

BASE DE DATOS DE Norma

Referencia: NFJ073168

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 9 de abril de 2019

Sala 1.^a

R.G. 7041/2015

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Personal inspector. Derechos y Deberes. Recusación del inspector actuario que ha sido perito en el procedimiento penal seguido frente al obligado tributario. En el caso que nos ocupa, alega el interesado la improcedente denegación de la recusación del inspector actuario, y en relación con ello, partiendo de que el carácter taxativo de las causas de abstención y recusación que establecen los arts. 28 y 29 de la Ley 30/1992 (LRJAP y PAC) no permiten su aplicación analógica, no pudiéndose asimilar la condición de actuario o miembro de un Equipo de Inspección a la de perito o testigo, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto al no apreciarse causa alguna de abstención o recusación en el instructor del expediente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 28 y 29.

Ley Orgánica 10/1995 (CP), art. 305.

Constitución Española, art. 106.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179 y 183.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 77 y 79.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 9 de abril de 2019

PROCEDIMIENTO: 00-07041-2015; 00-08349-2015

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: X SA - NIF ...

REPRESENTANTE: Mx... - NIF ...

DOMICILIO: ... (VALENCIA)

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se han visto las presentes reclamaciones interpuestas contra el Acuerdo de liquidación dictado con fecha 06-07-2015 por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Valencia, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1994 y su correlativo expediente sancionador.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-07041-2015	30/07/2015	16/09/2015
00-08349-2015	07/10/2015	06/11/2015

Segundo.

Con fecha 06-07-2015 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1994 derivado del acta de disconformidad número **A02-...**, incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **X SA.**, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario el 16-07-2015 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 29-01-1997.

La entidad **X SA.**, presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1994 con los siguientes importes expresados en pesetas:

Ejercicio: 1994

- * Base Imponible: 4.559.240
- * Líquido a ingresar: 1.413.814

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa, expresados también en pesetas, los siguientes:

Ejercicio: 1994

- * Base Imponible: 62.194.046
- * Líquido a ingresar: 21.585.996
- * Autoliquidación: 1.413.814
- * Cuota acta: 20.172.182

En euros los importes son los que se indican:

- * Cuota acta: 121.237,26
- * Interés demora: 147.171,23
- * Deuda tributaria: 268.408,49

En cuanto a la actividad desarrollada por la entidad **X SA.**, según I.A.E., la misma se encontraba clasificada en los epígrafes 4551: "CONFECCIÓN DE ARTÍCULOS TEXTILES HOGAR/TAPICERÍA" y 6132: "COMERCIO AL POR MAYOR DE TEXTILES".

Tercero.

Apreciada la posible comisión de una infracción tributaria del artículo 79.a) de la Ley 230/1963, de 17 de diciembre, General Tributaria, se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción, de fecha 03-09-2015, el 07-09-2015, imponiéndose sanción por infracción grave al 75%.

Cuarto.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

* En la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1994 omitió el obligado tributario una serie de ingresos procediendo, a juicio de la Inspección, incrementar la base imponible en el importe de los mismos.

Quinto.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación interpuso con fecha 30-07-2015 ante este TEAC la reclamación económico-administrativa nº 7041/15 que nos ocupa, solicitando la anulación del mismo y formulando las alegaciones siguientes:

- * Primera.- Improcedente denegación de la recusación del inspector actuario.
- * Segunda.- La liquidación resultante de este procedimiento debe respetar los hechos probados por los Tribunales Penales.
- * Tercera.- Improcedencia de la estimación directa. Improcedente cálculo de la cuota tributaria realizado por la Inspección.
- * Cuarta.- Irregularidades del procedimiento inspector que invalidan la propuesta de liquidación.
- * Quinta.- La ausencia del expediente penal genera una evidente indefensión e impide la función revisora.

Sexto.

Disconforme el interesado con el Acuerdo sancionador interpuso con fecha 07-10-2015 ante este TEAC la reclamación económico-administrativa nº 8349/15 que nos ocupa, solicitando la anulación del mismo y formulando las alegaciones siguientes:

- * Primera.- Nulidad del Acuerdo sancionador por falta de motivación.
- * Segunda.- Ausencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- * Determinar la conformidad o no a Derecho de los Acuerdos de liquidación y sancionador objeto de las reclamaciones económico administrativas que nos ocupan.

Cuarto.

De acuerdo con las alegaciones planteadas por el interesado pasaremos en primer lugar a analizar la relativa a las irregularidades del procedimiento inspector que invalidarían la propuesta de liquidación, manifestando el reclamante al respecto lo siguiente:

<<...esta parte no puede más que denunciar la ilegal obtención de pruebas realizada por la Inspección Tributaria en el desarrollo del procedimiento inspector. Tal y como se ha puesto de manifiesto en el proceso penal, cabe denunciar:

En la declaración de **Jx...** se desprende que "de antemano no sabían el contenido de la inspección... que cogían cualquier tipo de factura que estuviera en vigor, que se fijaban en las fechas de las facturas al objeto de saber si estaba o no prescrito".

En la declaración del testigo **Ix...**, no recuerda si cuando llegaron a la mercantil el declarante enseñó su carnet, que lo normal es que se identifiquen. Que no recuerda si el inspector efectuó diligencia de notificación al gerente de la empresa.

En la declaración del propio **Vx...** de 12 de diciembre de 2000 se dice que "no le entregaron al principio de la visita, cuando les informó de quienes eran y el objeto de la visita, ninguna documentación. Que es práctica habitual efectuar dicha información verbalmente".

Por tanto, todas las actuaciones llevadas a cabo adolecen de un grave defecto ab initio: no se notificó al contribuyente el inicio de actuaciones inspectoras con el detalle del correspondiente alcance y extensiones de la misma. El propio actuario dice que no se entregó documentación alguna, los testigos corroboran que no se sabía el contenido de la inspección y, además, no consta en el expediente administrativo esta notificación de inicio de actuaciones inspectoras. Por todo ello, sólo puede concluirse que cualquier actuación posterior debe quedar anulada por graves defectos en el inicio del procedimiento inspector.>>

Pues bien, a este respecto es preciso traer a colación la resolución de este Tribunal de fecha 16-09-2005 (RG 3124/02), dictada respecto de la entidad **X SA.**, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995, al encontrarnos ante el mismo procedimiento de comprobación que el que ahora nos ocupa, participando los recursos interpuestos por el obligado tributario respecto de los ejercicios 1994 y 1995 de los mismos motivos impugnatorios en lo que se refiere a la regularidad del procedimiento y a la validez y eficacia de las pruebas obtenidas en él, habiendo dispuesto al respecto este TEAC en la citada resolución, lo siguiente:

<<SEGUNDO.- Alega el interesado la existencia de irregularidades en el procedimiento inspector respecto al modo en que se iniciaron las actuaciones sin requerimiento previo y sin conocer el alcance de las actuaciones inspectoras. Asimismo eran desconocidas por el interesado las actuaciones que la Inspección realizaba respecto a terceras personas.

Para el análisis de este punto debemos remitirnos al art 30.2 R.G.I.T. relativa a la iniciación de las actuaciones inspectoras el cual establece que:

"Cuando lo estime conveniente para la adecuada práctica de sus actuaciones, y observando siempre lo dispuesto en el artículo 39 de este Reglamento, la Inspección de los Tributos podrá personarse, sin previa comunicación, en las oficinas, instalaciones o almacenes del interesado o donde exista alguna prueba al menos parcial del hecho imponible. En este caso las actuaciones se entenderán con el interesado, si estuviere presente, o bien con quien ostente su representación como encargado o responsable de la oficina, registro, dependencia, empresa, centro o lugar de trabajo.

Asimismo, cuando lo considere justificado, la Inspección de los Tributos podrá poner en conocimiento del interesado el inicio de las actuaciones inspectoras sin previa notificación de la oportuna comunicación."

