

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089066

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 38/2023, de 11 de enero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1738/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Ingresos computables. Ventas ocultas. Considera la Sala que existe un contundente acervo probatorio para alcanzar la conclusión de haber tenido lugar ventas ocultas a la recurrente, que se correspondieron con adquisiciones y posteriores ventas de la misma igualmente ocultas, en un circuito o tráfico clandestino, en que ni la proveedora al vender, ni la adquirente al comprar y revender, facturaban ni contabilizaban una sola operación, de las incluidas en aquel circuito, girándose además en su seno mediante efectivo (doblemente, en el caso de la recurrente, al comprar y vender), a fin de no dejar siquiera rastro bancario de las transacciones. Asimismo, la Sala pone de manifiesto la condena de la misma proveedora por delito fiscal en el fraude derivado de no haber tributado por ventas ocultas, entre las cuales las acordadas (en su estricta condición) con la aquí recurrente. Además, en las actuaciones inspectoras seguidas en relación con la proveedora afloraron albaranes correspondientes a entregas no facturadas, contabilizadas, ni declaradas a la aquí recurrente; que su detalle es perfectamente conocido (por explícita incorporación al expediente de todos los albaranes de entrega, emitidos por la proveedora, con detalle minucioso de productos vendidos y sus precios, sin repercusión de IVA, claro está) a la recurrente; y, como mínimo, que, en la personación (en relación a la cual ninguna cuestión se hace por la aquí recurrente) en el domicilio de la obligada tributaria lograron hallarse al menos dos de aquellos documentos de entrega, que coincidían con los anteriores albaranes aflorados, en relación a los cuales ni facturó, ni contabilizó, ni nada declaró la recurrente (lo que confirma la mecánica correspondiente a circuito comercial clandestino, ocultado al Fisco). No habiendo la recurrente ofrecido explicación alguna razonable en el curso de las actuaciones seguidas en relación con ella a los indicios obrantes en autos distinta de la estricta práctica clandestina y fraudulenta descrita. **Provisión por depreciación de cartera. Error contable. Reformulación de cuentas anuales rectificativas de las originariamente presentadas.** La Sala afirma que es a la recurrente a quien cumple explicar y acreditar las exactas razones del deterioro proclamado, pretendidamente deducible, no habiéndose la misma molestado en caracterizar en qué medida, conforme al régimen legal aplicable a aquel deterioro, cada una de las facturas arrojadas a la Inspección reunía los requisitos de aquél, ya por el transcurso de determinado plazo desde el vencimiento, ya por la declaración de concurso del deudor, ya por su procesamiento por delito de alzamiento de bienes, ya por la reclamación judicial de obligaciones, o hallarse las mismas involucradas en procedimiento judicial o arbitral. [Vid., STS, de 25 de octubre de 2021, recurso nº 6820/2019 (NFJ084037)].

Base imponible. Estimación indirecta. Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. Anomalías que determinan la aplicación del régimen. A juicio de la Sala, la Inspección razona con detalle los motivos que la conducen a la aplicación del método de estimación indirecta de bases imponibles: la concurrencia de irregularidades sustanciales en una contabilidad que no reflejó adquisiciones por importe cercano a los dos millones de euros en los cuatro ejercicios regularizados, ni las ventas correlativas a aquéllas, y la muy sustancial inexactitud o falta de completud de las declaraciones presentadas, en la medida en que las mismas se apoyaron, estrictamente, y fueron fiel reflejo de una contabilidad radicalmente mendaz. Requerida igualmente por la Administración de la recurrente la aportación de las facturas correspondientes a las ventas ocultas consecutivas a las adquisiciones no declaradas, no fueron las mismas facilitadas por la obligada tributaria. El presupuesto para la aplicación del método aludido se revela por ello de pleno concurrente aquí, indiscutible en suma. **Procedimiento sancionador.** Se confirma el acuerdo sancionador.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 10.

Ley 58/2003 (LGT), art. 53.

RD de 3 de febrero de 1881(LEC), art. 381.

PONENTE:

Don Eduardo Rodríguez Laplaza.

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ
Don ISABEL HERNANDEZ PASCUAL
Don EDUARDO RODRIGUEZ LAPLAZA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO SALA TSJ 1734/2021 - RECURSO ORDINARIO 757/2021

Partes: "J. SABATÉ, S.L." c/ TEARC

En aplicación de la normativa española y europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable, hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A Nº 38

Ilmos. Sres. Magistrados.

D^a. MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ, presidente

D^a. ISABEL HERNÁNDEZ PASCUAL

D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA (ponente)

En la ciudad de Barcelona, a once de enero de dos mil veintitrés.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso administrativo nº 757/2021, interpuesto por "J. SABATÉ, S.L.", representada por la Procuradora Dña. Ana María Ros Berenguer, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, representado por el Abogado del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA, Magistrado de esta Sala, quien expresa el parecer de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La representación de la parte actora, por escrito presentado ante esta Sala, interpuso recurso contencioso administrativo contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en su caso), de fecha 11 de marzo de 2021, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000, y acumuladas, "contra acuerdo de liquidación dictado por AEAT Cataluña, Dependencia Regional de Inspección, por el concepto Impuesto sobre sociedades, ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 y sanción tributaria". La cuantía, en la resolución recurrida, queda fijada, a efectos de aquella vía, en 34.967,33 euros (en verdad, liquidación y sanción suman cifra cercana a los 200.000 euros).

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta Jurisdicción. La actora dedujo demanda en la que, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que tuvo a bien, interesa de esta Sala sentencia por la que:

"se sirva estimar esta demanda en su integridad, revocando la Resolución impugnada y anulando íntegramente el Acuerdo de Liquidación, con devolución al (sic) mi Mandante de las cantidades pagadas en virtud de dicho Acuerdo de Liquidación más los intereses legales, así como la anulación íntegra del Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador o, alternativamente, decrétese la nulidad de actuaciones y repóngase el expediente administrativo-tributario al momento inmediatamente anterior a la comisión del o de los vicios de nulidad"

Tercero.

La Administración demandada, en la contestación a la demanda, solicitó la desestimación del recurso.

Cuarto.

Por escrito de fecha 10 de diciembre de 2021, posterior a la formulación de los escritos de demanda y contestación, vino la recurrente a solicitar, por vez primera en los presentes autos, tutela judicial cautelar, en forma de adopción de medidas cautelarísimas inaudita parte. Solicitud a que se dio respuesta por auto de esta Sala, de fecha 13 de diciembre de 2021, no apreciando la concurrencia de circunstancias de especial urgencia al respecto, a tenor de cuyos razonamientos:

"PRIMERO.- A tenor del art. 135 LJCA , en su primer apartado (el que aquí importa):

"1. Cuando los interesados alegaran la concurrencia de circunstancias de especial urgencia en el caso, el juez o tribunal sin oír a la parte contraria, en el plazo de dos días podrá mediante auto:

a) Apreciar las circunstancias de especial urgencia y adoptar o denegar la medida, conforme al artículo 130. Contra este auto no se dará recurso alguno. En la misma resolución el órgano judicial dará audiencia a la parte contraria para que en el plazo de tres días alegue lo que estime procedente o bien convocará a las partes a una comparecencia que habrá de celebrarse dentro de los tres días siguientes a la adopción de la medida. Recibidas las alegaciones o transcurrido el plazo en su caso o bien celebrada la comparecencia, el juez o tribunal dictará auto sobre el levantamiento, mantenimiento o modificación de la medida adoptada, el cual será recurrible conforme a las reglas generales.

En cuanto se refiere a la grabación de la comparecencia y a su documentación, serán aplicables las disposiciones contenidas en el artículo 63.

b) No apreciar las circunstancias de especial urgencia y ordenar la tramitación del incidente cautelar conforme al artículo 131, durante la cual los interesados no podrán solicitar nuevamente medida alguna al amparo del presente artículo."

Segundo.

La concurrencia de circunstancias de especial urgencia es el elemento determinante para que el órgano jurisdiccional pueda pronunciarse sobre la medida cautelar de suspensión solicitada, por el cauce singularísimo del art. 135 LJCA .

Para el análisis de esta cuestión partimos de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, cuya Sala de lo Contencioso Administrativo razonaba, en Sentencia de 16 de octubre de 2019 (RCA 380/2019), en los siguientes términos:

"... viene declarando en múltiples pronunciamientos [por todos, Autos de 16 de enero de 2017 (Rec. 4/2017) o de 27 de mayo de 2019 (Rec. 212/2019)] que la posibilidad de adoptar las medidas denominadas "cautelarísimas" del artículo 135.1 LJCA sólo está justificada cuando concurren circunstancias de una urgencia de mayor intensidad que la que resulta exigible para la adopción de medidas cautelares que, según los trámites ordinarios, se produce al término del incidente correspondiente, conforme al principio de contradicción o de audiencia de la parte contraria, connatural a todo tipo de procesos"

De igual modo, conforme a lo razonado por el Alto Tribunal en Auto de fecha 27 de mayo de 2020 (RCA 129/2020), dejó aquél dicho que:

"Esta urgencia, que está en la base de la aplicación del art. 135 LJCA debe sustentarse en circunstancias específicas de protección actual del derecho fundamental cuya tutela se invoca, y no en cuestiones de fondo"

Cuestiones de fondo en las que, en buena medida, se apoya la petición de tutela cautelar, que se vehicula como cautelarísima con carácter principal y ordinaria a modo subsidiario, atendiendo a la lógica del mismo precepto legal en que la petición se ampara.

Tercero.

Atendiendo en particular a la justificación de las razones de especial urgencia en el pronunciamiento cautelar, que justifiquen desplazar de entrada el trámite de audiencia a la Administración, sin perjuicio de ser la misma escuchada con posterioridad, la propia peticionaria reconoce contar con liquidez casi bastante para atender de inmediato a la sanción impuesta, y con reservas que multiplican aquélla tres veces y media, para apelar a la sazón a una simplemente hipotética necesidad de deshacerse de parte de su inmovilizado, o de haber de despedir a trabajadores de su plantilla, cuya hipótesis no se corresponde (no se acredita así, desde luego) con una absoluta e indeclinable realidad, o consecuencia de la ejecutividad que trata de enervarse.

No sólo eso: requerida como lo había sido ya de pago (se apela a una suerte de vía de hecho de insuficiente caracterización, llamando la atención que, de hallarse convencida al respecto la recurrente, no ensayare ya de entrada la vía del art. 136 LJCA), en período voluntario, la recurrente, con anterioridad a la interposición de recurso contencioso administrativo (conforme a su relato), no se sirvió solicitar aquélla la adopción de tutela cautelar a la interposición misma del recurso, ni siquiera a la notificación de la providencia de apremio a que alude (donde ya constaba interpuesto recurso contencioso administrativo contra la sanción que se ejecuta, y le cabía acudir de inmediato a la tutela cautelar de esta Sala), habiendo esperado a la traba de embargos (desconociendo por lo demás esta Sala que se haya combatido la providencia de apremio en la vía económico-administrativa, en que cabe igualmente la suspensión, más allá de la reposición que se dice formulada).

De modo que la especial urgencia en que trata de ampararse la petición de pronunciamiento cautelar inaudita parte no se revela prístina, todo lo contrario, habiéndola moldeado la peticionaria a su interés, y bajo un prisma subjetivo, que no admite reconducción al concepto objetivo de especial urgencia a que remite la disciplina del art. 135 LJCA , por lo que no procede apreciar la misma en el presente trance procesal."

Escuchada ya la Abogacía del Estado se resolvió la pretensión cautelar (suspensiva de sanción por importe, se decía, de 108.453,54 euros) en sentido desfavorable a los intereses de la recurrente, por auto de fecha 22 de diciembre de 2021, a tenor de cuyos razonamientos:

"PRIMERO.- Con carácter general, la suspensión de la efectividad de unas actuaciones administrativas recurridas en vía jurisdiccional o la adopción en dicha sede de cualquier otra medida cautelar o provisional en relación con las mismas, como expresión esta de la vertiente de justicia cautelar que también integra el derecho fundamental subjetivo a la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses legítimos reconocido a todos por el artículo 24.1 de la Constitución española (STC 14 y 238/1992 , 148/1993 y, sobre todo, STC 78/1996), lo que resulta plenamente compatible con la presunción legal de validez y de eficacia de los actos administrativos sentado por los artículos 38 y ss. de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las administraciones públicas , LPACAP.(antes por los artículos 56 y 57.1 de la ya derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común , LRJPAC), una vez garantizado como mínimo el acceso de su titular a la justicia cautelar en los supuestos particulares de actos administrativos sancionadores (entre otras, STC 66/1984 y 78/1996), en conexión con el principio o mandato de eficacia administrativa que enuncia el artículo 103.1 del texto constitucional (STC 22/1984) y recoge hoy el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público, LRJSP (antes el artículo 3.1 de la citada Ley 30/1992 , LRJPAC), sólo resultará procedente cuando, como establece el artículo 130.1 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción , su no adopción pudiera hacer perder al recurso su legítima finalidad (entre otros muchos, ATS, Pleno Sala 3ª, de 28 de abril de 2006).

Lo que, en definitiva, no es sentar un criterio muy diferente sobre el requisito necesario para la adopción de medidas cautelares en esta sede jurisdiccional al antes seguido por nuestro ordenamiento procesal contencioso administrativo, que atendía al criterio de los eventuales perjuicios de difícil o de imposible reparación futura para la parte actora derivados de la demora en la resolución (periculum in mora), pues en ambos casos de lo que se trata es, en definitiva, de impedir la ineffectividad práctica final de una eventual sentencia estimatoria del recurso (entre otras, STS, Sala 3ª, de 17 de junio de 2008 , con cita de los ATS de 2 de noviembre de 2000, de 29 de enero y 31 de octubre de 2002 y de 16 de mayo de 2003, asimismo STS, Sala 3ª, de 27 de abril de 2004 , con cita de sus anteriores ATS de 22 de marzo y 31 de octubre de 2000; y asimismo, ATJCE de 26 de junio de 2003).

Ahora bien, tal criterio inicial no debe identificarse, automáticamente, con la necesidad de suspensión siempre que la actuación administrativa recurrida sea contraria a los intereses del recurrente, pues también previene el artículo 130.1 de la Ley Jurisdiccional que la decisión sobre la medida cautelar se adoptará teniendo siempre en cuenta, y ponderando previamente para ello, todos los intereses eventualmente en conflicto, esto es, tanto los intereses particulares del recurrente en peligro por la demora en resolver como los intereses públicos o de terceros que pudieran resultar gravemente perturbados de adoptarse la medida cautelar solicitada (entre otras, STS, Sala 3ª de 14 de octubre de 2005 y 9 de febrero y 14 de marzo de 2006), pues la ley procesal no olvida tampoco la necesidad de respetar siempre los intereses públicos prevalentes (artículo 130.2 de la Ley Jurisdiccional).

Es por ello que la decisión sobre una pretensión cautelar debe siempre adoptarse previa la valoración y ponderación de todos los intereses en juego, tanto los particulares como los generales, siendo la relación entre unos y otros directamente proporcional -o sea, bastando perjuicios de escasa entidad para el interés particular para provocar la suspensión cuando las exigencias de ejecución que presenta el interés público sean tenues, y a la

inversa (entre otras, STS, Sala 3ª, de 26 de septiembre de 2007 y ATS, Sala 3ª, Pleno, de 28 de abril de 2006)-, así como en atención a la presencia en el caso particular de un tercer elemento o criterio ponderativo, como es sabido de larga y cuidada elaboración jurisprudencial (a partir del ATS de 20 de diciembre de 1990 y la STJCE de 19 de junio de 1990 -caso Factortame -, seguida bajo ciertos matices, entre otras muchas por las posteriores STS, Sala 3ª, de 26 de noviembre de 2001 y 19 de mayo y 12 y 18 de noviembre de 2003), consistente en la concurrencia en el caso particular de una apariencia de buen derecho en las pretensiones actoras (fumus boni iuri) ya en el mismo umbral del proceso -criterio este que, aun falto de expresa referencia normativa en la Ley Jurisdiccional Contenciosa Administrativa de 1998, por el contrario, no se encuentra ausente en el propio tenor del artículo 728.2 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, al tiempo que recogido implícitamente en el artículo 130.1 e indirectamente también en los artículos 132.2 y 136.1, de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción -, que siempre resultará de aplicación prudente y matizada por los riesgos que, sin duda, el mismo puede comportar (STS, Sala 3ª, de fecha 26 de septiembre de 2006). Sin que proceda en ningún caso en este incidente cautelar prejuzgar, anticipadamente, el fondo del asunto controvertido en el proceso principal en cuanto a la posible existencia de vicios de invalidez jurídica en las actuaciones administrativas recurridas en el proceso principal (STS, Sala 3ª, de 12 de julio y 26 de septiembre de 2007, con cita de anterior STS, Sala 3ª, de 21 de marzo de 2006 ; asimismo, STC 148/1993).