Como consta en el expediente, las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante personación de los actuarios, desarrollándose en presencia y con el consentimiento del gerente de la entidad, sin oposición alguna por parte de éste, ni alegaciones al respecto, aportándose por éste la documentación requerida, y en la Diligencia suscrita con motivo del inicio de las actuaciones se recoge expresamente su alcance, en los términos señalados por el art. 30 del RGIT, el cual establece que, "Las actuaciones de la Inspección de los Tributos podrán iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale, conforme a lo dispuesto en el Capítulo III del Título Primero de este Reglamento, teniendo a disposición de la Inspección o aportándole la documentación y demás elementos que se estimen necesarios. En dicha comunicación se indicará al obligado tributario el alcance de las actuaciones a desarrollar.>>

Resolución que fue confirmada por la Audiencia Nacional mediante sentencia de 30-04-2009 (recurso nº .../2005) en la que se dispuso a este respecto lo siguiente:

<<SEGUNDO

El presente asunto es coincidente, en lo sustancial, con los que ya han sido resueltos por esta Sala en diversas sentencias, desestimatorias de sendos recursos interpuestos igualmente por **X S.A.** contra liquidaciones practicadas en relación con deudas tributarias de otros ejercicios pero que, derivados igualmente del mismo procedimiento de comprobación, participan de los mismos motivos impugnatorios en lo que se refiere a la regularidad del procedimiento y a la validez y eficacia de las pruebas obtenidas en él. Cabe citar, al respecto, las sentencias de esta Sección de 13 y 20 de noviembre de 2008 (recursos ... y .../2005, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1991 y 1992) y la de 20 de diciembre de 2006, dictada en un asunto de IVA por la Sección Sexta de este Tribunal (recurso nº .../2005).

Dice así la sentencia dictada en el recurso nº .../2005):

"La entidad recurrente fundamenta su impugnación en los siguientes motivos: 1) Nulidad de las actuaciones inspectoras por vulneración de los derechos y garantías de los contribuyentes, como la falta de motivación de la resolución del TEAR de Valencia, que produce indefensión; cuestión que tampoco el TEAC se pronuncia sobre ella, refiriéndose al Acta y al Informe ampliatorio, discrepando de lo mencionado en dichas resoluciones. Alega que se infringen los arts. 30.2 y 39, del Reglamento de la Inspección, pues el consentimiento espontáneo del representante de la entidad para que la Inspección accediera al local estaba viciado, al ignorar el ámbito de la actuación, sin que contara con la asistencia técnica necesaria para la actuación. También entiende se infringió el art. 30.4, sobre el deber de información al contribuyente, en relación con el art. 35 de la Ley 30/92. (...)

"...SEGUNDO: Sobre las cuestiones formales planteadas por la entidad, la Sala en sentencia de fecha 20 de diciembre de 2006, dictada en el Rec. nº .../2005, interpuesto por la propia entidad en relación con la liquidación del I.V.A., ejercicio 1992, tiene declarado: "(...)- En relación con las circunstancias en que tuvo lugar la diligencia de fecha 29 de enero de 1.997, el artículo 18.2 de la C.E. dispone que "el domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de fragante delito". A propósito de este derecho ha declarado el Tribunal Constitucional (Sentencia 136/2000, de 29 de Mayo) que "la norma constitucional que proclama la inviolabilidad del domicilio y la consecuente interdicción de la entrada y registro en él (art. 18.2 CE) no es sino una manifestación de la norma precedente que garantiza el derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18. CE). Esta manifestación no se concibe como un derecho absoluto, sino que viene configurada con atención a otros derechos. Los límites al ámbito fundamental de la privacidad tienen un carácter rigurosamente taxativo (SSTC 22/1984, de 17 de Febrero, F. 3, 160/1991, de 18 de Julio, F. 8, 341/1993, de 18 de Noviembre, F. 8 a)".

"Esto significa que, fuera de los casos de delito fragante o de existencia de resolución judicial que lo autorice, sólo el consentimiento del titular puede hacer legítima la entrada o registro de un domicilio.

En el caso presente, en la diligencia de constancia de hechos figura que se comunica a Alejo en calidad de gerente de X S.A. que se inicia la comprobación de su situación tributaria, y en el momento de adoptar una medida cautelar se indica expresamente que "el contribuyente no opone objeción". Resulta probado que el Sr. Alejo era el administrador de la empresa en la fecha relevante leyendo el texto de la diligencia de 24 de abril de 1998 en que comparece el contable, Sr. Cristóbal para manifestar que "el administrador de la sociedad, D. Alejo se encuentra de viaje" y se aplaza la firma".

"El artículo 30 del Reglamento de Inspección de los Tributos, R.D. 939/86 establece que la Inspección cuando lo estime conveniente para la adecuada práctica de sus actuaciones, y observando siempre lo dispuesto en el artículo 39 podrá personarse sin previa comunicación en las oficinas, instalaciones o almacenes del interesado o donde exista alguna prueba al menos parcial del hecho imponible. En este caso las actuaciones se entenderán con el interesado si estuviere presente, o bien con quién ostente su representación como encargado o responsable de la oficina, registro, dependencia, empresa centro o lugar de trabajo".

"El artículo 39 establece que se considerará que el interesado presta su conformidad a la entrada o reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que de ellos dependan para que las operaciones puedan llevarse a cabo".

"Dadas las circunstancias expuestas, considera esta Sala que no concurren los motivos de nulidad de pleno derecho de la entrada en las oficinas de la actora alegados".

"Aún si se estimase su alegación, el Tribunal Supremo ha señalado que la infracción del artículo 18.2 de la CE en el acto de la realización de la inspección no comporta por sí sola y necesariamente la estimación del recurso contencioso administrativo".

"Tal como el Tribunal Constitucional tiene declarado a propósito de las consecuencias de la prueba ilícita (en materia penal, pero que puede arrojar alguna luz en el caso que nos ocupa) "el otorgamiento del amparo con el efecto de nulidad de las resoluciones solicitadas, no es consecuencia necesaria y directa, como sostiene el quejoso, de la apreciación de la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Pues, como ha recordado este Tribunal recientemente (SSTC 166/1999, de 27 de Septiembre, F. 4. y 171/1999, de 27 de Septiembre, F. 4), la declaración de lesión del derecho constitucional sustantivo no tiene como consecuencia automática la prohibición constitucional de valoración de toda prueba conectada de forma natural con las directamente obtenidas con vulneración de derechos constitucionales", (STC 8/2000, de 17 de Enero), de manera que "es posible que la prohibición de valoración de las pruebas originales no afecte a las derivadas, si entre ambas, en primer lugar, no existe relación natural, o si, en segundo lugar, no se da la conexión de antijuridicidad (SSTC 81/98, 121/98, 151/98, 49/99, 166/99, 171/99 y 8/2000)".

"El examen de las pruebas tenidas en cuenta para llegar a las conclusiones recogidas en el acta, permite comprobar que no todas fueron obtenidas en esa entrada, sino que el recinto en el que se encontraban parte de ellas fue precintado, volviendo posteriormente a recoger documentos, de los que una parte había desaparecido, al constatar la Inspección que existían al menos dos maneras de penetrar en el recinto pese al precinto. Igualmente se practicaron pruebas complementarias, como la declaración testifical y la documental consistente en la obtención de los resultados del sector a fin de calcular determinados datos relevantes para el cálculo de la base imponible".

"Pues bien, este mismo criterio es aplicable al presente caso, al tener origen las actuaciones en el mismo procedimiento inspector analizado"

...TERCERO

En definitiva, si aceptamos como hecho cierto y no controvertible que, pese a que fue practicado con cierta impericia, por parte de los funcionarios de la Inspección, el precinto de la dependencia empresarial donde se albergaba la documentación comprensiva de una contabilidad paralela y de facturas y albaranes que le servían de soporte, la regularización es procedente en todo, tal como ya se indicó en las sentencias precedentes que se han citado.>>

De acuerdo con lo anterior, teniendo origen las actuaciones que ahora nos ocupan en el mismo procedimiento inspector cuyo inicio ya ha sido analizado tanto por este TEAC como por la Audiencia Nacional, nos reiteramos en lo ya resuelto al respecto, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras en este punto, no adoleciendo las actuaciones desarrolladas por la Inspección de ningún defecto ab initio.

Quinto.

Continuando con las cuestiones formales, alega el interesado que la ausencia del expediente penal genera una evidente indefensión e impide la función revisora, manifestando al respecto lo siguiente:

"A lo largo de todo este escrito de alegaciones, esta parte reclamante ha puesto de manifiesto actuaciones, datos y hechos que han quedado probados a lo largo del procedimiento penal. Todas ello consta en los autos penales desarrollados y que posee esta parte recurrente a título particular, pero no dispone de la totalidad de las actuaciones llevadas a cabo y que han servido para la toma de decisión del órgano jurisdiccional-penal.

Además, tal y como ya hemos manifestado, la Administración Tributaria debe atenerse a los hechos que los Tribunales penales consideran probados. Igualmente, para que todo esto pueda tener lugar resulta absolutamente esencial disponer de todo el expediente penal a disposición tanto de esta parte como de este Tribunal revisor para poder ejercitar el derecho a la defensa de un modo pleno y que este Tribunal Central pueda revisar las actuaciones llevadas a cabo por la AEAT y examinar si éstas han respetado los hechos considerados probados por Audiencia Provincial de Valencia y por el Juzgado de lo Penal 15 de Valencia con sede en Alzira. En definitiva, la ausencia en el expediente administrativo de las actuaciones seguidas en el procedimiento penal no permite a esta parte conocer la totalidad de los elementos en los que se ha basado la AEAT para emitir la liquidación recurrida (ya que ésta debe atenerse a los hechos considerados probados por la jurisdicción penal) y, al mismo tiempo, impide que este Tribunal Económico-Administrativo Central ejerza su función revisora procedentemente, de modo que no podrán considerarse como acreditados por la Administración los elementos determinantes de la deuda tributaria.

...En definitiva, la ausencia en el expediente administrativo puesto de manifiesto en esta reclamación de las actuaciones seguidas en el procedimiento penal suponen un gravísimo defecto que debe subsanarse completando el expediente remitido por parte de la Administración Tributaria y, en caso de que esto no tuviera lugar, para evitar una grave indefensión y que este Tribunal no pudiera revisar procedentemente el acto impugnado, deberá anularse la liquidación impugnada."

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia es preciso traer a colación los hechos siguientes:

* Las actuaciones iniciadas el 29-01-1997 finalizaron respecto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios: 1991, 1992, 1993 y 1995, y respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos: 4T/1991 a 4T/1992, ambos incluidos, con actas de disconformidad.

* En el expediente constan las actas de disconformidad y los informes que las acompañan, junto con las respectivas sentencias de la Audiencia Nacional desestimando los recursos contencioso-administrativos formulados por **X SA** contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, declarando dichas resoluciones conformes a derecho.

* En cuanto al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1994 y al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos: 1T/1993 a 4T/1996, ambos incluidos, la Administración estimó que los hechos comprobados podrían ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, por lo que se remitió el expediente al Ministerio Fiscal.

* Dicho procedimiento penal concluyó con sentencia nº .../2013 de 24-09-2013 del Juzgado de lo Penal nº 15 de Valencia, con sede en Alzira, absolviendo del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal a la mercantil **X SA** y a D. **Lx...** (administrador único), y condenando al Sr. **Lx...** por el delito tipificado en el artículo 310.b) del Código Penal (delito contable).

* Con fecha 01-10-2014 se recibió la sentencia .../14 dictada el 12-03-2014 por la Audiencia Provincial de Valencia desestimando el recurso de apelación interpuesto por la Abogacía del Estado con la adhesión del Ministerio Fiscal contra la sentencia absolutoria del Juzgado de lo Penal nº 15 de Valencia.

* En base a ello, y por orden del Inspector Jefe, el 02-01-2015 se le comunicó al obligado tributario la continuación de las actuaciones inspectoras respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1994 y respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos: 1T/1993 a 4T/1996, ambos incluidos.

Por tanto, habiendo sido **X SA** absuelta del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal, podemos determinar que la ausencia en el expediente administrativo del referido proceso penal carece de efectos, más aún cuando el propio interesado manifiesta que posee a título particular "los autos penales desarrollados", luego ninguna indefensión se aprecia en la situación del contribuyente, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras también en este punto.

Sexto.

Asimismo, alega el interesado la improcedente denegación de la recusación del inspector actuario, manifestando al respecto lo siguiente:

<<...Vx..., actuario del procedimiento inspector que ha concluido con la liquidación objeto de esta reclamación, fue perito en el procedimiento penal seguido frente a esta mercantil por lo tanto, no cabe concluir más que estamos ante un evidente motivo de recusación, sin necesidad de acudir a ninguna analogía ni a ninguna interpretación extraña de la norma.

Además, tal y como acabamos de señalar, existe una prueba más que evidente de la manifiesta enemistad entre el actuario y el administrador de esta mercantil en los periodos impositivos objeto de la liquidación, D. Lx... Y esa prueba no es otra que lo recogido por el Juez del Juzgado de la instancia en la Sentencia citada. No debería ser necesario más prueba para llegar a esta básica conclusión, ya que, si el propio Juez, habla de una "falta de imparcialidad" y de "clara intención incriminatoria", es evidente la enemistad manifiesta entre ambos que, es probable que haya provocado que la objetividad a la que tiene derecho este contribuyente dentro del procedimiento inspector se haya visto gravemente vulnerada por esta situación. Por lo que procederá recusar, también por enemistad manifiesta según lo establecido por el art. 28.2.c) de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre.>>

Con fecha 19-01-2015 dictó la Inspectora Regional de la Delegación Especial de Valencia Acuerdo relativo a la recusación del funcionario Sr. Vx..., nº de actuario ..., disponiendo lo siguiente:

<<SEGUNDO.- Como primer motivo de recusación se invoca la causa prevista en la letra d) del artículo 29 LRJAP Y PAC antes expuesto "Haber tenido intervención como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate".

En contestación a la causa invocada, procede traer a colación la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de julio de 2006 (Vocalía 5ª R.G. 3834/2004), en la que ante el planteamiento de la misma alegación, en el sentido de negar la posibilidad de que el actuario realizara la comprobación en sede administrativa tras haber sido perito en las diligencias seguidas contra el reclamante por la vía penal, el TEAC afirma:

"En cuanto a la alegada convicción del actuario de que existió la comisión de delito por parte del Interesado lo que según éste le inhabilitaría para conocer del procedimiento en vía administrativa, decir que la función que en materia de persecución del delito compete a la Inspección se limita a considerar que pueda haber existido un incumplimiento tributario de magnitud tal que pudiera ser constitutivo de delito lo cual no supone formular un juicio puesto que el tanto de culpa será fijado por el órgano Judicial, remitiéndose las actuaciones al Ministerio Fiscal no por el actuario, sino por el órgano competente administrativo.

El Reglamento General de la Inspección de los Tributos regulaba en sus artículos 7º. 4 y 66 la materia.

En cualquier caso, el actuario y en general la Inspección se limitan a elaborar informes cuando estiman que se ha cometido un delito, sin que ello contamine su juicio administrativo, puesto que habrán de acatar el pronunciamiento que el órgano judicial competente en la materia pueda pronunciar como en el caso que nos ocupa en el que se produce el sobreseimiento de las diligencias penales.

Por otra parte el conocimiento de las actuaciones administrativas por parte del actuario que inicialmente realizó las mismas ha de resultar casi obligado por un elemental principio de eficacia administrativa en la ejecución del mandato judicial de que se proceda a la depuración de las responsabilidades administrativas que pudieran existir (sic).

...En el mismo sentido el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su sentencia 605/2005, de 31 de mayo de 2005, Sala de lo Contencioso-Administrativo (Rec. nº 237/2002), en la que a la alegación de la parte demandante de que el equipo n.º 20 de la Oficina Nacional de Inspección debió abstenerse de realizar actuaciones inspectoras por haber participado en la investigación ordenada por la Audiencia Nacional en los procedimientos penales conocidos como «caso Banesto» y «caso Argentia Trust», por lo que estima que concurre en dicho equipo la causa de abstención del arto 28.2.d) de la Ley 30/1992 (haber tenido intervención como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate), el Tribunal le contesta que: "como ya puso de manifiesto esta Sala en la aludida sentencia, el carácter taxativo de las causas de abstención y recusación previstas en los arts. 28 y 29 de la Ley 30/1992 impide la aplicación analógica pretendida por la recurrente, consistente en asimilar la condición de «actuuario» del reseñado Equipo en el procedimiento de comprobación tributaria a la de «perito», no existiendo un interés particular en dicho Equipo de la ONI que pueda colisionar con el «interés general» perseguido por la actuación administrativa en el expediente tributario que nos ocupa, de forma que no puede

apreciarse causa alguna de abstención o recusación en ese Equipo por el hecho de haber colaborado en la investigación penal"

Hay que destacar que alguno de estos argumentos empleados en las sentencias expuestas anteriormente para desestimar la solicitud de recusación se recogen asimismo, en la más reciente sentencia 323/2014 del Tribunal Supremo de tres de Febrero de dos mil catorce, Sala de lo Contencioso, Nº de Recurso: 121/2011)..."