Segundo.

Junto a lo anterior, no puede ignorarse tampoco que una reiterada jurisprudencia contenciosa administrativa, con matización allí de la jurisprudencia anterior, ha declarado desde la Sentencia del Pleno de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2005 -rec. 715/1999 -, en parte ya adelantada por la anterior STS, Sala 3ª, de 5 de octubre de 2004, y confirmada por otras muchas posteriores, tal como recuerda la STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 24 de febrero de 2014 -rec. 2947/2013 -, con cita en la misma de sus anteriores sentencias de 14 de diciembre de 2011 -rec. 6675/10-, de 15 de diciembre de 2011 -rec. 1273/11-, de 10 de mayo de 2012 -rec. 2428/11-, de 19 de julio de 2012 -rec. 5791/11-, de 10 de diciembre de 2012 -rec. 732/12, de 27 de febrero de 2012 -rec. 5082/11- y de 4 de marzo de 2013 -rec. 595/12-, que el automatismo en materia de suspensión que opera en la vía administrativa, ya sea en la de gestión ya sea en la de revisión, no es trasladable, sin más, a la sede jurisdiccional donde el órgano judicial debe resolver siempre sobre la procedencia o no de la suspensión, con o sin garantía, con arreglo a los criterios previstos al efecto en los artículos 129 y ss. de la Ley Jurisdiccional, esto es, ponderando los intereses en eventual conflicto y, en su caso, condicionando la adopción de la medida cautelar a la previa prestación de garantía o caución suficiente cuando ésta pudiese causar perjuicios de cualquier naturaleza - artículo 133 de la Ley Jurisdiccional -.

Aclarando dicha jurisprudencia que la suspensión en la vía jurisdiccional no se confunde con la que, en su caso, pudiera haberse obtenido en la vía administrativa y que no existe un derecho indiscriminado a obtener la suspensión simplemente por la prestación u ofrecimiento de garantía, sino sólo, en su caso, el reconocimiento implícito por la administración de que la ejecución inmediata pudiera causar daños y perjuicios de difícil reparación, ya que la caución, se dirá siempre, no es el título para obtener la suspensión sino su consecuencia (STS, Sala 3ª, de 9 y 10 de abril de 1999), siendo así que, en relación con la suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias, la STS, Sala 3ª, de 16 de enero de 2012 sienta conclusiones generales aplicables a todas las suspensiones de los actos de naturaleza tributaria, sancionadores o no, que pueden ser resumidas aquí en el sentido de:

a) Que el único régimen jurídico aplicable y al que debe someterse el tribunal al que le piden como medida cautelar la suspensión de ejecutividad de un acto administrativo, sancionador o no, es el contemplado en los artículos 129 y ss. de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, analizando los específicos motivos invocados para justificar la suspensión de la ejecutividad y valorando todos los intereses en conflicto.

b) Que no cabe resolver la pretensión suspensiva desde criterios o parámetros abstractos, sino atendiendo a la presencia o no en el caso de un periculum in mora susceptible de justificar la adopción de la medida cautelar, de tal modo que, de no acordarse la misma, se haría ineficaz un eventual fallo estimatorio de la pretensión principal. Y

c) Que es necesaria la concreta exposición o valoración de los perjuicios que la no suspensión de la ejecutoriedad de la actuación tributaria ocasionaría al recurrente, explicando, en su caso, cómo afectaría ésta a los recursos del solicitante, a la productividad, a sus relaciones laborales, mercantiles, comerciales e industriales o, en general, a su actividad.

En suma, deberá atenderse fundamentalmente a la eventual frustración de la finalidad legítima del recurso, justificando, siquiera indiciariamente o prima facie, los perjuicios cuya reparación presentaría dificultades, sin que el automatismo que en materia de suspensión se produce en la vía económico administrativa sea trasladable a la vía contenciosa administrativa en la que el órgano judicial debe resolver siempre sobre la procedencia de la suspensión, con o sin garantía, conforme a las normas contenidas en el texto rituario, ponderando, por tanto, las circunstancias del caso, por lo que no cabe dispensar de la garantía con sustento en criterios generales que desembocan en otro igualmente abstracto, como lo son el de la presunción de inocencia [STS de 20 de diciembre de 2012 -rec.

5083/2011 , FJ 3º- y 20 de diciembre de 2012 -rec. 6032/2011 , FJ 4º-], el carácter no esencialmente recaudatorio del acuerdo sancionador, en su caso, o los breves plazos establecidos en el procedimiento recaudador para ingreso de las sumas adeudadas [STS de 3 de abril de 2012 -rec. 3292/2011 , FJ 2º-] sino atender a los intereses en conflicto y a los posibles daños que puedan sufrir los intereses públicos por la suspensión [STS de 20 de noviembre de 2012 -rec. 6248/2011 , FJ 2º-].

Tercero.

Pues bien, proyectado lo anterior al caso particular, la solicitante se limita a instar suspensión cautelar de la sanción recurrida, sin caracterizar la petición cautelar perjuicios bastantes que hubiere de ocasionar, por específica referencia a su situación, la no suspensión de la ejecutoriedad de las actuaciones tributarias en cuestión, a los efectos de haber de prevalecer sobre el interés público ligado a la inmediata ejecutividad de la sanción recurrida.

En el propio escrito de solicitud de medida cautelar se reconoce que la ya actora cuenta con fondos propios más que suficientes (y aun con tesorería) en orden a hacer frente a las resultas de la sanción recurrida, recargo de apremio incluido, cifrándose los eventuales daños (imposibilidad de mantener algún o algunos de los puestos de trabajo, o necesidad de enajenar de un modo u otro elementos del inmovilizado) a modo de simple hipótesis o especulación teórica.

Por lo demás, y en cuanto al juicio de apariencia de buen derecho, no lo es, por más sofisticaciones argumentales a que quiera recurrir la peticionaria de suspensión cautelar, a los estrictos efectos cautelares que aquí nos traen, la (común, por lo demás, en el escenario que nos ocupa) invocación al principio de presunción de inocencia. Tampoco aquella suerte de caracterización de pretendida vía de hecho (posterior y en principio ajena al único acto aquí recurrido), a la que falta una adecuada depuración alegatoria y probatoria, en los autos principales de recurso, no, desde luego, en esta suerte cautelar, a la que no le corresponde función de anticipación de enjuiciamiento alguno.

Por todo ello, en definitiva, procederá denegar la suspensión de ejecutividad de las actuaciones tributarias recurridas, sin prejuzgar con ello el fondo del asunto controvertido en el proceso principal, al no concurrir en el supuesto considerado los requisitos exigidos al efecto por los artículos 130 y concordantes de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción ."

Formulado recurso de reposición contra el anterior auto, a la vista de sus fundamentos, y en orden a la mejor resolución del mismo, acordó la Sala, por providencia de fecha 1 de febrero de 2022, en los siguientes términos:

"Con carácter previo a la resolución del recurso de reposición formulado, y en orden al mejor acierto de la misma, requiérase a la peticionaria de medida cautelar a fin de que, en el plazo de CINCO días, traiga a la presente pieza separada cautelar autoliquidación completa del IS correspondiente al ejercicio 2020, y estado contable detallado y completo del ejercicio 2021, que comprenda, cuando menos, Balance y Cuenta de pérdidas y ganancias.

De su resultado dese traslado, por CINCO días, a la Abogacía del Estado, a fin de que pueda alegar al respecto.

Verificado todo lo cual, queden los autos a disposición del Ponente, a fin de deliberar el recurso interpuesto."

Cumplimentado lo anterior, se resolvió el recurso de reposición por auto de esta Sala, de fecha 3 de marzo de 2022, firme, accediendo, en exclusiva virtud de la aportación documental demandada por esta Sala y su resultado, a la medida cautelar, sujeta a contracautela. Auto a tenor de cuyos razonamientos:

"PRIMERO. La recurrente en reposición se alza contra la decisión de no dar lugar a la medida cautelar interesada. Siendo así, como es de ver, que en la tramitación de la presente pieza separada cautelar han recaído ya hasta dos resoluciones, la primera no apreciando la especial urgencia que trató de caracterizarse, al instar la recurrente la adopción de medida cautelar inaudita parte, y la segunda denegando la medida cautelar suspensiva interesada, en ambos casos en base a los razonamientos que son de ver en sendas resoluciones, obrantes en la pieza, de fechas 13 y 22 de diciembre de 2021.

Dando respuesta a los motivos de impugnación articulados, hemos de notar, de entrada, pues llama la atención la terca reiteración del concepto en el escrito de recurso, que esta Sala no ha incurrido en automatismo alguno en la decisión de denegación de la suspensión solicitada, las circunstancias de cuya petición, en los presentes autos de recurso, no han dejado de llamar muy poderosamente la atención de este Tribunal. Pues, no interesada la adopción de medida cautelar alguna a la interposición del recurso, llegó la parte a instar la adopción de medida cautelar suspensiva inaudita parte con posterioridad a la formulación de la demanda, al ver trabados embargos sobre créditos tras ser requerida de pago, en período voluntario, y notificada de la correspondiente providencia de apremio. En suma, tras haberse desarrollado la obligada vía ejecutiva a su vista, ciencia y paciencia, sin instarse de esta Sala pronunciamiento cautelar alguno. Para venir, a la sazón, a tratar de caracterizarse un escenario de pretendida vía de hecho que, con cuantas cautelas exige la presente sede cautelar, y sin perjuicio

alguno del eventual fondo a abordar en los autos principales, no parece existir más que en la imaginación de la parte.

No sólo eso: ya en aquella solicitud de medida cautelar se dibujaba un cuadro de pretendido periculum in mora absolutamente precario, al reconocer la propia solicitante de medida cautelar contar con fondos propios en medida más que bastante para atender al pago de la sanción impugnada (párrafo 41 de la solicitud), y no cifrar las eventualidades de haber de prescindir de algún empleado o enajenar activos más que como eso, eventualidades, o puras hipótesis, no como perjuicios ciertos, inmediatos, y adverables.

El que la recurrente, en ejercicio pedagógico innecesario y redundante para con esta Sala, viene a cifrar como primer "test" se hallaba sobradamente abordado en el pronunciamiento de esta Sala aquí combatido, habiendo la misma razonado la insuficiente caracterización y prueba de un escenario de verdadero periculum in mora, o de concurrencia de intereses en que el particular en la suspensión se revelare especialmente intenso, y necesitado de amparo cautelar, en contraste con el público.

Puede por lo demás la recurrente, de nuevo, teorizar cuanto quiera a cuenta de la naturaleza sancionadora del acto impugnado, y la especial sensibilidad que de la misma se deriva, al menos a los efectos del juicio cautelar que aquí nos compete, que su argumento circular, por más líneas que le dedique, no es más que eso: una eterna vuelta, sin desmayo, al principio de presunción de inocencia, y a la teórica necesaria suspensión de la ejecutividad de actos de naturaleza sancionadora por el solo hecho de serlo (sancionadores, se entiende). Podrá la recurrente traer cuantas decisiones quiera al respecto, que no convencerá a esta Sala de la bondad de su aserto, que incurre (éste sí) en el automatismo que infundadamente trata de endosarse al razonar del auto recurrido.

Quede por ello esto claro: la naturaleza sancionadora del acto recurrido no releva a la peticionaria de medida cautelar de la carga de acreditar los presupuestos de la tutela peticionada, ni en una suerte de derecho incondicionado a la suspensión, menos aún sin garantías, que nos encontramos ante acto administrativo dotado de ejecutividad, cuya validez se presume, y cuya ejecutividad encierra evidente interés público.

Segundo.

La recurrente en reposición insiste en los mismos argumentos en que basaba su petición de medida cautelar, lo que perfectamente le hubiera valido la desestimación del recurso.

Ello no obstante, en un último esfuerzo a fin de desentrañar la verdadera situación de la recurrente, y juzgar por ello la pretensión cautelar en base a un acervo sólido, conocido y reconocible, verdaderamente relevante a los fines de ponderación de intereses concurrentes que aquí nos traen, se requirió a la peticionaria de medida cautelar en el sentido que resulta de la providencia a que se alude en el apartado de hechos de la presente resolución. Algo que la dirección letrada de la actora pudiera, de no haber empeñado su tiempo en disquisiciones teóricas periféricas e irrelevantes, perfectamente haber hecho por sí.

La prueba recabada revela una situación de la actora que mueve a esta Sala a reconsiderar su decisión en sede cautelar. Pues, con ser elevadas las reservas con que cuenta aquélla, y con una cifra de negocios anual superior a los tres millones de euros, los dos últimos ejercicios cerrados han deparado un escenario de pérdidas, en importe conjunto superior a los 275.000 euros, lo que supone consumir la mitad de aquéllas, de modo que el crédito tributario cuya suspensión se interesa importa hoy la mitad de las reservas subsistentes. No sólo eso: presenta la actora deudas a largo y a corto que, combinadas, alcanzan los dos millones de euros. De modo que, ahora sí (y en base a acervo documental que la dirección letrada de la actora, (...) en este punto, no había traído por sí a esta pieza separada cautelar), podemos estimar suficientemente caracterizada y acreditada incidencia en la esfera de intereses de la actora, ligada a la inmediata ejecutividad de la sanción recurrida, que aconseja acceder a la suspensión cautelar de la misma.

Tercero.

El derecho a la tutela judicial cautelar no equivale a derecho a la automática suspensión de los actos en cada caso recurridos, ni, acreditada por la parte peticionaria de medida cautelar la concurrencia de presupuestos legales para la adopción de medida suspensiva (lo que aquí se acepta ya), a la necesaria adopción de medida cautelar no sujeta a contracautela alguna.

La esencia de ésta se halla en la necesidad de impedir que de la adopción de medida cautelar suspensiva de la actuación administrativa en cada caso recurrida pudieran derivarse perjuicios "de cualquier naturaleza". En este caso, la atención debe proyectarse en la efectividad del acto cuya ejecutividad se enerva a título cautelar, no necesaria ni exclusivamente en los perjuicios que para sí (la recurrente) haya de deparar la adopción de medida contracautelar.

Al respecto, mantiene la STS (Sección 2ª) de fecha 4 de junio de 2009, en su FJº 6º (RC 4584/2007) (el destacado será en todo caso propio de esta Sala):

"(...) debe primeramente precisarse que la tutela cautelar, ciertamente, debe procurar que el proceso no sea inútil para el actor si su pretensión resulta estimada. Pero igualmente es cierto que también comprende la

adopción de los instrumentos precisos para que la medida que se adopte no genere a su vez daños y perjuicios de imposible o difícil reparación. Por ello, la Ley de 1956 reguló (artículo 124), y ahora lo hace la Ley Jurisdiccional vigente (artículo 133), la posibilidad de que el Juez o Tribunal requiera las contramedidas precisas para evitar o paliar tales daños y perjuicios, y, en su caso, caución o garantía para responder de los mismos. Por ello, el Tribunal Constitucional, aún cuando fuera bajo la vigencia de la antigua Ley Jurisdiccional, declaró que " las medidas cautelares pueden y aun deben equilibrarse en muchos casos por contracautelas, una de las cuales, pero no la única, es la caución suficiente para responder de los daños o perjuicios (art. 124 LRJCA), la fianza o aval en suma." (STC 105/1994, de 11 de abril).

Expuesto lo anterior, ha de señalarse que no existe infracción del derecho a la tutela judicial efectiva cuando la recurrente ha tenido acceso a la jurisdicción y ha recibido una respuesta suficientemente razonada del Tribunal, aún cuando la misma sea de signo desestimatorio.

Por otro lado, no resulta tampoco infringido el artículo 130 de la Ley Jurisdiccional , que regula el régimen general de concesión o denegación de medidas cautelares, siendo claro que en el presente caso se ha concedido la suspensión, por lo que, como se ha dicho en la Sentencia de 14 de mayo de 2009 , la controversia se centra en "si es legítima o no la subordinación de la eficacia de la medida de suspensión a la prestación de garantía".

Naturalmente tampoco existe infracción del artículo 129 de la Ley Jurisdiccional que se limita a establecer la posibilidad de que los interesados puedan solicitar en cualquier estado del proceso la adopción de cuantas medidas aseguren la efectividad de la sentencia, pero no reconoce derecho a su obtención y menos a la misma sin garantía."

Añade la STS (Sección 2ª), de fecha 21 de abril de 2010 (RC 2626/2009) , en sus FFJJº 2º y 3º que:

"(...) Es esta exigencia de la caución lo que genera el Recurso de Casación, pues el recurrente sostiene que el artículo 16.4 del Reglamento de Sociedades , en la redacción vigente cuando los hechos acaecieron, ha de comportar la suspensión sin fianza.

La Sala de instancia en el auto desestimatorio del Recurso de Súplica razona la desestimación de la petición del recurrente en los siguientes términos: "... las alusiones contenidas en el precepto a los conceptos de "recurso" y de "carácter firme" no pueden significar otra cosa, dado el ámbito a que se contrae la citada disposición, que la exigencia del agotamiento de la vía administrativa como previa a la judicial, no así que sea firme la resolución final del proceso jurisdiccional, pues de interpretarse de esta manera la mencionada norma, no aplicable el proceso contencioso-administrativo, sino a los procedimientos tributarios, entraría en abierta contravención con lo establecido en los artículos 130 y concordantes de la Ley de esta Jurisdicción , que disciplina el régimen procesal de las medidas cautelares, sin que la ausencia de mención alguna, en dicho precepto, a la posibilidad de someter la eficacia de la suspensión a la prestación de la debida garantía constriña las facultades de este Tribunal para establecer, como contracautela, las necesarias medidas, que es la regla general cuando lo que se impugna es la deuda tributaria conformada por la cuota y los intereses de demora.

A mayor abundamiento, procede recordar que un reglamento no puede condicionar el régimen jurisdiccional de adopción de medidas cautelares y de sujeción a garantías y, aunque los artículos 130 y concordantes de la Ley de Jurisdicción permiten hipotéticamente la posibilidad de suspensión de la deuda tributaria a ingresar sin garantía, si bien excepcionalmente, no hay razón válida alguna probada que permita dicha excepción atendida la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras sentencia del Pleno de la Sala Tercera de 6 de octubre de 1998 .".

Segundo.

La Sala estima que las razones dadas en el auto llevan a la desestimación del motivo. Efectivamente, no puede desconocerse que la ejecutoriedad de los actos administrativos es un principio general proclamado en el artículo 57.1 de la L.R.J.A.P . y P.A.C. En segundo lugar, que la suspensión en vía contenciosa se rige por sus propias reglas que son las recogidas en los artículos 129 y siguientes de la Ley Jurisdiccional que el recurso no alega que hayan sido vulneradas. Finalmente el artículo reglamentario invocado tiene un ámbito propio en el procedimiento administrativo y no puede exceder los límites establecidos en él."

Conforme a la STS (Sección 2ª), de fecha 2 de diciembre de 2011 (RC 6332/2010) , en su FJº 3º:

"El criterio del auto recurrido corresponde al recogido en la sentencia de 5 de octubre de 2004 de esta Sala que señalaba:

"A) El tenor del artículo 35 de la Ley 1/1998 (en función del que el Auto ahora recurrido, ... , acordó la suspensión de las sanciones tributarias impuestas sin necesidad de prestar previamente aval o garantía) impide cuestionar su aplicación en la vía administrativa o económico administrativa, pero no cabe extender tal aplicación a un ámbito que le es ajeno, pues se circunscribe, como se ha expresado, a las vías mencionadas, y respeta la regulación de la suspensión en la vía contencioso administrativa, sin pretender ampliar sus efectos hasta ésta, como se infiere de su inciso final ("suspensión ... sin garantía ... por la presentación del recurso o reclamación económico administrativa hasta que las sanciones sean firmes en vía administrativa").

B) En consecuencia, conforme al mencionado artículo 35 , las sanciones de autos, en cuanto definitivas en vía administrativa, podían ser ejecutadas... salvo que, en la vía contencioso administrativa, fuera acordada su

suspensión con arreglo a las disposiciones específicas de la LJCA de 1956 (atendida la fecha de la interposición del recurso contencioso administrativo), lo que no hace el Auto recurrido..., al prescindir de los artículos 122 y siguientes de la citada LJCA y estar, exclusiva e indebidamente, a lo que se establece en un precepto ajeno, como es el 35 de la Ley 1/1998 .

C) Podría pensarse que, en cierto modo, las medidas de suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de previa garantía o caución acordadas en la vía administrativa o económico administrativa prolongan su efectividad en la vía contencioso administrativa, hasta la finalización de la misma (mediante sentencia desestimatoria sobre el fondo cuestionado), pero no hay razones técnico jurídicas para poder mantener tal criterio, pues la frase "sin que puedan ejecutarse (las sanciones suspendidas sin garantía, se entiende) hasta que sean firmes en vía administrativa" contenida en el artículo 35 de la Ley 1/1998 ... sólo puede entenderse como "hasta que hayan causado estado en dicha vía" (y no quepa, ya, otro recurso administrativo o económico administrativo), o bien, como máximo, según se ha dejado sentado en la reciente jurisprudencia de esta Sección y Sala (matizando, sin embargo, restrictivamente, el alcance que se ha dado a tal expresión en la sentencia de 18 de septiembre de 2001), "hasta que se adopte, en la vía contencioso administrativa, la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión que, concedida anteriormente, es instada, ex novo, en la vía jurisdiccional (en la oportuna pieza separada), al amparo del artículo 122 y siguientes de la LJCA de 1956 , pues, teniendo en cuenta, a modo de valor interpretativo ex post facto (confirmatorio y aclaratorio de lo que la jurisprudencia comentada había ido dejando sentado), lo dispuesto en los artículos 212.3 y 233.1 y 8 de la nueva Ley 58/2003 , ese potencial mantenimiento de la suspensión acordada en la vía administrativa o económico administrativa en la posterior vía contencioso administrativa incoada conservará su vigencia y eficacia, solamente, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada (en el propio recurso contencioso administrativo), sin que pueda predeterminar e influir directamente en la decisión que, conforme a los criterios establecidos en la LJCA, adopte dentro de su competencia, el Tribunal jurisdiccional".

D) Ciertamente es que la doctrina jurisprudencial ha puntualizado la exigencia de la prueba de la producción de daños o perjuicios de imposible o difícil reparación como único medio hábil para obtener la suspensión en la vía contencioso administrativa, al considerar que el interés público no sufre menoscabo si la suspensión de una liquidación tributaria se encuentra debidamente garantizada, pero también es cierto que, inexistente la garantía previa, es, en principio, incuestionable la causación de perjuicios a unos intereses superiores, los generales o públicos, a los que se deja sumidos en el puro desamparo, y cierto es, también, que ningún precepto de la LJCA distingue, genéricamente, dentro del contenido del acto impugnado, la parte de carácter sancionador, para someterla a un régimen diferenciado del resto de los efectos de la suspensión de su ejecución (debiendo resaltarse que el artículo 124.1 de la LJCA de 1956 -a diferencia del artículo 133.1 de la LJCA 29/1998 - no regula la caución con un alcance potestativo, sino imperativo para el Tribunal -"exigirá, si pudiera resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos"-).

El mismo criterio ha sido mantenido también por la Sentencia del Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2005 , en la cual expresamente se señala que el sistema diseñado por el artículo 35 de la ley 1/1998 , sobre suspensión de sanciones sin necesidad de garantía, es el mismo que recoge la ley 58/2003 y que, conforme a esta ley, una vez concluido la vía administrativa y alcanzada la firmeza de la sanción en dicha vía desaparece la suspensión automática de las sanciones sin necesidad de prestar garantía. En consecuencia, para obtener dicha suspensión en vía judicial continua vigente la misma doctrina establecida con anterioridad y recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2004 , antes citada.

En definitiva que la suspensión automática de la sanción sin necesidad de prestar garantía sólo se mantiene hasta que dicha sanción alcanza firmeza en vía administrativa y que, tras esta firmeza, en el ámbito judicial la suspensión se regirá por las reglas generales contenidas en los artículos 129 y 130 de la LJCA , anteriormente citados.

3. Para adoptar la medida cautelar de suspensión de la ejecución de este tipo de sanciones débese, en primer lugar, efectuar la correspondiente ponderación suficientemente motivada de los concretos intereses públicos y privados en juego, de acuerdo con lo establecido en el artículo 130.1 de la vigente Ley de la Jurisdicción ; pero además, cuando de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza para los intereses públicos, pues, además de los inherentes a la recta ejecución de toda medida sancionadora, en el caso de sanciones pecuniarias también son de tipo financiero, la norma general del artículo 133.1 de la LJCA , tal y como la misma ha sido interpretada reiteradamente por la jurisprudencia de esta Sala, conduce a la necesidad de exigir caución o garantía suficiente para responder de las sanciones administrativas con carácter general y de las sanciones tributarias de tipo pecuniario en particular.

Habrà por tanto que aplicar, como bien dice el Abogado del Estado, las normas generales sobre ponderación de los concretos intereses públicos y privados en conflicto, previa valoración circunstanciada de todos los elementos concurrentes; pero también la norma general de subordinación de la suspensión a la prestación de caución o garantía suficiente para responder de los posibles perjuicios, de cualquier naturaleza, que la suspensión pudiera ocasionar a los intereses públicos.

Así pues, el órgano judicial que resuelva sobre la suspensión habrá de valorar, entre otras circunstancias, que nos encontramos ante una sanción administrativa; el tipo de sanción ante la que nos encontramos, si pecuniaria o de otra naturaleza; la magnitud de la sanción y la situación y posición económica de la parte recurrente, sin olvidar, por último, que aun encontrándonos ante una sanción tributaria, y no ante una liquidación de deuda tributaria, existen intereses públicos en conflicto que también deben tutelarse, salvo que en el caso analizado concurren suficientes motivos que justifiquen hacer una excepción a la norma general sobre subordinación de la suspensión a la constitución de caución o garantía suficiente.

Es más, desde la entrada en vigor del Estatuto del Contribuyente, aprobado por Ley 1/1998, a la hora de efectuar la debida ponderación entre los intereses públicos y, privados en juego, el órgano judicial no puede olvidar que interpuesto recurso o reclamación frente a un acto de naturaleza tributaria, también ante una sanción tributaria, aun cuando no se suspendiera su ejecución y la Administración iniciara el correspondiente procedimiento de apremio, no se produce la enajenación de los bienes o derechos embargados del administrado, por impedirlo en su momento el artículo 31.2 de la Ley 1/1998 y en estos momentos el artículo 172.3 de la Ley General Tributaria 58/2003.

Siendo contestes las partes en que la concesión de una medida cautelar exige una ponderación de los intereses públicos y privados en juego por parte del órgano jurisdiccional contencioso-administrativo, habrá que convenir en que esta ponderación corresponde al Tribunal de Instancia y no al Tribunal de Casación.

Al encontrarnos ante un juicio que debe efectuarse a la vista de los hechos y pruebas concretos del supuesto considerado, sólo cabrá revisar este juicio en casación en los supuestos excepcionales en los que cabe someter al Tribunal de casación cuestiones fácticas y probatorias; sin que en el caso que nos ocupa nos encontremos en modo alguno ante uno de estos supuestos excepcionales."

A su vez, a tenor de la STS (Sección 3ª), de fecha 24 de abril de 2012 (RC 2653/2011), en su FJº 4º:

"Cuarto.- El recurso no puede prosperar. Hemos mantenido de modo constante la exigencia de afianzamiento para evitar los eventuales perjuicios al Tesoro que podrían derivarse de la insolvencia de la persona o empresa obligada al pago de las correlativas deudas a favor de aquél. Los intereses generales objeto de ponderación se respetan mediante la exigencia de garantías que eviten a la postre la pérdida de los ingresos públicos objeto de litigio, en tanto se dicte sentencia. La evaluación de los intereses en juego hace que, cuanto más elevado sea el riesgo de que la Administración deje de ingresar el importe debido, más preciso resulte el afianzamiento del pago como contracautela de la suspensión del acto impugnado. De otro modo, ni se evitarían ni se paliarían los eventuales efectos desfavorables para el erario público, consecutivos a la situación patrimonial de una sociedad que, según sus propias manifestaciones en la pieza cautelar, tiene dificultades financieras que le impiden obtener avales bancarios.

A partir de estas premisas, una vez que el tribunal de instancia accedió a la suspensión cautelar del pago de la cantidad adeudada si la sociedad recurrente prestaba caución bastante para responder de aquél, la apreciación de la suficiencia de la garantía ofrecida por el deudor es una cuestión íntimamente ligada a consideraciones de hecho (valoración y situación registral de las fincas, cargas que sobre ellas pesan u otros factores análogos) que sólo podría ser revisada en casación si el juicio de suficiencia fuera abiertamente erróneo o arbitrario. No es este el caso de autos (...)"

Por último, conforme a la STS (Sección 3ª), de fecha 16 de noviembre de 2015 (RC 1461/2014), en su FJº 3º:

"(...) la Sala justifica primeramente la necesidad del aval en el riesgo de impago de la multa, ya que se afirma que se concilian los intereses de ambas partes, el interés público queda garantizado con el aval y el privado con la suspensión acordada. Y en el segundo de los Autos la Sala considera de forma expresa las dificultades económicas de la recurrente, para alterar su inicial criterio y para concluir que una vez justificada la imposibilidad de obtener aval bancario, la admisión de la constitución de la garantía "por cualquier otro medio de los admisibles en Derecho para la debida protección del interés público".

Lo anterior supone una ponderación efectiva de los intereses públicos (asegurar el pago de la multa) y los de la parte recurrente, y su específica situación patrimonial, por lo que no tiene razón la parte recurrente cuando afirma que dicha ponderación no se ha realizado y que, por ello, se habría conculcado el citado artículo 133.1 de la Ley de la Jurisdicción. Afirma la recurrente que no existe perjuicio alguno y cuestiona la exigencia de caución y alude a que el hipotético riesgo de impago existiría en todo caso y apela a la específica naturaleza de la entidad sancionada, formada por socios autónomos. Esta misma afirmación, así como las dificultades para afianzar el pago, acreditan la pertinencia de exigir la caución y, en caso contrario denegar la suspensión. De existir un riesgo de impago, derivado de la crítica situación financiera de la entidad recurrente, como se deduce de sus afirmaciones, no se asegura el interés público, sino asegurando en la forma posible dicho pago.

Existiendo por tanto, la ponderación de intereses en el caso concreto y la motivación de la denegación de la suspensión sin garantía suficiente, quedan también sin fundamento el resto de infracciones aducidas por la actora, así como las de la jurisprudencia aducidas en el segundo motivo. En particular, respecto a la jurisprudencia relativa al artículo 133.1 de la Ley jurisdiccional, porque no pueden generalizarse las apreciaciones de hecho efectuadas en supuestos distintos, de los que no constan las circunstancias concurrentes, sobre todo a la vista de que en el

caso de autos la Sala de instancia aprecia riesgo de impago en caso de adoptarse la medida cautelar sin caución, riesgo confirmado por las propias declaraciones de la parte.

Por último, tampoco cabe acoger el motivo tercero, sobre la quiebra de la jurisprudencia de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo. Antes bien, cabe citar la sentencia de 23 de Julio de 2014, (RC. 2267/2013) dictada en relación con los Autos dictados en la pieza de medidas cautelares provenientes de la misma resolución sancionadora de la Comisión Nacional de la Competencia, [en la que era recurrente la Asociación Logística de Transportes por Contenedores (ALTC)] en la que analizamos las similares alegaciones que aquí se plantean y reiteramos nuestro precedente criterio jurisprudencial en los siguientes términos que resultan plenamente aplicables al caso que ahora examinamos. Dijimos en aquella ocasión:

" (...) es criterio consolidado de esta Sala que las contracautelas o garantías para solicitar la suspensión cautelar deberán imponerse o exigirse cuando de la medida interesada se pudiesen derivar perjuicios de cualquier naturaleza para el interés general o para terceros. Así lo hemos declarado en la Sentencia de 24 de abril de 2012, dictada en el recurso de casación número 2653/2011 , en la que reiteramos el criterio constante de la exigencia de afianzamiento para evitar los eventuales perjuicios al Tesoro que podrían derivarse de la insolvencia de la persona o empresa obligada al pago de las correlativas deudas a favor de aquél. Dijimos en aquella ocasión que " los intereses generales objeto de ponderación se respetan mediante la exigencia de garantías que eviten a la postre la pérdida de los ingresos públicos objeto de litigio, en tanto se dicte sentencia. La evaluación de los intereses en juego hace que, cuanto más elevado sea el riesgo de que la Administración deje de ingresar el importe debido, más preciso resulte el afianzamiento del pago como contracautela de la suspensión del acto impugnado. De otro modo, ni se evitarían ni se paliarían los eventuales efectos desfavorables para el erario público, consecutivos a la situación patrimonial de una sociedad que, según sus propias manifestaciones en la pieza cautelar, tiene dificultades financieras que le impiden obtener avales bancarios ".