De acuerdo con el criterio que se extrae de las sentencias expuestas, procede la desestimación de esta primera causa de recusación.

TERCERO.- El segundo motivo de recusación alegado, basándose en la causa prevista en la letra c) del artículo 29 LRJAP Y PAC, es la manifiesta enemistad y comportamiento agresivo del actuario contra la entidad y su anterior administrador D. Lx... durante la tramitación del procedimiento penal.

En cuanto a qué se entiende por "enemistad manifiesta" como motivo de recusación, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de octubre de 2.000, recurso 31/1993, Fundamento de Derecho Primero: "la enemistad manifiesta a que se refieren los arts. 219.8 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 189.10 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, requiere, para poder entenderse como causa de su recusación, que la enemistad se acredite suficientemente o, al menos, que pueda inferirse razonablemente de las circunstancias que concurren que de aquélla pudiera derivar algún óbice para la debida imparcialidad del Magistrado, bajo el entendimiento de que enemistad es aversión, malquerencia, odio, rencor, hostilidad, oposición, mala voluntad o rivalidad, ...".

Este motivo de recusación ha sido objeto de examen por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en su sentencia 532/2007, de 30 de mayo de 2007, Sala de lo Contencioso-Administrativo (Rec. n.º 1861/2005), en la que señala que:

"...De otro lado, no huelga decir que en orden al presupuesto de la invocada imparcialidad, se han de distinguir dos géneros de causas o motivos que pueden afectarla, bien desde un punto de vista subjetivo, a saber, todas aquellas que se deriven de determinadas relaciones de la autoridad con las partes del procedimiento, o bien objetivamente es decir, aquellas que evidencian su relación con el objeto del expediente; habiendo de afirmarse, por fin, y como corolario de lo expuesto, que para que una autoridad o funcionario pueda ser apartado del conocimiento de un asunto concreto es siempre preciso que existan sospechas objetivamente justificadas, es decir, exteriorizadas y apoyadas en datos objetivos, que permitan fundadamente afirmar que la autoridad u órgano no es ajeno a la causa o que permitan temer por cualquier relación con el caso concreto que no utilizará como criterio de juicio el previsto por la Ley, sino otras consideraciones ajenas al ordenamiento jurídico» (STC de 27 de septiembre de 1999).

Conviene en primer lugar señalar que, la concurrencia en un funcionario de una causa de abstención no implica <<necesariamente la invalidez de los actos en que haya intervenido» (art. 28.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre); ahora bien, esto no quiere decir que la presencia de un motivo de abstención sea una causa de anulación de aplicación excepcional; la Administración tiene que obrar siempre de manera que sus actuaciones, tanto por la forma como por el fondo, puedan provocar confianza en el administrado, y la existencia de una situación que pueda suscitar recelos sobre la parcialidad del funcionario determina o no la anulación del acto en función de las circunstancias del caso..."

...En nuestro caso, el solicitante fundamenta la alegación de enemistad manifiesta del actuario exclusivamente en determinadas manifestaciones efectuadas por el Juez en la sentencia de 24 de septiembre de 2013.

Pero, a este respecto, hay que señalar que no obstante las afirmaciones efectuadas por el Juez de lo Penal nº 15 de Valencia en los pasajes de la sentencia invocados por el solicitante, el cual llega incluso a decir que: (utilizando sus propias palabras) "comparte desde un punto de vista teórico las alegaciones realizadas sobre la falta de apariencia de imparcialidad objetiva de los inspectores de hacienda para actuar como peritos ...", no aprecia impedimento alguno para aceptar los informes elaborados por los actuarios, e incluso en la página 23 de la sentencia (segundo párrafo), afirma: "En definitiva, el Sr.Vx... efectuó de forma correcta la liquidación de la cuota defraudada a efectos tributarios".

Es más, la propia sentencia referida, en sus folios 15 y 16, previo al extracto a que se refiere el interesado, se indica por el Juez lo siguiente:

"Así pues, en el proceso que nos ocupa, partimos de una actuación realizada conforme todas las prescripciones legales por funcionarios de la Inspección de Hacienda, que deriva en un informe de Inspección...

Debemos partir, pues, de estos informes, y valorar, aplicando la normativa tributaria y la penal y los principios de que lo inspiran, su veracidad, lo que no significa partir de presunción alguna sobre su exactitud, sino simplemente manifestar que, al tratarse de unos hechos denunciados por unas personas de las que se presume su imparcialidad, careciendo de enemistad subjetiva previa con el acusado, y basándose en indicios consistentes en los documentos intervenidos y obrantes en los cincuenta y tres tomos de prueba documental, son pruebas incriminatorias relevantes..."

Así pues, considerando que no constan elementos de juicios suficientes para apreciar la existencia de una enemistad y además, manifiesta, por parte del actuario, Sr.Vx..., esta segunda causa de recusación debe, asimismo, desestimarse.

Por todo lo cual, ESTA DEPENDENCIA REGIONAL DE INSPECCIÓN ACUERDA: DESESTIMAR LA RECUSACIÓN planteada contra el actuario D. Vx... por las actuaciones inspectoras llevadas a cabo con la entidad X, SA, por no existir causa alguna para ello.>>

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia es preciso traer a colación la resolución de este Tribunal de 04-02-2016 (RG 797/13) en la que dispusimos en un supuesto similar al que aquí nos ocupa y respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

<<Este Tribunal no puede sino compartir el razonamiento expuesto por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en la resolución impugnada, insistiendo en lo dispuesto por el Tribunal Supremo en sentencia de 15 de febrero de 2010, recurso nº 6422/2004, que, por lo que aquí interesa, dispone que:

"Pues bien, aunque «es cierto que debe reconocerse a los contribuyentes un derecho a la objetividad de los órganos de la Administración que tienen atribuida la gestión tributaria, conectado con lo establecido en el artículo 103 CE y que se garantiza con la delimitación objetiva de la competencia y con el régimen de la abstención y recusación» [Sentencias de 24 de mayo de 2005 (rec. cas. núms. 6243/2000 y 6239/2000), FFDD Tercero y Cuarto, respectivamente; y de 14 de junio de 2005 (rec. cas. núm. 6206/2000), FD Cuarto], a la luz de los hechos que constan en autos y de las normas aplicables, es evidente que no cabe acoger el presente motivo de casación. En primer lugar, ya hemos dicho que no es cierto que la investigación penal tuviera lugar en relación con los mismos hechos examinados en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria ni, desde luego, que, pueda identificarse el procedimiento inspector con los procesos abiertos ante la Audiencia Nacional (juicio oral, en el que se estaban enjuiciando varios presuntos delitos de los que se imputaba al Sr. Jenaro en el Auto de procesamiento dictado por el Juzgado Central de Instrucción núm. 3 de la Audiencia Nacional de 27 de mayo de 1996, fruto de las Diligencias Previas núm. 234/1994) o -incluso- ante el Tribunal Constitucional (recurso de amparo presentado contra Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 1998, que resolvía el recurso de casación instado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de marzo de 1997, que condenó al actor como autor de un delito de apropiación indebida en concurso ideal con un delito de falsedad en documento mercantil). Y es que, efectivamente, una cosa es que de los procesos judiciales pudieran llegar a derivarse, eventualmente, hechos con trascendencia tributaria que, por razones obvias, habrían de ser tenidos en cuenta por la Administración tributaria y otra muy distinta que en tales procesos se enjuicien los mismos hechos que en las actuaciones inspectoras que examinamos en esta sede, lo que, obviamente, hubiera debido determinar -y, con toda seguridad, hubiera determinado- que los actuarios de la Inspección paralizaran el procedimiento administrativo hasta que la autoridad judicial dictara Sentencia firme [art. 77.6 L.G.T.].