Y, de lo actuado se desprende que existen razones justificativas de los graves perjuicios que se causarían al interés general si, suspendida la ejecutividad de la sanción impuesta sin la oportuna garantía de pago, el transcurso del tiempo hiciese imposible dicho reembolso porque la asociación obligada a ello llegase a una situación de iliquidez o insolvencia.

Las concretas circunstancias concurrentes se ponderan por la Sala de instancia que acuerda la exigencia de la garantía, que precisamente valorando la situación económica en la que se encuentra la asociación, a través de la caución pretende precisamente garantizar los posibles perjuicios que pudieran derivarse de la suspensión rechazando, por tanto, los argumentos de la solicitante sobre la dificultad de obtener el aval y en fin, las circunstancias invocadas para la exención de cualquier caución y garantía. Pese a las afirmaciones de la recurrente, se desprende que en los Autos se ha realizado una ponderación efectiva y razonable entre los intereses públicos, que consisten en el aseguramiento del abono de la multa y los intereses de la asociación, motivando adecuadamente la sala la denegación de la suspensión sin aval ante la apreciación de riesgo de impago en caso de no prestarse la garantía, riesgo que se confirma por las propias manifestaciones de la parte recurrente sobre las dificultades financieras existentes para poder obtener la garantía bancaria del reembolso. "

El criterio que haya podido adoptar el TEAR en orden a acceder a la suspensión en la vía económico-administrativa de uno u otros actos cuyas resultas pesen sobre el recurrente, en unas u otras condiciones (como tampoco el régimen legal de la suspensión de actos en la vía económico-administrativa), no tiene, parece ello manifiesto, por qué vincular a esta Sala, que, en la decisión a adoptar en el presente incidente, se halla concernida por la tutela tanto del derecho de la recurrente, en orden a acceder a la cautela interesada, como del interés público ínsito en la ejecutividad del acto suspendido por mandato de este Tribunal. Tal es la responsabilidad que sobre nosotros pende, en el presente supuesto, incidente, y estadio procesal, y a ella no cabe atender por simple mimetismo o remisión acrítica al criterio seguido en la vía económico-administrativa, que asumirá su responsabilidad en el ámbito que le es propio, como este Tribunal en el ejercicio de su potestad jurisdiccional.

De los datos obrantes en la presente pieza tenemos que la propia recurrente admite ser titular de fondos propios en cuantía más que suficiente para atender finalmente, en su caso, a la sanción impuesta, y, lo que es más importante, su solvencia al respecto.

Así las cosas, no adivinamos en qué medida a la recurrente le haya de resultar imposible o extraordinariamente gravoso (que ello no tendría por qué erigirse siquiera en razón para descartar completamente la contracautela) el aseguramiento, a aquel título, de las resultas de la medida cautelar, en un reflexivo juicio de ponderación de intereses que repare también en los públicos. El riesgo asociado a la suspensión cautelar para los intereses públicos no puede sino juzgarse a la luz del importe del crédito tributario cuya suspensión se insta, muy superior a los 100.000 euros, lo que exige que esta Sala sujete la suspensión cautelar adoptada al correcto y cabal aseguramiento de sus resultas, en la forma que será de ver en la parte dispositiva. Sin limitar, por ahora, las formas posibles de constitución de caución, a fin de dar al respecto las mayores oportunidades a la recurrente, y, con ello, el mayor vuelo posible al derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente cautelar."

En trance de verificación de la debida constitución de contracautela se pronunció auto, firme, en fecha 19 de mayo de 2022, dejando sin efecto la medida cautelar acordada, auto a tenor de cuyo razonamiento único:

"ÚNICO. Como pone de manifiesto el informe traído a la pieza por la recurrida, a requerimiento de esta Sala, y resulta notorio del estudio de la documentación traída, y del cuerpo del escrito que la acompaña, no puede tenerse, en modo alguno, por constituida contracautela que asegure en debido modo el crédito tributario suspendido.

Sin necesidad de ser exhaustivos en cuanto al desarrollo de la presente pieza, y sus floridos avatares, que a las presentes alturas se dejen correr íntegros los dos meses de que disponía la peticionaria de tutela cautelar para, vencido el plazo, aprovechar la notificación de resolución que así lo constataba y ordenaba dar debida cuenta a la recurrida, a los efectos oportunos, y traer a autos tres simples pantallazos informáticos sobre el saldo de no se sabe qué planes o fondos de pensiones, carece de oportuno calificativo. El más aséptico de los posibles sería de evidente falta de seriedad y rigor en la constitución de garantía, que de hecho ninguna se ha constituido en puridad ni se ofrece aquí. En debido modo. Por lo demás, no cabe sino estar a las razones dadas en el informe citado, aportado por la recurrida evacuando el traslado que le fue conferido del tardío escrito, evidentemente improvisado, en que se dice, sin rubor, constituida determinada garantía a base de traer a la pieza, sin más, el resultado de determinada consulta en banca online -telemática, a la sazón- de cuentas y activos bancarios de particular. Y ello, a mayor descrédito de la supuesta garantía ofrecida, sin que los pretendidos valores revelados alcancen a cubrir el entero crédito tributario suspendido.

En consecuencia, no cabe, a la vista de la garantía ofrecida y su tenor, sino tener por sustancialmente no cumplida la exigencia de constitución de caución o garantía que asegurare la efectividad del crédito tributario suspendido, habiendo con ello, sin más, de decaer la medida cautelar suspensiva acordada.

Sin costas."

Quinto.

Señalada deliberación, votación y fallo del recurso, ha tenido aquélla efectivamente lugar.

La fecha y número de la presente sentencia, conforme a acuerdo gubernativo, son consignados en la misma sin intervención de los Magistrados que componen el Tribunal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Como se ha adelantado en los antecedentes de hecho, el presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 11 de marzo de 2021, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000, y acumuladas.

La resolución recurrida comprende la siguiente relación de antecedentes:

"PRIMERO.- El día 05/04/2018 fue notificado el acuerdo de liquidación de referencia que ponía fin a un procedimiento inspector iniciado el día 19/07/2016 mediante personación de la Inspección de los tributos en el domicilio social y de actividad de la entidad.

Segundo.

La entidad tiene por objeto la fabricación de embutidos y la venta al mayor de carne.

En el curso de las actuaciones la Inspección constató que existían compras a FRISELVA (matadero industrial) de las que el proveedor no había emitido la correspondiente factura y que no habían sido contabilizadas ni declaradas por el obligado tributario.

También hace constar la Inspección que a raíz de un procedimiento seguido frente a FRIVELSA se detectó que esta entidad emitía albaranes por todas sus ventas, pero solo expedía facturas para una parte de ellos. Los albaranes sin factura no se contabilizaban, ni se registraban en libros oficiales y tampoco se declaraban. Entre los clientes de dicha entidad que efectuaron compras sin facturas se encontraba la sociedad J. SABATÉ, SL.

Tercero.

La regularización practicada en el Impuesto sobre sociedades, con la disconformidad del obligado tributario, ha consistido en lo siguiente:

Se ha practicado un ajuste en 2012 de 2.815,17 euros por multas de tráfico que fueron deducidas fiscalmente (artículo 14.1.c TRLIS).

Haciendo uso del método de estimación indirecta (artículo 53 LGT), se ha incrementado el resultado de la empresa en el importe estimado del margen obtenido por las ventas de productos adquiridos a FRISELVA cuya

compra no fue documentada en factura. El incremento de base practicado por este motivo es de 111.883,93 euros, 99.849,28 euros, 30.030,66 euros y 116.337,37 euros en los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 respectivamente.

Cuarto.

Interesa destacar que en base a los mismos hechos y conclusiones que determinaron aquella estimación indirecta, fueron suscritas por el obligado tributario sendas actas con acuerdo en relación con el IVA de los ejercicios 2012 a 2015. En dichas actas el contribuyente manifestó su expresa conformidad al "fundamento de la aplicación / estimación / valoración / medición realizada y a los elementos de hecho fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta".

Entre los hechos apreciados en aquellas actas con acuerdo figuraban "que no pueden cuantificarse de forma cierta,... el importe de la ventas de los periodos de referencia no contabilizadas ni declaradas que tienen su origen en las compras no contabilizadas ni declaradas efectuadas a su proveedor FRISELVA SA (...) las estimaciones del importe de las ventas de los periodos de referencia no contabilizadas ni declaradas se ha realizado,... (...) la elaboración de la propuesta de regularización por parte de la Inspección exige realizar estimación del Valor Añadido correspondiente a las entregas no declaradas... (...) La Inspección ha acreditado que el obligado tributario ha adquirido productos de despiece de ganado porcino de su proveedor FRISELVA SA que no ha registrado en los Libros Diario correspondientes a los ejercicios ... por los siguientes importes (...) examinadas las facturas de compra a FRISELVA SA no declaradas que figuran en el ANEXO I de la diligencia nº 29 de 11/11/2016 cerca de dicho proveedor, daría el volumen de

compras que han originado ventas ocultas en cada periodo..."

Quinto.

Con causa en la liquidación practicada por el impuesto sobre sociedades fue incoado un expediente sancionador que concluyó con la notificación el día 06/04/2018 de un acuerdo de esta naturaleza.

Sexto.

Disconforme con la liquidación practicada y con la sanción impuesta el interesado interpuso el día 04/05/2018 sendas reclamaciones económico administrativas que fueron numeradas como NUM000 y NUM001 respectivamente. Estas reclamaciones han sido posteriormente desglosadas a fin de asignar una reclamación a cada ejercicio, de tal manera que su numeración queda como sigue:

Contra el acuerdo de liquidación las reclamaciones NUM000 (2011) NUM002 (2012), NUM003 (2013) y NUM004 (2014).

Contra la sanción las reclamaciones NUM001 (2011), NUM005 (2012), NUM006 (2013) y NUM007 (2014).

La resolución de todas estas reclamaciones se realiza de forma acumulada.

Tramitadas conforme a su naturaleza y previo trámite de audiencia fue presentado escrito de alegaciones el día 10/12/2018 que se estructura bajo los siguientes epígrafes:

Los aprovisionamientos cuestionados y las ventas cuestionadas.

Los márgenes cuestionados.

Rectificación de las autoliquidaciones.

Infracción del artículo 191.3 LGT . Incorrecta graduación de la sanción.

Vulneración del principio de presunción de inocencia.

Infracción de los artículo 179.2 y 183.1 LGT : ausencia de conducta infracción tributaria.

Infracción tributaria por incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación (art. 201 LGT)")"

La fundamentación de la misma obedece a la siguiente literalidad, en lo relevante a la controversia:

"(...) En su primera alegación el reclamante niega la existencia de compras ocultas a FRISELVA y se alza contra la prueba de la que se ha servido la Inspección para llegar a tal conclusión que, a su juicio, sería exclusivamente la denominada "diligencia nº 29" instruida en su día a FRISELVA y de la que se entregó copia al reclamante, según se hizo constar en la diligencia nº 5 incoada al interesado.

Explican las alegaciones que esta prueba tiene naturaleza de prueba testifical y se habría obtenido sin atenerse a lo que la LEC establece para su obtención. Así, la prueba se habría practicado prescindiendo de la inmediación y contradicción (artículo 372.1 LEC); la prueba se habría practicado sin que el testigo fuera identificado debidamente ni preguntado por las generales de la ley (artículo 367.1 LEC) y, además, al testigo no se le habría exigido juramento o promesa de decir verdad (artículo 365.1 LEC) y, en fin, se añade que se desconocen otras circunstancias del testigo que, sin embargo, son necesarias en los trámites procesales previstos en la LEC .

Ciertamente, no hay duda de que, tal como indica el reclamante, el artículo 106.1 LGT hace remisión a la LEC, pero tal remisión lo es en los siguientes términos:

"En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa"

La lectura reposada del artículo ya nos advierte de que la alegación no puede prosperar, pues la remisión a la LEC lo es, exclusivamente, en dos materias muy concretas "los medios de prueba" y la "valoración de la prueba", pero desde luego la remisión no alcanza ni a los aspectos procedimentales ni a los que rigen la práctica de la prueba en el ámbito del proceso civil. Esto es perfectamente lógico si se atiende a que en el procedimiento tributario en general y en el inspector en particular, a diferencia de lo que ocurre en el proceso penal o civil, la prueba no es una actividad rogada y, además, no existe una fase probatoria propiamente dicha, sino que la prueba se practica a lo largo de toda la fase de instrucción del procedimiento.

Quinto.

También se alega que las actuaciones frente a FRISELVA se encuentran "sub iudice" en la medida en que la Inspección las remitió al Ministerio Fiscal al advertir indicios de delito. Parece, pues, que la parte está señalando a una eventual prejudicialidad.

Pues bien, el artículo 180.1 LGT en la redacción vigente en el momento de resolución del procedimiento que aquí revisamos establecía el siguiente supuesto de prejudicialidad:

"Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes".

Resulta, pues, que esta prejudicialidad penal opera únicamente en los casos en que se aprecie la triple identidad de sujeto, hecho y fundamentos, algo que, aquí, desde luego, no concurre, dado que estamos ante sujetos distintos.

Cuestión distinta es el carácter que en tales casos deben tener las liquidaciones practicadas, pues si bien cabe regularizar en vía administrativa, ha de efectuarse en todo caso mediante liquidación provisional, tal y como se prevé expresamente en el artículo 190.3 RGAT conforme al cual:

"Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento por concurrir alguna de las siguientes causas: a) Cuando exista una reclamación judicial o proceso penal que afecte a los hechos comprobados",

Previsión esta que, puesta en relación con el resto de apartados del mismo artículo y con el propio artículo 101.4 LGT, supone que la liquidación debe tener la virtualidad de ser modificada a resultados de lo que en su día pueda declararse por el órgano judicial correspondiente.

Y, justamente, esto es lo que ha ocurrido en el presente caso y así consta en el acuerdo impugnado donde puede leerse al este respecto:

<< En el presente caso, aunque las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación han tenido carácter general, según consta en el expediente, concurre un aspecto que determina el carácter provisional de la presente liquidación, por cuanto que existe un procedimiento que se está sustanciando en sede penal en relación con la sociedad FRISELVA SA que podría afectar a los hechos comprobados, habida cuenta que fue dicha entidad quien vendió a J.SABATE las mercancías cuya adquisición y venta posterior ésta ocultó, procediendo, por lo tanto, dictar un acuerdo que da lugar a una liquidación de carácter provisional a cuenta de las definitivas que pudieran resultar (artículos 101.4. de la LGT y artículo 190.3 del RGAT).>>

Por lo expuesto la alegación decae.

Sexto.

A continuación se alega que si se trae al expediente aquella "diligencia nº 29 de FRISELVA" también debería traerse todo lo actuado en ese procedimiento de FRISELVA pues "el resto de diligencias del procedimiento inspector de Friselva SA, ... podrían muy bien poner en cuestión, o desdecir, las afirmaciones contenidas en la Diligencia de Friselva".

La verdad es que se hace difícil cohonestar esta alegación, y cualquier otra que cuestione la existencia de compras ocultas procedentes de FRISELVA, con los actos propios del reclamante que firmó y aceptó en actas con acuerdo la realidad de los hechos que ahora pretende discutir.

A este respecto, el artículo 144.2 LGT establece:

"Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho."

Y el artículo 155.6 LGT relativo a las actas con acuerdo dispone:

"El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley "

En consecuencia, el reclamante aceptó íntegramente el contenido del acta con acuerdo, es decir, no solo aceptó los hechos, sino también se avino a sus calificaciones, a sus consecuencias jurídicas, a sus estimaciones y valoraciones y con vino, además, en renunciar a cualquier vía de impugnación distinta a la muy excepcional del artículo 217 LGT .

Por tanto, presumida legalmente la certeza de los hechos aceptados por el contribuyente, la Administración está relevada de mayor onus probandi o carga probatoria y no pueden prosperar alegaciones como la presente donde se promueve que la Inspección no ha aportado suficientes pruebas al procedimiento, pues ni la carga probatoria está ya en sede de la Administración, ni puede dejar de valorarse la fuerza de convicción que la confesión de parte tienen a tenor de lo previsto en el artículo 316 LEC , según el cual "Si no lo contradice el resultado de las demás pruebas, en la sentencia se considerarán ciertos los hechos que una parte haya reconocido como tales si en ellos intervino personalmente y su fijación como ciertos le es enteramente perjudicial".

Séptimo.

La siguiente alegación lleva por título "Los márgenes cuestionados". En este punto son relevantes los siguientes hechos y circunstancias:

1. En su día el obligado tributario aportó nota con los márgenes aplicados sobre las compras (declaradas) a FRISELVA que ascendían a 13,70% (2011), 15,38% (2012), 11,96% (2013) y 16,49% (2014).

2. La Inspección realizó un muestreo de productos comparables (de otros proveedores) y verificó que, sistemáticamente, los márgenes declarados

resultaban superiores a los que se decía aplicados respecto a los productos de FRISELVA.

3. Por su parte el margen medio sobre el total de compras que resulta de los datos declarados asciende a 22,78% (2011), 22,18% (2012), 17,71% (2013) y 24,25% (2014)

4. En la medida en que no se estimaba fiable el margen declarado sobre los productos de FRISELVA y dado que tampoco podía tomarse el margen medio sobre el total de compras, pues el interesado vende tanto productos transformados como sin transformar y, por tanto, con márgenes netamente diferentes, la Inspección resuelve servirse del margen que resulta de la media aritmética de ambos, esto es, 18,24% (2011), 18,78% (2012), 14,83% (2013) y 20,37% (2014).

Estos últimos márgenes son los aplicados por la Inspección y los que ahora discute el obligado tributario.

Ciertamente, la determinación de un margen concreto es el resultado de una apreciación o estimación que puede ser objeto de discusión, pero justamente para poner fin y resolver este tipo de litigios e incertidumbres el legislador tributario ha ofrecido una fórmula de resolución convencional de tales conflictos que es el acta con acuerdo (artículo 155 LGT). A nuestro modo de ver, carece de todo sentido que esa discusión, incertidumbre o litigiosidad que se quiso evitar suscribiendo el acta con acuerdo respecto del IVA (donde la metodología y los márgenes utilizados fueron idénticos) se quiera revivir ahora con fuerza renovada, pues no parece una actuación congruente del reclamante.

Debe insistirse de nuevo en que al firmar las actas con acuerdo respecto del IVA, el reclamante aceptó las estimaciones que allí quedaron expuestas y más allá de la indudable fuerza probatoria que esa aceptación tiene, lo que cabe exigir al obligado tributario es que se atenga a sus propios actos.

La doctrina de los actos propios, conocida bajo el aforismo latino de "venire contra factum proprium non valet", proclama un principio general de derecho que consagra la inadmisibilidad de actuar contra los propios actos. Constituye un límite del ejercicio de un derecho subjetivo, de una facultad, o de una potestad, como consecuencia del principio de buena fe y, particularmente, de la exigencia de observar, dentro del tráfico jurídico, un comportamiento consecuente.

Esta doctrina es perfectamente aplicable en el ámbito de los procedimientos tributarios como nos recuerda la SAN de 29/09/2017 (rec. 771/2015):

"En definitiva debe recordarse que, tal y como ha asentado el Tribunal Supremo (Sentencia de 6 de febrero de 2012 recurso de casación número 1928/2008 entre otras), "el respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza no sólo son exigibles en la actuación de la Administración

tributaria, también han de demandarse a los administrados." Y es evidente que el interesado con las alegaciones presentes está yendo contra sus propios actos, mostrando un comportamiento contradictorio con sus manifestaciones de voluntad expresadas tanto con motivo de la presentación de la autoliquidación, como posteriormente en el seno del procedimiento inspector, con lo que sus alegaciones al respecto deben desestimarse"

El contenido de la doctrina de los actos propios ha sido definida, entre otras muchas, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 16/02/1998 de la siguiente manera:

"La doctrina de los actos propios ... proclama que el principio general de derecho que afirma la inadmisibilidad de venir contra los propios actos, constituye un límite del ejercicio de un derecho subjetivo o de una facultad, como consecuencia del principio de buena fe y, particularmente, de la exigencia de observar, dentro del tráfico jurídico, un comportamiento coherente, siempre que concurren los requisitos o presupuestos que tal doctrina exige para su aplicación, cuales son que los actos propios sean inequívocos, en el sentido de crear, definir, fijar, modificar, extinguir o esclarecer sin ninguna duda una determinada situación jurídica afectante a su autor, y que entre la conducta anterior y la pretensión actual exista una incompatibilidad o una contradicción

según el sentido que, de buena fe, hubiera de atribuirse a la conducta anterior."

En el ámbito administrativo la doctrina de los actos propios juega en un doble sentido; para el particular (en virtud de los artículos 6.2 y 7.1 del Código Civil) y para la Administración, como expresión del principio de buena fe plasmado en el artículo 3.1.e) de la Ley 40/1992, de Régimen Jurídico del Sector Público . Ambos se encuentran vinculados a sus propios actos, si bien para la Administración el principio debe amoldarse a los límites del principio de legalidad. Pero, en lo que aquí interesa, el administrado también está vinculado frente a la Administración por sus propios actos y, en particular, cuando dirige pretensiones a la Administración, como se encarga de recordarnos la Sentencia transcrita, pues las consecuencias básicas de la doctrina de los actos propios son de índole procesal, esto es, imposibilitan que sean planteadas frente a la Administración pretensiones deducidas de una conducta inconsecuente y que esa incoherencia sea, justamente, el hecho fundante de la pretensión. Así, en el caso expuesto, no es admisible que la misma persona que ha convenido con la Inspección en todos los parámetros que determinaron la práctica y la firmeza de una liquidación por IVA, pretenda, ahora, frente al Impuesto sobre sociedades que aquellos parámetros utilizados no eran correctos y, en definitiva, pretende que se practique liquidación bajo la premisa, inasumible, de que una misma mercancía se vendió, simultáneamente, con dos márgenes distintos, una para el IVA y otro para el Impuesto sobre sociedades.

Octavo.

En la siguiente alegación el reclamante propugna su derecho a rectificar las autoliquidaciones presentadas, en particular las correspondientes a los ejercicios 2012 y 2013. Son relevantes los hechos siguientes:

-- Finalizada la instrucción del procedimiento se comunicó el día 12/09/2017 la apertura del trámite de audiencia para puesta de manifiesto, examen del expediente, presentación de alegaciones y aportación de documentos que el interesado estimase oportunos. El interesado obtuvo ampliación de ese plazo por otros diez días. Finalmente el obligado tributario no presentó alegaciones previas al acta.

-- El acta de disconformidad se firmó el 18/10/2017. El día 20/11/2017 el interesado presentó un escrito de alegaciones que acompañó de los siguientes documentos:

1. Un acta de la junta general de socios celebrada el día 11/07/2017 donde se dice, sin mayor detalle, que se han detectado errores contables en 2012 y 2013 y que se acuerda aprobar nuevas cuentas anuales que no se anexan al acta y cuyo contenido no consta.

2. También acompañaron a ese escrito de alegaciones sendas copias del registro de entrada del Registro Mercantil conforme se habían presentado las cuentas rectificadas de 2012 y 2013 para su depósito.

3. En otro anexo a aquellas alegaciones figuraban borradores de los modelos 200 cumplimentados con datos de los ejercicios 2012 y 2013 que la parte describió como "Liquidaciones del IS rectificadas de 2012 y 2013".

4. Finalmente, el anexo 3 de aquel escrito de alegaciones se titulaba "Documentación acreditativa de créditos morosos" y lo componía, en esencia, copia de más de mil facturas emitidas, aportadas sin ningún tipo de orden aparente o explicación complementaria.

Así las cosas, del análisis de las cuentas de resultados que constan en los borradores de los modelos 200 que acompañaban a aquel escrito de alegaciones se deduce que la única modificación practicada consiste en incrementar los gastos de explotación en 115.162,38 euros en 2012 y en 374.166,57 euros en 2013. A la vista de esta circunstancia y del "anexo 3" cabe suponer, pues, que el gasto adicional lo sería por deterioro de créditos comerciales.

Pues bien, retomando esa documentación presentada el reclamante aduce en esta instancia su derecho a la rectificación de la autoliquidación en los términos del artículo 120.3 LGT .

Es obvio que la pretensión, así planteada, no puede prosperar por impedirlo lo dispuesto en el artículo 126.2 RGAT, según el cual:

"El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la

autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite."

Mandato que, además, en el presente caso resulta del todo congruente y adecuado al carácter general que tuvieron aquellas actuaciones inspectoras, pues ningún sentido tiene, en términos de eficacia, eficiencia y economía procesal, instar un procedimiento de carácter parcial en el seno de uno cuyo alcance es general.

Por tanto, la pretensión del reclamante es otra y lo que realmente plantea es que por parte de la Inspección y en el marco del procedimiento de comprobación que se está tramitando se tengan en cuenta las nuevas pruebas y documentos aportados a los efectos de la liquidación que deba practicarse. Por tanto, nos situamos de nuevo en el ámbito de la prueba.

No resulta ocioso recordar que en su primera alegación frente a esta instancia el reclamante adujo defectos de procedimiento en la práctica probatoria seguida por la Inspección, pues bien, a nuestro juicio parece que ahora es él quien incurre en ese tipo de vicio.

En efecto, dijimos en un Fundamento anterior que en el procedimiento inspector no existe una fase de prueba propiamente dicha y que por ello, en principio, no existiría un término preclusivo para practicar la misma. Ahora bien, ello ha de matizarse en el sentido de que la prueba debe practicarse durante la fase de instrucción del procedimiento, fase que, como es sabido, termina con el trámite de audiencia tal como establece el artículo 82.1 de la Ley 39/2015 de procedimiento administrativo, según la cual:

"Instruidos los procedimientos, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrán de manifiesto a los interesados o, en su caso, a sus representantes,..."

El artículo 157.1 LGT supone la transposición de este principio al ámbito del procedimiento inspector:

"Con carácter previo a la firma del acta de disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho."

La finalidad de la fase de instrucción, es pues, la "determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución" (artículo 75.1 Ley 39/2015) o en palabras del artículo 96.1 RGAT la fase de instrucción previa al trámite de audiencia "incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos. Asimismo, se incorporarán las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación"

Así pues, concluida la fase de instrucción se entiende igualmente concluida la fase de prueba, y así lo expresa con claridad el artículo 96.4 RGAT que otorga un marcado carácter preclusivo al trámite de audiencia:

"Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución."

La misma idea subyace en el artículo 118.1 de la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo :

"Tampoco podrá solicitarse la práctica de pruebas cuando su falta de realización en el procedimiento en el que se dictó la resolución recurrida fuera imputable al interesado".

Ahora bien, también es cierto que la aplicación de este principio requiere de la debida ponderación de las circunstancias del caso, para atender tanto a la interdicción del abuso de derecho como a la necesaria protección del derecho a la tutela judicial efectiva.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 20 de abril de 2017 (rec. 615/2016) se ha pronunciado sobre la posibilidad de aportación de pruebas en vía de revisión, sea de recurso de reposición o económico-administrativa afirmando que:

"(...) la posibilidad de incorporar al proceso nueva documentación acreditativa de los hechos ha sido expresamente reconocida por esta Sala en la sentencia de 11 de Febrero de 2010 (cas. 9779/2004). Por tanto, debe concluirse que no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial (...) Como se ve, la doctrina del Tribunal Supremo en esta materia es clara: sí cabe en sede de revisión admitir documentación no aportada en sede de gestión.

(...) en la revisión en vía tributaria sí es posible llevar a cabo la práctica de prueba con la aportación de documentos que acompañe el contribuyente con su escrito de interposición, pues ello entra dentro de las reglas generales que sobre prueba, regula en su conjunto la Ley General Tributaria. Más específicamente, en el artículo 23.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de Revisión en Vía Administrativa, se dice: "el escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite." Este último inciso - <<a dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite>> - pone de relieve que es factible que se aporte documentación con el escrito de interposición y

que la Administración está obligada a pronunciarse sobre dicha documentación - artículos 34 y 224 de la Ley General Tributaria -.

(...) Por lo tanto asistía, la razón a la parte recurrente en este caso para que la documentación acompañada con su escrito de interposición al recurso de reposición fuese valorada y tenida en cuenta a la hora de resolverse en vía administrativa, sin que su aportación en dicho momento fuese obstáculo insalvable para hacerlo. La conclusión a la que se llega es que si en vía económico-administrativa y en vía judicial es posible aportar la documentación que el actor estime procedente para impugnar una resolución tributaria, parece mucho más lógico que pueda hacerse antes en el discurrir procedimental y aportarse en el primero de los medios de impugnación que pueden ejercitarse. Corolario de todo lo expuesto es que resulta procedente la aportación de elementos de prueba en vía contenciosa cuando previamente no se había aportado documentación en sede del procedimientos administrativo de gestión".

El Tribunal Supremo se ha vuelto a pronunciar mediante sentencia de 10/09/2018 (rec. 1246/20179 y por tanto ha creado jurisprudencia en el sentido de admitir tales pruebas extemporáneas, si bien matiza que podrán rechazarse tales pruebas cuando se acredite en el expediente la existencia de abuso de derecho. Así concluye la sentencia:

"TERCERO. Respuesta a la primera cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

1. Con lo razonado en el fundamento anterior estamos en condiciones de dar respuesta a la primera de las cuestiones que nos suscita la Sección Primera de esta Sala: consideramos posible, en efecto, que quien deduce una reclamación económicoadministrativa presente ante los tribunales económico administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar -al adoptar su resolución tales elementos probatorios. Todo ello, con una única excepción: que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente (...) el comportamiento abusivo o malicioso debe constatarse debidamente en los procedimientos correspondientes y aparecer con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita."

A nuestro modo de ver, en el presente supuesto se aprecia dicho comportamiento claramente abusivo y dilatorio, sobre el que ninguna manifestación realiza el reclamante, el cual guarda absoluto silencio sobre la dejación de actividad probatoria de la que hizo gala durante la instrucción del expediente y que intentó suplir con una prueba totalmente insuficiente y parcial presentada extemporáneamente. Prueba que se limita a un amontonamiento ingente de varios cientos de copias facturas emitidas con las que, a falta de mayor aclaración, debemos deducir que se pretende justificar créditos deteriorados a lo largo de 2012 y 2013 por un importe total de 489.328,95 euros. En particular no se conocen las fechas de vencimiento, las fechas de impago ni otros aspectos relevantes como si el deterioro pretendido los es por simple morosidad o por otra contingencia, si se trata de una pérdida reversible o no, cuales han sido los criterios de imputación temporal, etc.

Consideramos la conducta abusiva y dilatoria por cuanto el interesado tuvo sobradas ocasiones para promover esa prueba a lo largo de la instrucción del procedimiento del que conocía su alcance general y en el seno del cual ya se le solicitó la aportación de la contabilidad que no solo fue aportada, sino que en todo momento, a lo largo de la instrucción, se dio por completa y veraz, aunque, inopinadamente, ahora, ante este Tribunal manifiesta que "por tanto, la contabilidad que con anterioridad hubiera aprobado o formulado mi mandante carece de toda validez".

También pesa en nuestra decisión la circunstancia de que, una vez abierto el trámite de audiencia el día 12/09/2017, el interesado estaba en condiciones de informar a la Inspección de la resolución tomada por la Junta de socios el día 11/07/2017, pero se abstuvo de ello y ocultó ese hecho y documentación hasta después de la firma del acta, lo que solo puede interpretarse como una conducta conscientemente entorpecedora del procedimiento. Además, la documentación aportada para acreditar el gasto son facturas emitidas por el obligado tributario, es decir, se trata de documentación interna que siempre estuvo a su disposición, sin que se justifique ni la tardanza en su aportación, ni el desorden absoluto e injustificable en la forma en que dicha aportación finalmente se produjo.

Consideramos, pues, correcta la actuación de la Inspección que se limitó a valorar las pruebas incorporadas durante la fase de instrucción del procedimiento.

Noveno.

Finalmente, respecto de las sanciones impugnadas, resulta que a la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo en el sentido de que en el ámbito del derecho tributario sancionador tiene plenos efectos el principio de culpabilidad, a cuyo efecto se debía vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se hallara amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Esta doctrina respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990, se recogió de forma expresa en el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y asimismo se contienen en el artículo 179 de la vigente Ley 58/2003 en el que se expresa que "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, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y, en principio, dado el carácter cuasipenal de la actividad administrativa sancionadora, uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa.

Décimo.