En segundo lugar, el carácter taxativo de las causas de abstención y recusación que establecen los citados arts. 28 y 29 de la LRJAP y PAC no permiten su aplicación analógica y no puede asimilarse la condición de "actuuario" o miembros de un equipo de inspección -en este caso, el núm. 20 de la O.N.I.- a la de "perito". Así lo ha puesto de manifiesto esta Sala y Sección en reiteradas ocasiones al afirmar, teniendo presente la dicción del mencionado art. 28.2.d) LRJAP y PAC, que no «procede la aplicación analógica pretendida por la recurrente, consistente en asimilar la condición de "actuuario" en el procedimiento de comprobación tributaria, a la de "perito" prevista en la norma legal», razón por la cual «no puede apreciarse causa alguna de abstención o recusación en el instructor del expediente por el hecho de haber intervenido con anterioridad en el procedimiento de

comprobación tributaria seguido, no existiendo precepto alguno que impida dicha actuación» [Sentencias de 11 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 158/2004), FD Cuarto; y de 18 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 43/2004), FD Tercero].

Como tampoco puede afirmarse que dichos inspectores actuarios tengan un "interés particular" que colisione con el "interés general" perseguido en las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas cerca del Sr. Jenaro. La Administración tributaria, "en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general"; "y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el art. 31 de la Constitución" [entre muchas otras, Sentencia de 29 de noviembre de 2006 (rec. cas. núm. 5002/2001), FD Quinto]. Finalmente, a mayor abundamiento, es evidente que la parte recurrente debió esgrimir la causa de abstención y recusación que alega en esta sede en el momento en que apreció su concurrencia durante el procedimiento de comprobación tributaria. El apartado 1 del art. 29 de la LRJAP y PAC dispone que los interesados pueden promover la recusación "en cualquier momento de la tramitación del procedimiento". En fin, como señalamos en la Sentencia de esta Sección de 1 de abril de 1996 (rec. cas. núm. 6388/1991), las causas de abstención del art. 28 de la LRJAP y PAC «han de ser alegadas en todo caso durante la tramitación del procedimiento en que intervienen las personas en quienes las causas de abstención concurren», porque, en caso contrario -como aquí ha sucedido-, «se ha[bría] privado a quienes se reprocha el dictar una resolución mediando causa de abstención del mecanismo de defensa legalmente previsto, así como de que resolviera la recusación invocada el órgano competente para ello» (FD Tercero).

Si a los motivos expuestos añadimos que, de conformidad con el art. 28.3 de la LRJAP y PAC, "la actuación de las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas en los que concurren motivos de abstención no implicará, necesariamente, la invalidez de los actos en que hayan intervenido" -como dijimos en la Sentencia de 26 de mayo de 2003 (rec. cas. núm. 3963/1999), «[s]e trata de una actuación siempre irregular sometida a sospecha de parcialidad que anuda responsabilidades de diversa índole, pero que no comporta siempre la ineficacia del acto de que se trate, salvo que el contenido de éste resulte afectado ciertamente de esa falta de objetividad que se sospecha por razón de la incompatibilidad de su autor y que por ello incurra en una infracción del ordenamiento jurídico determinante de su nulidad o anulabilidad» (FD Quinto; véase también la Sentencia de 20 de diciembre de 1999 (rec. cas. núm. 429/1997), FD Octavo)-, resulta de una radical evidencia que el motivo debe ser desestimado."

Procede, por tanto, desestimar la alegación de la parte actora en este sentido.>>

Así pues, partiendo de la base que el carácter taxativo de las causas de abstención y recusación que establecen los artículos 28 y 29 de la LRJAP y PAC no permiten su aplicación analógica, no pudiéndose asimilar la condición de actuario o miembro de un Equipo de Inspección a la de perito o testigo, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto al no apreciarse causa alguna de abstención o recusación en el instructor del expediente.

En lo que respecta a la supuesta enemistad existente entre el actuario y el administrador de la mercantil, nos remitimos a lo dispuesto por Juzgado de lo Penal nº 15 de Valencia en sentencia nº .../2013 de 24-09-2013, en la que se dispuso:

<<Así pues, en el proceso que nos ocupa, partimos de una actuación realizada conforme todas las prescripciones legales por funcionarios de la Inspección de Hacienda, que deriva en un informe de Inspección...

Debemos partir, pues, de estos informes, y valorar, aplicando la normativa tributaria y la penal y los principios de que lo inspiran, su veracidad, lo que no significa partir de presunción alguna sobre su exactitud, sino simplemente manifestar que, al tratarse de unos hechos denunciados por unas personas de las que se presume su imparcialidad, careciendo de enemistad subjetiva previa con el acusado, y basándose en indicios consistentes en los documentos intervenidos y obrantes en los cincuenta y tres tomos de prueba documental, son pruebas incriminatorias relevantes...

En definitiva, el **Sr.Vx...** efectuó de forma correcta la liquidación de la cuota defraudada a efectos tributarios.>>

Desestimamos por tanto las alegaciones del reclamante también en este punto.

Séptimo.

Se refiere la siguiente alegación planteada por el interesado a que liquidación resultante del procedimiento debe respetar los hechos probados por los Tribunales Penales, manifestando al respecto lo siguiente:

<<Tal y como se ha puesto de manifiesto, en su día, se elevaron las actuaciones inspectoras respecto del Impuesto sobre Sociedades, periodo 1994, al juzgado correspondiente por presuntos delitos contra la Hacienda Pública. Dicho procedimiento penal concluyó con Sentencia nº .../2013 de 24 de septiembre de 2013 del Juzgado de lo penal 15 de Valencia, con sede en Alzira, absolviéndose de los presuntos delitos contra la Hacienda Pública.

En este sentido, una vez el pronunciamiento penal ha devenido firme, la Administración Tributaria está obligada por los hechos declarados probados en la propia sentencia penal. En efecto, la Inspección Tributaria no va a poder ir en contra de los hechos declarados probados en el procedimiento penal, tal y como así lo han manifestado múltiples órganos jurisdiccionales.

Sirva como ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012, según la cual, la Administración Tributaria debe "atenerse a los hechos que los Tribunales penales hubieran considerado probados". Y, de esta manera, cualquier actuación de la Agencia Tributaria sobre el Impuesto sobre Sociedades, 1994, de mi representada, debe respetar los hechos probados sobre los que se ha resuelto el proceso penal. En cuanto a este concepto, hay un hecho que no ha sido respetado por la propia Inspección Tributaria: la cuota defraudada no puede superar, en ningún caso, los 120.000 euros. En efecto, el Juzgado de lo Penal 15 de Valencia, concluye con la absolución del delito contra la hacienda pública puesto que no ha quedado probado que la cuota líquida defraudada supere este importe:

"Siendo que la extrema diferencia entre los beneficios de explotación atribuidos a la entidad X, SA, en relación con otras del sector en la misma zona, tal y como señaló el perito de parte Sr. Hx..., aun sin tener una importancia relevante por cuanto conforme señaló el testigo perito Sr. Sx... era común en dicho ámbito textil las prácticas defraudatorias, sí que contribuye a crear esta duda razonable sobre la corrección extrema de los cálculos adoptados para determinar la cuota líquida defraudada en relación al Impuesto sobre Sociedades del año 1994, procediendo por ello la absolución del acusado por este delito fiscal que le era imputado como autor de un delito contra la hacienda pública en relación con la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de la entidad X, SA, referido al año 1994 (F. D. Quinto)".

De este modo, debe servir como límite absoluto de la liquidación administrativa, el importe de 120.000 euros de cuota tributaria que la Jurisdicción Penal ha considerado que no existe prueba suficiente que acredite que el importe defraudado por mi representada es superior a tal importe, en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1994. De este modo, deberá anularse el Acta firmada en Disconformidad puesto que su importe de cuota tributaria supera dicho límite."