Respecto a la motivación de la concurrencia de culpabilidad el acuerdo sancionador expresa lo siguiente:

<< Así, se considera que concurre una conducta dolosa en relación con la falta de declaración de la renta neta puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión de mercancías que habían quedado ocultas en la contabilidad y en el circuito comercial oficial tanto en lo que se refiere a su adquisición como a su posterior enajenación. La ocultación de las operaciones comerciales relacionadas con parte de las mercancías adquiridas por la obligada a la entidad FRISELVA SA llevó aparejada la falta de declaración de la renta neta derivada de dichas operaciones comerciales.

La propuesta sancionadora no se ha formulado, sin más, tras constatar la existencia de rentas que no fueron incorporadas a las declaraciones presentadas, sino que se ha hecho una vez destruida la presunción de inocencia y acreditada con prueba suficiente la culpabilidad. En el caso concreto que nos ocupa no solo resulta un hecho probado que el obligado presentó, en los ejercicios 2011 a 2014, unas declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades que, por los motivos expuestos en los Antecedentes de Hecho, no obedecían a su verdadera situación tributaria, sino que, además, los hechos derivados de dicha impropia declaración han sido confirmados por el propio obligado, al suscribir sendas Actas con Acuerdo en las que otorga plena conformidad a los mismos.

Así, tal y como se ha expuesto en los Antecedentes de Hecho, en el presente caso se da la circunstancia de que la Inspección ha constatado que ha existido una omisión y ocultación de operaciones de compra de mercancías en la contabilidad y en los Libros Registro de IVA y una correlativa omisión y ocultación de las operaciones de venta a que dieron lugar dichas adquisiciones no declaradas, al tiempo que se ha constatado una falta de declaración de dichas operaciones, en tanto que las declaraciones presentadas eran el fiel reflejo de la documentación contable facilitada a la Inspección.

El obligado resultaba pleno conocedor de la obligación de registrar tanto en los libros contables como en los Libros Registro de IVA las operaciones realizadas en el ejercicio de su actividad económica, prueba de ello es que aportó la documentación contable y registral de los ejercicios sujetos a comprobación inspectora en las que costaban registradas tanto adquisiciones como transmisiones realizadas en el seno de su actividad y entre las que constaban efectivamente registradas únicamente una parte de las operaciones de compra realizadas a la sociedad FRISELVA, al tiempo que resultaba plenamente conocedor de que venía obligado a determinar e ingresar la deuda tributaria.

Las comprobaciones llevadas a cabo por la Inspección le han permitido concluir que, al menos, en lo que al proveedor FRISELVA se refiere, existía un circuito comercial paralelo que quedaba fuera de los registros contables oficiales y de las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas, constituyendo éste un mecanismo en cuya virtud se intentó obtener un beneficio económico provocando, en consecuencia, un perjuicio para la Administración Tributaria al no poder percibir ésta el importe total de la deuda tributaria.

Las conductas anteriores no pueden estimarse casuales ni aisladas, sino que han sido buscadas con el propósito de eludir el pago de los impuestos debidos tanto en sede de la compañía como en sede de su proveedor. Para dificultar y ocultar el rastro de dichas operaciones irregulares el obligado no utilizó sus cuentas bancarias, lo que pone de manifiesto, una vez más, que existía una intencionalidad dolosa en el modo de proceder que, perseguía no solo minorar la deuda tributaria sino esconder todo vestigio de su realidad.

Así, en el presente caso, esta Dependencia entiende que la actuación del obligado no se debió a una interpretación razonable de la norma aplicada o a la existencia de una laguna interpretativa ni tampoco a una duda básica en los hechos ni en la subsunción de los mismos en la norma, sino que obedecía a una finalidad única que no era otra que la de minorar su tributación tanto por el Impuesto sobre Sociedades como por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Así pues no nos encontramos ante un supuesto en el que concurre una mera negligencia o una falta de diligencia o descuido en la elaboración de la documentación contable y registral, sino ante un caso en el que se ha instaurado y desarrollado un mecanismo de defraudación perfectamente buscado que no solo ha permitido al obligado disminuir su tributación por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido sino que, además, le ha brindado la posibilidad de generar saldos monetarios que quedaban ocultos al fisco. La conciencia, intención y voluntad del obligado en la comisión de la infracción resulta evidente en tanto que ha sido él quien, en connivencia con su proveedora, la sociedad FRISELVA, ha aceptado comprarle mercancías que no eran objeto de facturación, sino que venían amparadas por unos albaranes que documentaban la entrega de la mercancía en los que no se repercutía el Impuesto sobre el Valor Añadido, ha sido el obligado el que, tras la recepción de dichos albaranes, decidió no incorporarlos a su contabilidad con la intención de dejarlos fuera del circuito comercial oficial, circunstancia ésta que cubría el fraude incurrido en sede de la proveedora, ha sido el obligado quien utilizó medios de pago que dificultaban o impedían el seguimiento de las adquisiciones, ha sido el obligado el que llevó a cabo la venta de las mercancías así adquiridas sin proceder a una facturación oficial mediante la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, ha sido el obligado el que cobró el importe de las citadas ventas sin utilizar sus cuentas bancarias con la intención, una vez más, de dificultar y ocultar el rastro de dichas operaciones, ha sido el obligado el que no incorporó a su contabilidad los asientos que amparaban las citadas ventas y ha sido el obligado el que decidió no consignar dichas operaciones en sus declaraciones.>>

DÉCIMO PRIMERO.- El reclamante alega vulneración de la presunción de inocencia y falta de motivación.

La presunción de inocencia, en el marco del derecho sancionador, significa que no es el obligado tributario quien debe probar su inocencia, sino que es la Administración tributaria quien debe asumir la carga de probar la concurrencia de culpa mediante una adecuada prueba y motivación del acuerdo. La presunción de inocencia no se vulnera, pues, si la Administración prueba y motiva adecuadamente la imposición de la sanción. Y esto es lo que ocurre en el presente caso, pues la motivación aportada no es en absoluto genérica o estereotipada, dado que realiza un preciso y concreto análisis y valoración de la conducta del obligado tributario que consistió, en esencia, en la participación consciente y voluntaria en un entramado orquestado con su proveedor FRISELVA, para eludir primero la documentación (facturación) de determinadas operaciones, después su registro y, por último, su declaración. Conducta que no sólo fue voluntaria y consciente, sino activa, pertinaz y prolongada en el tiempo y, por todo ello, reprochable.

Aduce el reclamante que los hechos que se le imputan se basan en meras presunciones, vaguedades y afirmaciones genéricas, pero ello no es así dado que la principal prueba de cargo es la propia confesión del interesado.

DÉCIMO SEGUNDO.- En cuanto a la graduación de la sanción la Inspección aprecia la concurrencia de ocultación (artículo 184.2 LGT) en la medida en que existe ocultación de datos a la Administración tributaria, motivando lo siguiente:

<< Tal y como ya se ha expuesto, la Inspección de los Tributos ha podido comprobar cómo las declaraciones presentadas por el contribuyente, en los períodos sujetos a comprobación inspectora, no reflejaban fielmente la situación tributaria del mismo, toda vez que ha resultado probado que, durante los ejercicios sujetos a comprobación inspectora, el obligado adquirió mercancías a la sociedad FRISELVA SA que ni incorporó a la contabilidad ni a los Libros Registro de Facturas Recibidas de dichos períodos, al tiempo que tampoco registro ni declaró las operaciones de venta dimanantes de dichas adquisiciones. Las operaciones anteriores tampoco fueron consignadas en sus declaraciones, en tanto que éstas fueron el fiel reflejo de las anotaciones contenidas en los libros y registros aportados a la Inspección. El mecanismo utilizado por el obligado, de un modo consciente y voluntario, ha perseguido ocultar a la Administración la realización de operaciones comerciales fuera del circuito oficial con la intención de eludir su sujeción al impuesto sobre Sociedades.

Así pues, ha sido la omisión y ocultación de operaciones de compra de mercancías en las declaraciones y la correlativa omisión y ocultación de las operaciones de venta a que dieron lugar dichas adquisiciones no declaradas la que debe llevar, en esencia, a concluir que se está ante un claro supuesto de ocultación por omisión parcial de operaciones. A mayor abundamiento debe señalarse que las citadas operaciones no encontraron reflejo en las cuentas bancarias aportadas por el obligado a la Inspección, lo que permite confirmar, una vez más, la clara intención de llevar a cabo las actuaciones necesarias para ocultar todo vestigio de su realidad y dificultar su control.>>

El reclamante niega que exista ocultación "pues no se detalla por el actuario en ningún momento estas anomalías [contables] individualizadas sino que únicamente indica la existencia de ciertas anomalías en la contabilidad". Y añade que "Desde la primera comparecencia, el representante del obligado tributario puso a disposición del equipo inspector toda la información con trascendencia tributaria requerida en la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras"

Digamos que, a efectos de calificación de las infracciones tributarias, el artículo 184 LGT distingue dos supuestos, la ocultación (artículo 184.2 LGT) y los medios fraudulentos (artículo 184.3).

Respecto a la ocultación el artículo 184.2 LGT establece:

"A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u

operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento."

Sobre los medios fraudulentos el artículo 184.3 LGT indica:

"A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos (...) a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. (...) Se consideran anomalías sustanciales:..."

Vemos, pues, que el "agravante" ocultación se relaciona con la sustracción de datos en las declaraciones presentadas, mientras que el de "medios fraudulentos" se relaciona con la mala praxis contable. El interesado alega exclusivamente respecto de esto último, no apereciéndose de que la circunstancia calificadora aplicada por la Inspección no ha sido esta, la del 184.3 LGT, sino la del 184.2 LGT.

Por esta misma razón tampoco hace al caso la segunda de las alegaciones dado que la eventual obstrucción a la labor inspectora no es relevante a los efectos de calificar la infracción, sea por "ocultación" o "por medios fraudulentos", sino que, en todo caso, configura un tipo infractor autónomo previsto en el artículo 203 LGT .

Sobre el fondo del asunto, digamos que, tal como señala el artículo 4 RGST, la ocultación existe aun cuando "la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor." Consideramos que en este caso, el obligado tributario no se limitó a omitir unos ingresos en las declaraciones (lo que constituiría el hecho base del tipo infractor del artículo 191.1 LGT), sino que además, se sirvió para ello de un mecanismo de ocultación previamente arbitrado con un proveedor, de manera tal que aquellos ingresos no solo quedaron velados a ojos de la Administración por su omisión en las declaraciones, sino también y, sobre todo, por la previa ocultación de las compras y de los pagos de éstas tal como se motiva en el acuerdo.

La última de las alegaciones lleva por título "Infracción tributaria por incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación (art. 201 LGT)". Sin embargo, el acuerdo impugnado no hace referencia alguna a este tipo infractor, como tampoco lo hacen las concretas alegaciones que bajo este epígrafe se desarrollan, que se limitan a volver a incidir en la aducida falta de acreditación del elemento subjetivo del tipo infractor del artículo 191.LGT que es una cuestión sobre la que ya hemos resuelto."

Segundo.

La actora funda su pretensión anulatoria en los siguientes motivos y términos:

- "infracción del artículo 106(1) LGT en relación con los artículos 318 , 319 , 365 , 367 y 372 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y 1218 del Código Civil : el derecho a la intermediación y a la contradicción": no se ha preservado el derecho de la recurrente a contradecir el contenido de la diligencia nº 29 extendida en las actuaciones seguidas en relación a "Friselva", no haciendo la misma prueba de que las manifestaciones a que en ella se hace referencia sean verdaderas; "yo, que también soy asesor tributario, también podría decir que el producto nunca se compró, o que se compró y se devolvió por ser de mala calidad, o que se perdió. Y mi testimonio valdría exactamente lo mismo que el testimonio del asesor tributario de Friselva SA: nada."; "la diligencia número 29 de Friselva SA, en realidad un testimonio tomado infringiendo tantas reglas procesales que no se pueden contar con los dedos de una mano, viene al expediente administrativo desnuda de toda corroboración. No hay albaranes de entrega firmados, no hay partes de transporte firmados (...), no hay declaraciones de transportistas que seguramente tuvieron que hacer el porte, no hay recibos de cobro o pago, nada";

- "la aplicación del método de estimación indirecta y la determinación de los márgenes; infracción de los artículos 53 y 158 LGT ": "la Administración no tiene esa constatación, simplemente tiene una sospecha no constatada (nada se encuentra en el expediente de J Sabaté SL que refrende todas las ventas que se dicen no facturadas por Friselva SA, nada se encuentra que refrende las entregas, o los cobros, o los pagos), simplemente tiene un indicio, simplemente tiene un deseo de que eso sea verdad"; "el Acuerdo de Liquidación, además, en infracción del artículo 158(3)(b) LGT , en la medida en que para estimar indirectamente las bases imponibles del obligado tributario no acude ni a "los datos económicos del proceso productivo obtenidos del propio obligado tributario" ni a la regularización "por muestreo" que exige ese precepto"; se aplican "unos rangos de márgenes enteramente arbitrarios y artificiales";

- "la reformulación de las cuentas anuales de 2021 (sic) y 2013 y sus efectos fiscales; infracción de los artículos 10(3) y 19 de la Ley del IS de 2004 , la norma de registro y valoración 22ª del PGC y los artículos 18(2) y 20(1) del Código de Comercio ": las cuentas reformuladas de la actora hubieron de ser tenidas en cuenta en la determinación de la base imponible; la Sala 3ª del TS ha admitido el RC 6820/2019, en "supuesto que presenta identidad de razón con el presente"; el obligado aporta no sólo las cuentas reformuladas, sino "también la totalidad de las facturas respecto de las que se contabiliza el deterioro, por haber resultado impagadas y por haber transcurrido los plazos de espera que marcan la legislación contable y la Ley del IS. Y se aportan tales facturas para

que los actuarios puedan verificar la bondad y la procedencia del deterioro y su imputación a los ejercicios de 2012 y de 2013, ejercicios que no se encuentran prescritos y que determinan además una compensación de bases impositivas negativas en el ejercicio de 2014"; dejación de la labor inspectora al abstenerse de acometer la oportuna comprobación de aquéllas; y

- "expediente sancionador": se denuncia insuficiente motivación del elemento subjetivo, en especial en la imputación a la sancionada de una actuación concertada con la proveedora; imposibilidad de acudir aquí al régimen de estimación indirecta de bases impositivas; "la sanción no puede basarse en una estimación indirecta en la medida que la administración no conoce información suficiente para determinar con certeza la base imponible. No puede estimarse indirectamente la liquidación y atribuir de forma directa a mi Mandante una conducta infractora", pues ello "supone la quiebra inevitable de la presunción de inocencia"; las anomalías contables no se individualizan por la actuación inspectora, y sólo las realizadas con el propósito de eludir el pago de impuestos merecen ser consideradas a efectos sancionadores; "exigir una diligencia superior a la que puede considerarse máxima en el cumplimiento de las obligaciones es exorbitante y, por tanto, contrario al citado principio" (de responsabilidad y culpabilidad); "no debemos olvidar el establecimiento que se hizo en su día de la presunción de buena fe de los sujetos pasivos en su actividad tributaria por la LDGC"; "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, (...) no procede la imposición de sanciones".

Tercero.

En primer término, cuestiona el recurrente la circunstancia misma de haber tenido lugar las ventas ocultas imputadas a "Friselva", correspondientes a adquisiciones (igualmente ocultas) de aquélla, y no facturadas ni contabilizadas, ni por la proveedora, ni por nuestra actora. Reincidiendo en los mismos argumentos ya desplegados ante la Inspección, y, posteriormente, en la vía económico-administrativa. El pulcro y riguroso acuerdo de liquidación se extiende en razonamientos al respecto, que estimamos de recibo transcribir aquí literalmente, en lo relevante:

"(...) En cuanto a la situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales del obligado tributario, la Inspección deja constancia en el acta de que "Se han exhibido los libros y/o registros obligatorios en los que se han observado anomalías sustanciales por omisión de ingresos y gastos deducibles derivados de operaciones de compras realizadas a la entidad FRISELVA SA NIF A-17038936".

(...)

se puso de manifiesto que en la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña se estaban llevando a cabo actuaciones inspectoras de comprobación de investigación con relación a una sociedad X, dedicada al sacrificio y despiece de ganado porcino y posterior venta de los productos cárnicos a diversos clientes, expediente NUM008. En el seno de dichas actuaciones inspectoras la Inspección halló documentación acreditativa de la existencia de operaciones ocultadas a la Administración Tributaria, es decir de operaciones que dicha entidad ni había registrado en su contabilidad ni había incluido en las correspondientes declaraciones y/o autoliquidaciones tributarias.

(...)

"se ha conocido la siguiente operativa. Dicha sociedad X emitía albaranes en todas sus ventas, pero solo expedía facturas para una parte de dichas ventas. Cuando emitía factura, registraba contablemente la operación y la consignaba en todas las declaraciones fiscales: podemos denominar a dichas ventas como oficiales y constituirían un circuito A de facturación. Pero, además, dicha sociedad X había realizado otras ventas que no entraban en ese circuito A oficial, y que podemos llamar circuito B o caja B. En todas las ventas (A y B) la sociedad X extendía los correspondientes albaranes, pero ahí acababan las coincidencias, pues lo que seguía para el circuito o caja B era una facturación opaca, ya que no se emitían las pertinentes facturas, ni se anotaban en la contabilidad oficial, ni en los registros fiscalmente obligatorios, ni se cobraban las operaciones a través de cuentas bancarias o medios de pago rastreables y, como colofón y fin último de todo ello, tampoco se incluían en las declaraciones tributarias. Esta operativa ha quedado al descubierto cuando los actuarios de la Inspección de los Tributos encontraron en las dependencias de dicha sociedad X los albaranes de ventas sin facturas y los archivos informáticos que acreditan la ocultación de dichas ventas.

Entre los clientes de dicha sociedad X, que efectuaron compras sin factura y que emplearon medios de pago no rastreables, está la sociedad J. SABATE, SL"

(...)

En concreto, en la citada diligencia nº 29 se hace constar que tras examinar los ficheros de ventas no registradas ni declaradas de los años 2011-2012-2013-2014-2015, aportados por la propia sociedad FRISELVA SA a la Inspección, se constata que en éstos figura la sociedad J. SABATE SL como receptora de ventas sin repercusión de la cuota de IVA y sin emisión de la correspondiente factura. La citada diligencia nº 29 y su Anexo I se incorporaron como Anexo II a la diligencia nº 5 suscrita en fecha 26/01/2017 en el curso del presente procedimiento, compuesto por 62 hojas numeradas por las dos caras del 1 al 124, una vez firmadas por el compareciente y el actuario. Se hace

constar por la Inspección (diligencia 5) que los documentos pdf "nota sabate s-47 pdf" y "nota sabate.pdf" que fueron obtenidos de los ordenadores de la sociedad J.SABATE SL en la entrada de fecha 19/07/2017 (incorporados como Anexo I a la diligencia nº 5 del presente procedimiento) figuran también entre la documentación que aportada por la sociedad FRISELVA SA ésta identificó ante la Inspección como ventas no registradas ni declaradas (incorporadas como Anexo II a la diligencia nº 5 del presente procedimiento).

Ante la constatación de que entre la documentación obtenida de los ordenadores de la obligada figuraban dos documentos pdf ("nota sabate s-47 pdf" y "nota sabate.pdf") que amparaban adquisiciones efectuadas por J SABATE SL a FRISELVA SA en el ejercicio 2012 que, por un lado, habían sido reconocidas por la vendedora como operaciones de venta no declaradas en las que ni se había repercutido el IVA ni se había emitido la correspondiente factura, y, por otro, no figuraban entre las operaciones de compra registradas por la compradora en sus Libros Diario y Libros Registro de Facturas ni tampoco entre las facturas recibidas de FRISELVA SL que la obligada aportó a la Inspección, se requirió (diligencia nº 5) la presencia del propio obligado para que, entre otros, <<verificase la autenticidad de que dentro del fichero compactado con nombre "treball.tar" que quedó diligenciado con huella SHA1 "571f26aa190de577444507046585c58f94ef008a en la captura de datos que se hizo con fecha 19 de julio de 2016 en sede de dicha empresa por la inspección, figuran los dos pdf "nota sabate s-47.pdf" y "nota sabate.pdf" >> procediéndose a dicha verificación en la comparecencia de fecha 05/04/2017 en presencia de D. Víctor - representante autorizado del obligado- según consta en la diligencia nº 8 suscrita en la citada fecha.

En la citada diligencia nº 29, suscrita en el curso del procedimiento seguido cerca de FRISELVA SA, se recoge el siguiente cuadro, que muestra el total mensual de ventas efectuadas por FRISELVA SA a la sociedad J. SABATE SL que no tiene registradas en sus libros de Facturas Emitidas ni Libros Diario correspondientes a los periodos impositivos de referencia:

Suma Importe Suma Importe Suma Importe

2011 2012 2013

1 56.095,51 1 1

2 75.742,63 2 2

3 86.081,45 3 46.037,47 3 25.436,46

4 95.262,06 4 4

5 79.391,06 5 44.581,42 5

6 61.288,19 6 50.910,17 6

7 34.213,67 7 7

8 8 8

9 36.795,81 9 86.724,70 9

10 12.817,15 10 65.348,67 10

11 54.197,08 11 92.735,25 11 48.728,42

12 135.483,08 12 127.499,60 12 132.488,20

Suma Importe Suma Importe

2014 2015

1 70.527,62 1 68.086,60

2 23.190,58 2 36.096,14

3 49.307,98 3 67.520,05

4 4 34.932,41

5 20.804,66 5 30.382,81

6 47.612,60 6 35.632,01

7 21.469,22 7 55.633,90

8 8

9 44.099,96 9

10 98.973,31 10 52.967,98

11 71.816,18 11 40.777,66

12 77.072,68 12 26.725,86

Según se indica en dicha diligencia nº 29 "en fichero que se anexa a esta Diligencia como Anexo I figuran las impresiones de las entregas efectuadas en cada año contenidas en los ficheros Ventas 2011, Ventas 2012, Ventas 2013, Ventas 2014 y Ventas 2015 a que se refiere el cuadro anterior".

La documentación incorporada como Anexo a las diligencias referenciadas (la nº 29 del procedimiento seguido cerca de FRISELVA SA y la nº 5 suscrita en el curso del presente procedimiento) consiste, en lo que aquí interesa, en una serie de documentos con fechas comprendidas entre los años 2011 y 2015 dirigidos a la entidad J SABATE SL en los que se hace referencia a un número de albarán, a una fecha, a una semana y a un precio, sin referencia alguna al IVA. Entre dichos documentos se encuentran aquellos obtenidos por la Inspección en la personación que tuvo lugar en las dependencias de la obligada (denominados "nota sabate s-47 pdf" y "nota sabate.pdf").

(...)

La Inspección hace constar en la diligencia nº 5 que "examinados por la inspección el Libro Registro de Facturas Recibidas 2012-13-14-15, el Libro Diario 2011-12-13-14 y los ficheros aportados de Facturas Recibidas de Friselva SA aportados RGE839001332017, 637001292017 y 266001322017 de 13/01/2017 en ellos no figuran ninguna de las facturas a que se refieren los documentos de este ANEXO II. "

Ante la constatación de la circunstancia anterior, esto es la existencia de adquisiciones efectuadas por la obligada a la sociedad FRISELVA SL que ni se incorporaron en los Libros Registro de Facturas Emitidas y en los Libros de Contabilidad de la emisora ni tampoco de la receptora ni llevaron aparejada la correspondiente repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, se solicita al obligado, que facilite a la Inspección (diligencia nº 5):

- la facturación emitida no registrada ni declarada derivada de las adquisiciones no registradas ni declaradas que se recogen en el ANEXO II de esta diligencia.

- detalle de su política de precios en relación con la comercialización de los productos de porcino que adquiere de la empresa FRISELVA SA declarados o no declarados con transformación o, en su caso, como materia prima que es objeto de transformación,

- los gastos no registrados ni declarados en que haya podido incurrir en la comercialización no declarada ni registrada relacionada con dicho ANEXO II, y su justificación documental,

En la posterior comparecencia (diligencia nº 6) se solicita al obligado, entre otras cosas, "la aportación de los márgenes comerciales aplicados a las compras de productos adquiridos a su proveedor FRISELVA SA con distinción, en su caso, de los correspondientes a cada periodo mensual y si se refieren a productos sin transformación o con ella, en caso de ser diferentes, especificándose, en la diligencia nº 7 que "en caso de que existiese una gran complejidad en su determinación el margen medio anual que entiende representaría lo solicitado o en su caso el mensual."

En relación con lo anterior, tras varias reiteraciones, se manifestó por el obligado, en la comparecencia de fecha 07/06/2017 (diligencia nº 10), en síntesis, lo siguiente:

- En relación con las facturas emitidas no registradas y no declaradas derivadas de las pretendidas adquisiciones no registradas ni declaradas que se recogen en el ANEXO II de la diligencia Nº 5 se manifestó que no existían.

- En relación con los gastos no registrados ni declarados en que haya podido incurrir en la comercialización no declarada ni registrada relacionada con dicho ANEXO II, y su justificación documental el compareciente manifiesta que no hay tales gastos.

- En relación con el detalle de la política de precios del obligado tributario en relación con la comercialización de los productos de porcino que adquiere de la empresa FRISELVA SA, manifiesta haber aportado por registro (RGE 85025772017 de 06/06/2017) una hoja en la que se especifica el MARGEN BRUTO ANUAL DE J SABATÉ SL EN PRODUCTOS ADQUIRIDOS DE FRISELVA SA, siendo el contenido de la citada hoja, el siguiente:

TOTALES 2011 2012 2013 2014 2015

Compras

A Compras PVD € 3.153.401,20 € 4.420.580,10 € 5.000.305,38 € 3.967.363,00 € 2.656.603,60

B Compras PE € 1.729.018,80 € 2.150.820,90 € 2.270.004,62 € 1.677.367,00 € 1.870.611,40

C Total Compras (A + B) € 4.882.420,00 € 6.571.401,00 € 7.270.310,00 € 5.644.730,00 € 4.527.215,00

Márgenes (porcentaje)

E PVD 11,05% 11,30% 9,28% 12,82% 14,91%

F PE 44,20% 45,20% 37,14% 51,28% 59,63%

Márgenes (Euros)

G PVD (A x E) € 348.471,77 € 499.552,50 € 464.231,10 € 508.633,87 € 396.058,66

H PE (B x F) € 764.272,23 € 972.223,50 € 842.993,90 € 860.184,13 € 1.115.517,34

I Total margen (G + H) € 1.112.744,00 € 1.471.776,00 € 1.307.225,00 € 1.368.818,00 € 1.511.576,00

J Margen promedio (I / C) 22,79% 22,40% 17,98% 24,25% 33,39%

FRISELVA SA

Compras

K Compras PVD € 3.153.401,20 € 4.420.580,10 € 5.000.305,38 € 3.589.273,31 € 2.372.612,68

L Compras PE € 274.208,80 € 605.159,57 € 531.617,82 € 378.089,69 € 283.990,92

M Total Compras (K + L) € 3.427.610,00 € 5.025.739,68 € 5.531.923,20 € 3.967.363,00 € 2.656.603,60

Márgenes (Euros)

N PVD (E x K) € 348.471,77 € 499.552,50 € 464.231,10 € 460.161,06 € 353.719,99

O PE (F x L) € 121.207,57 € 273.546,88 € 197.422,76 € 193.891,23 € 169.354,68

P Total margen (N + O) € 469.679,34 € 773.099,39 € 661.653,86 € 654.052,30 € 523.074,67

Q Margen promedio (P / M) 13,70% 15,38% 11,96% 16,49% 19,69%

En relación con los datos especificados en el cuadro anterior, se solicita por la Inspección al obligado tributario (diligencias 13 y 14) que "detalle las compras realizadas por ejercicio y proveedor de materia prima que concilie la diferencia de las compras anuales declaradas y las compras declaradas efectuadas a FRISELVA SA en cada periodo impositivo, diferencia filas C y M," no atendiéndose por el obligado dicha solicitud.

En cuanto a las relaciones comerciales mantenidas entre la obligada y la entidad FRISELVA, se solicitó por la Inspección a la obligada información relativa al porcentaje que, anualmente, representaban sus compras a dicha entidad respecto del total de proveedores de porcino, remitiéndose el compareciente a los datos consignados en el cuadro anterior (diligencia nº 12). A su vez, en cuanto al porcentaje que, en cada período impositivo, representan las compras que van a ser objeto de venta sin transformación o con ella, el compareciente se remite, a su vez, a los datos consignados en el cuadro anterior en el que, según indica, se han desglosado las ventas en un caso y otro (diligencia 10).

En cuanto a la incidencia que en los distintos procesos de comercialización de los productos podían representar las mermas o adiciones que se pudiesen producir señaló el obligado (diligencia nº 10) que "dado que el análisis se practica sobre valor, los márgenes aportados englobarían ya dichas circunstancias".

En relación con el transporte de los productos adquiridos de FRISELVA SA a las instalaciones de la obligada, en su caso, directamente a sus clientes y desde sus instalaciones a sus clientes indica que éste "se realiza con medios propios y excepcionalmente con medios del proveedor o del cliente" (diligencia nº 10).

En relación con los gastos por consumos y servicios tanto laborales como de cualquier tipo en que hubiera podido incurrir el obligado tributario para comercializar los productos que figuran como adquiridos y documentados en los albaranes incorporados como Anexo II de la diligencia nº 5 que no hayan sido registrados, ni declarados, aportando detalle del perceptor, cuantía y período impositivo a que corresponden y cualquier otra evidencia, se manifiesta que no hay.

En relación con las operaciones especificadas en los apartados anteriores, se indica por la Inspección en el acta que el examen de los extractos bancarios aportados no ha permitido detectar cargos o abonos relacionados con las operaciones no registradas, infiriéndose, de ello, que el pago

de las compras y las ventas ocultadas se efectuó en efectivo metálico.

Por último, se efectúa en este apartado una referencia a las manifestaciones efectuadas por el obligado en la comparecencia de fecha 10/05/2017 (diligencia nº 9) indicando que "por registro con número RGE 670020202017 de 10/05/2017 ha aportado

1º.- un burofax requiriendo a FRISELVA SA para la emisión de las facturas derivadas de los albaranes ANEXOS a la diligencia de inspección de Friselva que se nos entregó con la diligencia Nº 5,

2º.- facturas emitidas por FRISELVA SA en relación con todos y cada uno de esos albaranes y

3º.- sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sustentando el derecho a la deducción del IVA soportado en el ejercicio en el que ese IVA soportado fue devengado."

(...)

De la comprobación e investigación realizada, la Inspección ha constatado que durante los ejercicios 2011 a 2015 el obligado adquirió mercancías que ni registro en los Libros Diario ni tampoco en los Libros Registro de Facturas Recibidas. Posteriormente, vendió las citadas mercancías, con o sin transformación, sin emitir la correspondiente factura ni repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido, al tiempo que tampoco consignó las citadas ventas en los Libros Diario ni en los Libros Registro de Facturas Emitidas, siendo las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades presentadas el resultado de los registros contenidos en los Libros Diarios aportados a la Inspección, de modo que éstas no incluían las operaciones de venta no facturadas.

No obstante, dado que el obligado no facilitó a la Inspección, a pesar de haber sido requerido para ello, el importe de las cifras de ventas que, en cada período impositivo, se correspondían con las adquisiciones no declaradas y que la documentación obtenida por la Inspección no ha permitido determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 por el método de estimación directa, se propone la aplicación del método de estimación indirecta en su determinación.

(...)

La regularización tributaria propuesta, esquemáticamente expuesta, se ha centrado en los siguientes extremos:

a) Incrementar la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 a 2014 en el importe estimado del margen obtenido por el obligado en las ventas de productos que, para cada período impositivo, se corresponden con las adquisiciones de productos efectuadas a FRISELVA SA que ni fueron objeto de facturación y registro en sede de la entidad vendedora ni tampoco en sede de la sociedad adquirente.

(...)

En relación con las manifestaciones contenidas en la citada diligencia señala el obligado que: se traen al procedimiento sin haberse sujetado a la debida contradicción -que exige que la prueba de testigos se practique a través de contradicción en la que el testigo pueda ser sujeto a las preguntas y repreguntas de las partes-, se llevan al procedimiento de manera sesgada y parcial -en la medida que únicamente se aporta al procedimiento una de las diligencias de la inspección de Friselva, la que se dice que perjudica al obligado, pero no el resto de diligencias que podrían poner en cuestión o desdecir las afirmaciones contenidas en la diligencia que se aporta- y que la veracidad de las manifestaciones contenidas en la diligencia aportada de la Inspección de Friselva SA se encuentra "sub

judice" -en la medida en la que la Inspección de Friselva concluyó sin liquidación y con remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal quedando,

(...)