Pues bien, volviendo a la sentencia nº .../2013 dictada por el Juzgado de lo Penal nº 15 de Valencia, se dispuso en la misma, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"QUINTO.- (...)

Pues bien, analizando el desarrollo de la prueba, se ha constatado que algunas operaciones que fueron tenidas en cuenta por la inspección tributaria para fijar conforme a los artículos 11 y siguientes de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre de 1978, vigente en la anualidad de 1994, del Impuesto de Sociedades, el rendimiento de su actividad profesional, y por ende la cuota defraudada no se puede probar que se realizaran, conforme obra en la documentación acompañada, y reconoció el propio testigo perito Sr. Sx..., (minuto 18:16 y 21:20 del archivo videográfico tercero), y que hubieran minorado dicho cálculo del importe de 105 rendimientos derivados del ejercicio de la actividad empresarial, esto es, la base imponible de dicho impuesto, y, en consecuencia, su cuota tributaria, por lo que en modo alguno es irrazonable concluir que la misma descendería a un importe inferior a - 120.000 euros, atípica por tanto a efectos penales. Siendo que la extrema diferencia entre los beneficios de explotación atribuidos a la entidad X, S.A., en relación con otras del sector en la misma zona, tal y como señaló el perito de parte Sr. Hx..., aun sin tener una importancia relevante por cuanto conforme señaló el testigo perito Sr.

Sx... era común en dicho ámbito textil las prácticas defraudatorias, sí que contribuye a crear esta duda razonable sobre la corrección extrema de los cálculos adoptados para determinar la cuota líquida defraudada en relación al Impuesto de Sociedades del año 1994, procediendo por ello la absolución del acusado por este delito fiscal que le era imputado como autor de un delito contra la hacienda pública en relación con la liquidación del impuesto de sociedades de la entidad X, S.A., referido al año 1994.>>

Observamos por tanto que la sentencia de lo penal no declara como hecho probado que la cuota defraudada no fuese superior a 120.000 euros.

Así las cosas, plantea la referida sentencia la existencia de una duda razonable sobre si la cuota líquida defraudada en relación al Impuesto de Sociedades del año 1994 ascendía o no a 120.000,00 euros, lo cual en ningún caso impediría que posteriormente la Inspección, tras llevar a cabo las oportunas comprobaciones, llegara a determinar que, en efecto, dicha cuota superó los 120.000,00 euros, tal y como efectivamente sucedió en el presente caso, en que dicha cuota alcanzó los 121.237,26 euros, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Octavo.

Alega a continuación el interesado la improcedencia de la estimación directa practicada por la Inspección y el error en el cálculo de la cuota tributaria realizado por la Inspección, manifestando al respecto lo siguiente:

<<..Por todo ello, si ha desaparecido la documentación y los peritos y técnicos preguntados han manifestado que la información existente no es suficiente para la liquidación del IS 1994, sólo cabe concluir que la estimación directa empleada por la Inspección Tributaria en el presente procedimiento inspector es claramente improcedente y contraria a Derecho. Así pues, estamos ante un claro caso de improcedente aplicación del método de estimación directa de conformidad con nuestra jurisprudencia. Así el TS entiende que no cabe la aplicación del método de estimación directa si la llevanza de la contabilidad es de carácter parcial o bien si no se aportan las facturas o se aportan parcialmente (como es el presente caso) de modo que no se permita la comprobación o contraste con lo reflejado en los libros (STS 20/03/2009).>>

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia es preciso traer nuevamente a colación la resolución de este Tribunal de fecha 16-09-2005 (RG 3124/02) dictada respecto de la entidad X SA., por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995, al encontrarnos ante el mismo procedimiento de comprobación que el que ahora nos ocupa, participando los recursos interpuestos por el obligado tributario respecto de los ejercicios 1994 y 1995 de los mismos motivos impugnatorios, habiendo dispuesto este TEAC en la citada resolución respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"SEXTO.- Considera también el recurrente que si la Inspección estima que existe omisión de operaciones importantes, resultaría de aplicación el art. 168 del Reglamento del Impuesto de Sociedades al no poder estimarse la base imponible por el procedimiento de estimación directa.

Dispone el artículo 50 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, dispone que "cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta utilizando para ello cualquiera de los siguientes medios:

- A) Aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- B) Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- C) Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes".

Este precepto fue posteriormente desarrollado por el artículo 64 del Reglamento General de la Inspección, de 25 de abril de 1986, en el cual se reconoce el "carácter subsidiario" que tiene el régimen de estimación indirecta, respecto al régimen ordinario, es decir, la estimación directa. La legislación en este punto, no hace sino habilitar a la Inspección a utilizar este régimen subsidiario, cuando, dándose las circunstancias de hecho que tanto en el art 50 de la LGT, como en su desarrollo reglamentario vienen previstas, no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos. Es por ello, que en este caso, la Inspección ha acudido a estimación directa sin necesidad de utilizar métodos indiciarios al haber obtenido información suficiente de las operaciones no declaradas mediante la documentación obtenida durante las actuaciones inspectoras, constituyendo suficientes elementos de hecho y de juicio suficientes para documentar y justificar la regularización propuesta.>>

Resolución que, como ya se ha expuesto, fue confirmada por la Audiencia Nacional mediante sentencia de 30-04-2009 (recurso nº .../2005) en la que se dispuso a este respecto lo siguiente:

<<QUINTO: El siguiente motivo es el de la procedencia de la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases, teniendo en cuenta las circunstancias y anomalías contables detectadas por la Inspección, conforme al art. 168 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982. Se remite a lo hecho constar en los Informes periciales aportados sobre las cuentas de resultados de la entidad".

"También esta cuestión fue planteada en relación con el I.V.A., y la Sala declaró en la referida sentencia:

"El artículo 48 de la Ley General Tributaria vigente en el momento de los hechos (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, LGT/63), define el régimen de estimación directa como aquél en el que se utiliza para la determinación singular de la base imponible las declaraciones o documentos presentados o los datos consignados en libros o registros comprobados administrativamente. El artículo 36.2 del RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección Tributaria, cita entre los medios que la Inspección de Tributos puede utilizar en sus actuaciones de comprobación, la contabilidad del sujeto pasivo, que comprende tanto los registros y soportes contables, como "las hojas previas o accesorias de dichas anotaciones", así como "los datos o antecedentes obtenidos directa o indirectamente de otras personas que afecten al sujeto pasivo", y también "los datos o informes obtenidos como consecuencia del deber de colaboración y del derecho de denuncia".

"En este caso, la inspección ha determinado las bases imponibles del ejercicio 1992, a efectos de tributación por IVA, sobre los datos consignados en la documentación encontrada en la sede de la empresa, concretamente, según el informe ampliatorio en la contabilidad de las operaciones de ventas sin repercutir IVA (el informe dice claramente "en la contabilidad de dichas operaciones de los ejercicios 89 a 95 así como un diario de proveedores de los ejercicios 90 a 95 corroborando que efectivamente la contabilidad refleja ingresos y gastos no declarados y que los ingresos se corresponden con las facturas analizadas") que pone de manifiesto cuales han sido las ventas reales de la empresa demandante. Se recoge igualmente el dato de que las facturas en que no se ha repercutido IVA tienen una numeración correlativa de la serie 50.000 siendo la numeración correspondiente al año 1992 del número 50.0001 al 51.211".

"La circunstancia de que las facturas no estén físicamente unidas al expediente no constituye un obstáculo, a juicio de esta Sala, para considerar como concluyó la Administración, que la recurrente realizó una parte de su actividad económica sujeta al IVA facturando sin repercutir el impuesto, a la vista del conjunto de pruebas practicadas en el expediente administrativo".

"Efectivamente, el art. 47 de la Ley General Tributaria, (redacción según Ley 10/1985), establece tres regímenes para determinar la base imponible: "a) Estimación directa. b) Estimación objetiva singular. c) Estimación indirecta".

"La "estimación indirecta" es un método subsidiario de los otros dos, en cuanto que puede ser utilizado en los supuestos en los que la determinación de la base imponible no es posible efectuarla ni directamente ni acudiendo a la estimación objetiva singular. Así se desprende del art. 50, de la Ley General Tributaria, al establecer que: "Cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta utilizando para ello cualquiera de los siguientes medios: (...)".

"...Sostiene la recurrente que, dadas las circunstancias contables detectadas por la Inspección, ello impedía a la Inspección acudir al régimen de estimación directa.

Como se aprecia de lo actuado en el expediente administrativo, la Inspección determinó las bases, partiendo de la documentación presentada por el sujeto pasivo y de la información de terceros. Pues bien, todos estos datos, obtenidos a lo largo de las actuaciones de comprobación inspectoras, enervan la aplicabilidad del régimen de estimación indirecta de bases, debido al hecho de que la Inspección ha tenido conocimiento completo de las relaciones mercantiles en los aspectos de ingresos y gastos derivados de la actividad ejercida por el obligado tributario, y que le ha permitido determinar las bases por el régimen de estimación directa, sin que hubiera sido "imposible" la determinación de las bases".>>

Así pues, partiendo de lo anterior, habiendo sido resuelta la cuestión que ahora nos ocupa tanto por este TEAC como por la Audiencia Nacional, nos reiteramos en lo dispuesto al respecto, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras en este punto, habiendo tenido la Inspección conocimiento completo de las relaciones mercantiles en los aspectos de ingresos y gastos derivados de la actividad ejercida por el obligado tributario que permitieron determinar las bases por el régimen de estimación directa.

Noveno.

Finalmente, en lo que respecta al Acuerdo sancionador alega el interesado su falta de motivación así como la ausencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario.

Corresponde la sanción impuesta por la Inspección en el ejercicio 1994 a los motivos siguientes:

La entidad **X SA.**, siendo sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, presentó la correspondiente declaración en el ejercicio 1994 consignando una base imponible inferior a la comprobada por la Inspección, dejando por tanto de ingresar parte de la deuda tributaria, y todo ello como consecuencia de no haber incluido íntegramente en la base imponible el beneficio de explotación obtenido al no declarar, de forma consciente y deliberada, la totalidad de los ingresos y gastos producidos en el desarrollo de su actividad.

Disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo sancionador impugnado lo siguiente:

<<Por lo tanto, el obligado tributario, que no ha incluido en la base imponible del Impuesto la totalidad del beneficio obtenido en el desarrollo de su actividad, ocultando deliberadamente a la Hacienda Pública parte de sus ingresos y con ello parte de su capacidad económica, con la finalidad de reducir improcedentemente su carga tributaria, contraviene lo dispuesto en el artículo 3.1 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que define el hecho imponible del Impuesto como "la obtención de renta, por el sujeto pasivo" teniendo la consideración de renta, entre otros, los rendimientos de explotaciones económicas de toda índole, y lo señalado en el artículo 11.1 de esta misma Ley según el cual "Constituye la base imponible el importe de la renta en el período de la imposición".

En consecuencia, el contribuyente presentó una declaración inexacta, incluyendo un beneficio de explotación inferior al comprobado por esta Inspección, ocultando de forma consciente y voluntaria parte de sus ingresos y por ende parte de sus beneficios, eludiendo con ello el pago de la cuota tributaria correspondiente. Ello pone de manifiesto una reducción artificiosa de la carga tributaria que se hubiera consolidado sin las actuaciones inspectoras.

Esta conducta supone un claro incumplimiento de la obligación legal de declarar que se considera constitutiva de culpabilidad en la comisión de la infracción de dejar de ingresar parte de la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades de 1.994.

Por lo tanto, no puede considerarse su declaración completa y veraz ni apreciarse interpretación razonable de la norma. Por el contrario, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria apreciándose en ella el concurso de dolo a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT. No se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la LGT.>>

De acuerdo con reiteradas sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04-06-1991) la motivación del acto administrativo cumple diferentes funciones; ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración; pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una

garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda; además y, en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración, artículo 106.1 de la Constitución, que, sobre su base, podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios; en este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante: en el deslinde de ambos supuestos se ha de haber indagado si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.

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

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

Pues bien, en cuanto a la motivación del Acuerdo sancionador este Tribunal no comparte el argumento del reclamante sobre que el mismo no se encuentre debidamente motivado ya que especifica las conductas sancionadas con indicación de los hechos que fueron su causa (las causas de regularización ampliamente descritas en el Acuerdo), la norma que tipifica tales conductas como infracción tributaria (artículo 79.a) de la Ley 230/1963), alusión expresa e individualizada de la apreciación de la concurrencia de culpabilidad que, como mínimo a título de simple negligencia, requiere el artículo 183 de la LGT para poder sancionar tal conducta típica y el porqué de dicha apreciación, alusión expresa a la no apreciación de la concurrencia de ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad establecidas en el artículo 179.2 de la LGT, con especial referencia a que no se aprecia la posibilidad de interpretación razonable de la norma distinta de la realizada por la Inspección, y alusión expresa a las normas que regulan la sanción a imponer.

Así pues, a juicio de este Tribunal, en el Acuerdo sancionador se motiva suficientemente que el obligado tributario consignó en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1994 una base imponible inferior a la comprobada por la Inspección, dejando por tanto de ingresar parte de la deuda tributaria al no haber incluido íntegramente en la base imponible el beneficio de explotación obtenido al no declarar, de forma consciente y deliberada, la totalidad de los ingresos y gastos producidos en el desarrollo de su actividad.

Contiene por tanto el Acuerdo sancionador la exteriorización de los fundamentos por cuya virtud la Administración aprecia la concurrencia de la conducta tipificada por la norma como de infracción tributaria y la sancionabilidad de la misma, no generando indefensión en el contribuyente.

Décimo.

En lo que respecta a la conducta culposa del obligado tributario, es preciso traer a colación lo dispuesto en los artículos 77 y siguientes de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, así como en el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, y en particular el artículo 79 a) de la Ley General Tributaria 230/1963 en el que se indica que:

Artículo 79 a):

"Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:

a) Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley."

El marco normativo sustantivo al que nos hemos referido hace plena la recepción en el ámbito tributario del principio de inadmisión de la responsabilidad objetiva en el Derecho Administrativo sancionador que afirma nuestra jurisprudencia (sentencia de 26-04-1990 del Tribunal Constitucional y reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo). En consecuencia, para poder calificar la conducta del obligado tributario como infracción tributaria, con la consiguiente sanción, se precisa la concurrencia del elemento subjetivo en forma de dolo, culpa o simple negligencia junto a los elementos objetivos de antijuricidad y tipicidad.

Concurriendo según lo confirmado en fundamentos anteriores el hecho típico y antijurídico resta apreciar la concurrencia del elemento subjetivo, esto es, la culpabilidad.

El artículo 77 de la Ley 230/1963 determina que: "Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia". En igual sentido se pronuncia el actualmente vigente artículo 183.1 de la Ley 58/2003 cuando dice: "Son infracciones tributarias las acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley". De tal forma que, según sentencia de la Audiencia Nacional de 07-12-1994, la imposición de una sanción requiere "la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica conciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias..."

Tal y como disponen los artículos transcritos, las infracciones tributarias serán sancionables incluso a título de simple negligencia. El obligado tributario, como sujeto pasivo, debía ser conocedor de la normativa aplicable y de manera concreta de su obligación de declarar la totalidad de los ingresos obtenidos en el Impuesto sobre Sociedades.

Pues bien, como consecuencia de la conducta descrita se produjo un considerable beneficio fiscal para el sujeto pasivo que, de no haber intervenido la Inspección de los Tributos, habría quedado definitivamente consolidado. En el caso concreto que nos ocupa se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, pues el obligado tributario debía de conocer sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, no pudiéndose apreciar la diligencia debida en la conducta del mismo en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, realizando las conductas tipificadas, ya con pleno conocimiento y conciencia de su gravedad, ya, al menos, con negligencia punible, esto es, con ausencia del cuidado y atención que le eran exigibles.

Por otro lado, este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo de forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que: "la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales" (resoluciones de 21-10-1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable pudiera ser causa excluyente de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende, la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse como de difícilmente vencible. Pues bien, en el caso que nos ocupa, de lo dicho en la resolución de este Tribunal, que confirma la regularización tributaria realizada por la Inspección a este respecto se desprende que no cabe apreciar interpretación razonable eximente de responsabilidad dada la claridad de las normas fiscales y contables que regulan la materia y que debían ser conocidas por el contribuyente.

Así pues, la concurrencia tanto de los elementos necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria como la apreciación de, cuanto menos, negligencia en dicha conducta, justifica la imposición de sanción, sin que pueda apreciarse ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 77.4 de la Ley 230/1963 o 179.1.d) de la Ley 58/2003, desestimándose las pretensiones actoras al respecto.

En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la referida resolución de fecha 16-09-2005 (RG 3124/02) dictada respecto de la entidad **X SA.**, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995, en la que dispusimos a este respecto lo siguiente:

<<SEPTIMO.- En lo referente a la tercera de las cuestiones suscitadas por el presente expediente, relativa a determinar si concurren o no las circunstancias necesarias para ser calificado de infracción tributaria grave la parte del expediente relativa a la cuota resultante debemos remitirnos a la Ley General Tributaria en su art.º 77 la cual establece que "Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en la Leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia".

El invocado texto legal añade en su artículo 80 que «la multa pecuniaria puede ser fija o proporcional y que esta última se aplicará a las cantidades que hubieran dejado de ingresarse, siendo sancionables las infracciones graves con multa proporcional del medio al triple de las cuantías no ingresadas». Por su parte el art.º 87 de la LGT establece que: "1. Las infracciones tributarias graves serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional del 50 al 150 por 100 de las cuantías a que se refiere el apartado 1 del artículo 80, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente y sin perjuicio de la reducción fijada en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.

Asimismo el art 82 de la LGT dispone que: "1. Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a:

.....

c) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta. A estos efectos, se considerarán principalmente medios fraudulentos los siguientes: La existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.

Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 20 y 75 puntos.

d) La ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta.

Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 10 y 25 puntos."

Esta materia viene desarrollada en el Real Decreto 1930/1998:

"1. Se apreciará la existencia del criterio de graduación previsto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 16 del presente Real Decreto cuando se utilicen medios fraudulentos en la comisión de la infracción o ésta se cometa por medio de persona interpuesta.

A estos efectos, se considerarán medios fraudulentos la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados.

2. Se considerará que existen anomalías sustanciales en la contabilidad en los siguientes supuestos:

a) Incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por disposiciones fiscales.

b) Llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

c) Llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por normas fiscales, mediante la inexactitud u omisión de asientos o registros o mediante la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la cuantía en más o menos de los cargos, abonos o anotaciones omitidos, inexactos o registrados en cuentas con significado distinto del que les corresponda represente, al menos, el 15 por 100 de la cuantía total de cargos o abonos efectuados en el libro o registro correspondiente durante el período impositivo en el que se cometa la infracción.

Se apreciará que concurren las circunstancias antes descritas cuando constituyan el medio para la comisión de la infracción grave objeto de sanción.

A efectos de determinar el porcentaje de incremento de la sanción, cuando concorra la circunstancia prevista en el párrafo a), dicho porcentaje se incrementará entre 25 y 35 puntos; cuando concorra la circunstancia prevista en el párrafo b), entre 35 y 45 puntos, y cuando concorra la circunstancia prevista en el párrafo c), entre 20 y 25 puntos. (Art 19-2)."

Asimismo, el art.º 20 del mencionado Real Decreto establece respecto a la ocultación que: " Esta circunstancia no podrá apreciarse cuando la conducta sea constitutiva de la infracción grave tipificada en el párrafo b) del artículo 79 de la Ley General Tributaria. Tampoco se apreciará cuando proceda la aplicación de la circunstancia prevista en el párrafo c) del apartado 2 del artículo 19 del presente Real Decreto y la declaración presentada sea reflejo fiel de la contabilidad que adolece de anomalías sustanciales".

En el presente caso, la calificación del expediente de infracción tributaria grave, y la graduación de la sanción efectuada por la Dependencia de Inspección se ajustan enteramente a la normativa expuesta, ya que el sujeto pasivo no declaró la totalidad de los ingresos obtenidos en el ejercicio, por lo que se dejaron de ingresar las cantidades que se hubieran debido con el consiguiente perjuicio económico para la Hacienda Pública, lo que no hubiera sido descubierto sino con la correspondiente actuación inspectora, siendo igualmente correcta la graduación debida a la utilización de medios fraudulentos prevista en el art 82,1,c); no debiéndose por otra parte la infracción cometida a una discrepancia razonable en la interpretación de las normas aplicables. Respecto de la obstrucción, debe señalarse que para que se dé dicha circunstancia no se requiere que la misma se manifieste de forma continuada en el tiempo, bastando, como ocurre en el presente expediente, que la actuación del interesado, aunque puntual, sea de tal trascendencia que impida a la Inspección obtener datos de relevancia tributaria. Y como se describe en el Informe ampliatorio, ha resultado probada la desaparición de documentación situada en una estancia precintada perteneciente al domicilio social del sujeto pasivo, y sin que tal hecho pueda atribuirse a personas ajenas a la empresa. Por tanto, la desaparición de documentación no constituye una suposición de los actuarios, sino hechos que les constan y que se reflejan en la diligencia de 4-2-97, con el valor que a las mismas atribuye el art. 62 R.G.I.T. Por todo ello, procede confirmar la calificación del expediente y la graduación de la sanción relativa a la existencia de obstrucción o negativa a la actuación inspectora, por lo que debe confirmarse en su totalidad el acuerdo sancionador objeto de impugnación.

Debe añadirse que no resulta aplicable la normativa contenida en la Ley 58/2003, al no resultar ésta más favorable, por aplicación de los criterios de calificación de sanción y de graduación correspondiente contenidos en los arts. 184, 187 y 191 de la nueva regulación, por lo que de conformidad con la Disposición Transitoria Cuarta debe aplicarse la contenida en la Ley 25/95, que es la aplicada por la Inspección, debiendo por todo ello confirmarse la graduación de la sanción impuesta.>>

Disponiendo al respecto la Audiencia Nacional mediante la referida sentencia de 30-04-2009 (recurso nº .../2005) por la que se confirmó la resolución (RG 3124/02) lo siguiente:

<<SEXTO: En relación con la sanción, se ha de traer a colación el criterio jurisprudencial declarado por el Tribunal Supremo, Sala 3ª, Secc. 2ª, en su Sentencia de fecha 27 de junio de 2008, dictada en el Rec. de Casación para unificación de doctrina núm. 396/2004, transcribiendo el Fundamento Jurídico completo, que dice: "SEXTO.- En cambio, sí procede aceptar el segundo motivo del recurso, pues aunque los hechos son también distintos y la sentencia impugnada, razona correctamente sobre el principio de culpabilidad que rige en las infracciones administrativas, soslaya la exigencia de motivación específica de la culpabilidad, porque considera que la resolución sancionadora está debidamente fundada al indicar el precepto donde se define la infracción y la sanción que le corresponde".

"La reciente sentencia de esta Sala de 3 de Junio de 2008, recurso de casación para unificación de doctrina núm. 146/04, recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional que señala que el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción (entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de Abril; 14/1997, de 28 de Enero; 209/1999, de 29 de Noviembre y 33/2000, de 14 de Febrero); ausencia de motivación

específica de la culpabilidad que, en el concreto ámbito tributario, determinó que en la STC 164/2005, de 20 de junio, se llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79.a) de la Ley General Tributaria, sin motivación de la culpabilidad vulneraba el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia".

"Por otra parte, la resolución administrativa alude a que por el representante de la entidad no se aducen argumentos de ninguna clase en las que apoyar eventuales dificultades en la interpretación de las normas aplicables ni se aporta prueba de que las irregularidades observadas sean debidas a ningún error material, por lo que no cabe apreciar ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad recogidos en el art. 77.4 de la Ley General Tributaria".

"Esta argumentación equivale a invertir la carga de la prueba, cuando no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como señalábamos en la sentencia de 10 de Julio de 2007 (rec. para unificación de doctrina 306/2002), por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad..."

"...En el presente caso, consta la no declaración de la totalidad de los ingresos obtenidos en el ejercicio, así como la desaparición de documentación; hechos totalmente constatados por la Inspección."..."

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

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