(...) las cuestiones planteadas se centran, básicamente, en determinar, si en los ejercicios sujetos a comprobación inspectora la obligada ocultó tanto parte de las compras realizadas a la entidad FRISELVA SA, compras que ni había registrado en los Libros Diario ni en los Libros Registro de Facturas Recibidas, como las ventas derivadas de aquellas adquisiciones, que tampoco contabilizó ni registro en los Libros Registro de Facturas Emitidas.

(...)

(...) la Inspección no fundamenta, sin más, la aplicación del régimen de estimación indirecta en las manifestaciones efectuadas por la sociedad FRISELVA SA en relación con la falta de contabilización y declaración de determinadas operaciones de venta efectuadas a la obligada, sino que éste se cimienta en el hecho de que el análisis de la documentación obtenida con ocasión de la entrada que se produjo en las dependencias de la compañía J.SABATE SL permitió constatar que existían determinados albaranes de entrega de mercancía que ni habían sido objeto de facturación ni de contabilización por parte de la receptora, circunstancia ésta que, por un lado, amparó y otorgó veracidad a las manifestaciones efectuadas por la sociedad FRISELVA en la diligencia nº 29 suscrita en el seno de las actuaciones inspectoras seguidas cerca de ésta -en tanto que dichos albaranes se encontraban entre aquellos aportados e identificados por dicha compañía como emitidos a la entidad J.SABATE SL pero no facturados ni contabilizados- y, por otro, puso de manifiesto que la documentación contable y registral de la obligada mostraba anomalías, no solo porque las adquisiciones que amparaban los citados albaranes no se encontraban contabilizadas ni declaradas sino también porque tampoco lo estaban las ventas de las mercancías derivadas de dichas adquisiciones.

No pueden aceptarse los postulados del obligado por cuanto que, por un lado, no existe constancia de su oposición a la existencia de adquisiciones realizadas a la entidad FRISELVA SA que no fueron contabilizadas ni declaradas y, por otro, la regularización contenida en el presente acuerdo no se fundamenta, sin más, en las manifestaciones formuladas por la entidad FRISELVA SA en el seno del procedimiento inspector seguido cerca de ella, sino en el hecho de que la documentación obtenida de la obligada con ocasión de la entrada en sus dependencias permitió constatar que, en efecto, existían documentos albarán que amparaban adquisiciones realizadas a dicha entidad que no constaban registradas ni en la contabilidad ni en los libros registro de Valor Añadido, constituyendo dicha circunstancia -que fue ratificada por el propio obligado en la diligencia nº 8- una confirmación, en sede de la obligada, de las manifestaciones efectuadas por FRISELVA SA.

(...)

El obligado se limita a manifestar que siempre ha negado las manifestaciones efectuadas por la vendedora, reconociendo que le había vendido mercancías que no habría registrado ni contabilizado, pero sin concretar los documentos en los que expuso dicha oposición, siendo dicha manifestación contraria a lo actuado por el propio obligado en el curso del procedimiento. Así, no solo no se ha localizado ninguna diligencia en la que negase la obligada la existencia de adquisiciones realizadas a la entidad FRISELVA SA que ni habían sido registradas ni declaradas, sino que se aportó a la Inspección tanto el burofax remitido a dicha entidad, en el que le solicitaba que le emitiese y entregase las facturas derivadas de los albaranes que ésta le había imputado (detallados tanto en el Anexo incorporado a la diligencia nº 29 de Friselva como en el Anexo I incorporado a la diligencia 5 del presente procedimiento) como las facturas emitidas por la sociedad FRISELVA SA, en atención a su propia solicitud, en relación con todos y cada uno de los albaranes allí especificados, al tiempo que se aportaron varias Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sustentando el derecho a la deducción del IVA soportado en el ejercicio en que éste fue devengado, circunstancias éstas que confirman claramente la aceptación, por parte del obligado, de la realización de adquisiciones a FRISELVA SA que ni habían sido registradas ni contabilizadas.

La Inspección no solo le ha puesto de manifiesto al obligado, ya desde el inicio de las actuaciones - al entregarle copia de la solicitud formulada por el Delegado Especial al Juzgado solicitando autorización para proceder a la entrada en sus dependencias- que tenía constancia de que había realizado adquisiciones a la mercantil FRISELVA que habían quedado ocultas al fisco, sino que constató que las ventas derivadas de dichas adquisiciones también fueron ocultadas en sede de la adquirente.

El volumen de las adquisiciones efectuadas por la obligada fuera del circuito comercial oficial sujeto a tributación, el carácter perecedero de las mercancías y la lógica imposibilidad de que dichas adquisiciones no se hubieran integrado en el circuito comercial, le permitió a la Inspección concluir que las citadas mercancías se transmitieron siguiendo un canal no oficial que quedó, asimismo, oculto a la Hacienda Pública.

La realidad de la existencia de adquisiciones efectuadas a la sociedad FRISELVA SA no registradas ni contabilizadas no ha sido cuestionada por el obligado en el curso de las actuaciones, como tampoco lo ha sido el hecho de que dichas adquisiciones dieron lugar a ventas también ocultas al fisco, máxime cuando, tal y como se ha señalado en los Antecedentes de Hecho, se han suscrito por el obligado sendas Actas con Acuerdo por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2012 a 2015 sobre la base de los mismos hechos y conclusiones.

En cuanto a las manifestaciones efectuadas por el obligado aludiendo a la falta de contradicción debe indicarse que el obligado ha dispuesto, desde prácticamente el inicio de las actuaciones, de toda la información relacionada con las adquisiciones efectuadas a FRISELVA fuera del canal comercial oficial, información que fue completada mediante la entrega de una copia de la diligencia nº 29 suscrita en el seno de las actuaciones seguidas cerca de dicha compañía, en la que constaban todos los elementos de hecho puestos de manifiesto en el curso de dicho procedimiento que guardaban relación con obligada, a la que se adjuntó el detalle de todas y cada una de las ventas ocultas que dicha entidad atribuyó a J SABATE SL. En cuanto al hecho de que únicamente se le ha facilitado la diligencia nº 29 solo cabe decir que la Inspección, lógicamente, en cumplimiento del deber de sigilo que le impone la normativa tributaria (artículo 60 RGAT), únicamente le ha hecho partícipe de aquellos hechos que podían tener efecto en su situación tributaria, no de aquellos otros que no guardan relación con ésta, siendo la regularización practicada en sede de la sociedad FRISELVA una cuestión que, por imperativo legal, debe quedar oculta a su conocimiento.

La información facilitada al obligado por la Inspección en relación al resultado de las actuaciones seguidas cerca de la sociedad FRISELVA, le ha permitido desarrollar el despliegue probatorio que ha considerado conveniente en defensa de sus derechos, no considerándose acreditado que su derecho de defensa haya sido vulnerado, máxime cuando, tal y como ya se ha indicado, el

desarrollo de las actuaciones le ha llevado a suscribir sendas actas con Acuerdo por el concepto IVA de los ejercicios 2012 a 2014, en las que se regulariza la situación tributaria del obligado sobre la base de las premisas especificadas en el presente acuerdo, esto es, por un lado, la existencia de adquisiciones realizadas a la sociedad FRISELVA SA no contabilizadas ni declaradas por los importes especificados en el acta y, por otro, la existencia de ventas no declaradas derivadas de dichas adquisiciones.

La Inspección, cautelosa en sus actuaciones, le solicitó al obligado que aportase la facturación emitida no registrada ni declarada derivada de las adquisiciones no registradas ni declaradas que se recogían en el Anexo II de la diligencia nº 5, manifestándose, sin más, al respecto, que no existía, lo que llevó a la Inspección a la necesidad de proceder a una estimación del margen de beneficio obtenido, teniendo en cuenta, dada la naturaleza del producto, el plazo máximo de venta desde su adquisición, otorgándosele la facultad de que fuese él mismo quién le facilitase los márgenes que había aplicado a las ventas de los productos adquiridos a FRISELVA. El obligado aportó la información relativa a los citados márgenes a través de la sede electrónica (RGE 85025772017) documentándose dicha aportación en la comparecencia de fecha 07/06/2017 (diligencia nº 10).

Apunta el obligado al hecho de las manifestaciones contenidas en la diligencia nº 29 se encuentran "sub judice", en la medida en la que, según indica, la inspección de FRISELVA concluyó sin liquidación y con remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal, circunstancia ésta que ya ha sido tenida en cuenta por la Inspección al calificar la propuesta de liquidación contenida en el acta como provisional.

(...)

la suscripción de un Acta con Acuerdo implica la aceptación y conformidad del obligado en relación a los elementos de hecho, fundamentos jurídicos, estimaciones y cuantificación de la propuesta de regularización, elementos éstos que resultan coincidentes con los expuestos en el acta de la que dimana el presente acuerdo. La suscripción de dichas actas con acuerdo supuso la aceptación tanto de que se habían adquirido mercancías a la sociedad FRISELVA que habían quedado ocultas al fisco, como de que de dichas adquisiciones derivaron ventas también ocultas, al tiempo que se aceptaban las estimaciones efectuadas por la Inspección en relación al margen obtenido de dichas ventas ocultas, cuestión, por otro lado, totalmente lógica, en tanto que la determinación del citado margen se llevó a cabo partiendo, exclusivamente, de los datos y elementos facilitados por el propio obligado.

No se entienden los motivos por los que el obligado, tras suscribir las citadas Actas con Acuerdo, en las que se contienen, en sentido literal, los mismos hechos y fundamentos que los que transcribe la Inspección en el Acta incoada por el Impuesto sobre Sociedades que es objeto del presente acuerdo, muestra ahora su oposición a la aplicación del método de estimación indirecta en la determinación de la base imponible del citado Impuesto siguiendo idénticos postulados que los mantenidos en la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado con ocasión de las ventas derivadas de las adquisiciones efectuadas a FRISELVA, en tanto que dicha suscripción implicó la aceptación no sólo de los hechos y fundamentos jurídicos contenidos en las mismas -que resultan idénticos a los aquí expuestos-, sino de las estimaciones y los cálculos que llevaron a la Inspección a la determinación de las bases imponibles del Impuesto sobre el Valor Añadido, que, en lo que aquí interesa, resultan idénticas, en términos anuales, a las Bases Imponibles del Impuesto sobre Sociedades incorporadas en el presente acuerdo.

En consecuencia, deben desestimarse las alegaciones formuladas por el obligado cuestionando la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles por los motivos expuestos.

(...)"

Frente a lo contundente del acervo manejado para alcanzar la conclusión de haber tenido lugar ventas ocultas a nuestra actora, que se correspondieron con adquisiciones y posteriores ventas de la misma igualmente ocultas, en un circuito o tráfico clandestino, en que ni la proveedora al vender, ni la adquirente al comprar y revender, facturaban ni contabilizaban una sola operación, de las incluidas en aquel circuito, girándose además en su seno mediante efectivo (doblemente, en el caso de nuestra recurrente, al comprar y vender), a fin de no dejar siquiera

rastros bancarios de las transacciones, la recurrente insiste en su panoplia de supuestas razones para tratar de cuestionar la veracidad y verosimilitud del consistente relato de que parte la práctica regularizadora.

En demanda vuelve a incidirse en la circunstancia de hallarse "sub iudice" (expresión indefinida y coloquial donde las haya en términos jurídicos) aquella diligencia nº 29 de las entendidas con la proveedora, en relación a la cual se siguieron actuaciones en el orden jurisdiccional penal. Sin colegirse por lo demás del aserto una sola consecuencia reconocible en demanda, que sólo a la actora incumbiría postular en debido modo. Al respecto, en sendos pasajes del escrito de demanda (folio séptimo, párrafo 17; folio undécimo, nota 7 a pie de página) se muestra la recurrente perfectamente conocedora de las vicisitudes de aquellas actuaciones, y de haber las mismas concluido con condena en conformidad, para la proveedora persona jurídica y para personas físicas allí acusadas. Por conocer, conoce incluso la recurrente (de nuevo lo demuestra la literalidad del escrito de demanda) la firma que asumió la defensa y representación de los intereses de la proveedora, "Friselva". Aquella condena en conformidad fue pronunciada por la SAP de Girona (Sección 4ª), de fecha 23 de octubre de 2018 (rollo 47/2018), muy anterior a la misma interposición del recurso contencioso administrativo, a tenor de cuyo relato de hechos probados (que no resulta ocioso traer a colación, dada la insistencia de la recurrente en remitir -no se sabe bien con qué intención, acaso para sembrar dudas en torno al crédito que haya de merecer en sede judicial el contenido de la aludida diligencia nº 29- a las resultas de aquellas actuaciones):

"Se declara probado, por conformidad de las partes, que:

1.- La entidad Friselva, con domicilio fiscal en Riudellots de la Selva (Girona), Carretera Nacional II, punto kilométrico 706,5, s/n, fue constituida mediante escritura pública de 28 de diciembre de 1978 del Notario D. Eduardo Peña Belsa, con el núm. 3.908 de su protocolo, iniciando sus operaciones el 3 de noviembre de 1984. Su capital social asciende a 3.063.549,42 euros y su socio mayoritario es Grup Agroalimentari Carni, SL (en adelante, "GAC"), quien cuenta con el 100 % de las acciones. Esta última sociedad pertenece a partes iguales a Cecilio, Eloy y Cecilio. El órgano de administración de Friselva es un consejo de administración compuesto por los hermanos Eloy Cecilio, siendo todos ellos apoderados, siendo el acusado Cecilio quien, de acuerdo con su condición de Director General, ejercía la efectiva dirección y administración de la entidad FRISELVA, y sin que conste que los restantes socios mencionados tuvieran conocimiento de los hechos que dieron lugar a la incoación de este procedimiento. El objeto social de Friselva es la compraventa de ganado, su cría, engorde, selección y sacrificio, estando dada de alta en el epígrafe núm. 413.1 del IAE, correspondiente al sacrificio y despiece de ganado.

2. En el curso de un procedimiento de inspección efectuado por la AEAT de la sociedad Jamones el Castillo, SA (en adelante, "JC"), se encontró diversa documentación que ponía de manifiesto que Friselva le realizaba ventas sin emitir la correspondiente factura, sin repercutir el IVA y que eran pagadas en efectivo. En este contexto, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 3 de Girona dictó el auto núm. 27/2016, de 12 de febrero autorizando a entrar en el domicilio social de Friselva. Con ocasión de la entrada, se encontraron los documentos que ratificaban la realidad de las ventas a JC y, además, se pudo comprobar que las mismas no figuraban anotadas ni en la contabilidad, ni en los registros de IVA y, que no habían sido incluidas en las declaraciones presentadas por el IS y el IVA. Además, fueron encontradas diversas cajas de seguridad a nombre de Friselva y de los hermanos Eloy Cecilio, en las que se encontraron grandes sumas de dinero en efectivo, las cuales reforzaban la tesis de que efectivamente realizaban ventas en efectivo y opacas a la AEAT.

3.- La investigación de la AEAT permitió comprobar que, en realidad, Friselva ocultaba en su contabilidad, registros de IVA y declaraciones fiscales, una parte de las ventas que realizaba y, cuyo cobro se efectuaba en efectivo.

3.1.- Friselva no facturó, declaró ni registró en el Libro Diario, Cuentas Anuales ni en la Memoria depositada en el Registro Mercantil, ni registró en el Libro Registro de Facturas Emitidas, parte de las operaciones correspondientes a las entregas de productos derivados del cerdo efectuadas en los años 2011-2012-2013-2014-2015. Gran parte de las transacciones se realizó en efectivo sin que se hiciese constar ningún reflejo en las cuentas bancarias de las que es titular el obligado tributario. El importe de ventas no declaradas es de 5.218.041,52 euros en 2011, 4.798.005,36 euros en 2012, 4.061.268,71 euros en 2013, 3.076.936,49 euros en 2014 y 2.966.546,99 euros en 2015.

3.2.- Friselva tampoco declaró ni registró en el Libro Diario, Cuentas Anuales, ni Memoria depositada en el Registro Mercantil, ni registró en el Libro Registro de Facturas Recibidas parte de las operaciones correspondientes a las prestaciones de servicios recibidos y gastos por salarios satisfechos en los años 2011-2012-2013-2014-2015. El importe de gastos no declarados son 487.867,25 euros en 2011, 409.520,00 euros en 2012, 334.490,00 euros en 2013 y 282.105,00 euros en 2014.

3.3.- Friselva no realizó ningún tipo de ajuste al resultado contable al respecto para determinar la Base Imponible del IS en ninguno de los ejercicios objeto de comprobación, ni ha incluido en las Bases Imponibles declaradas de IVA de los periodos de comprobación las ventas no registradas.

4.- Delito en el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014.

A efectos de determinar la correcta tributación de Friselva en el Impuesto de Sociedades (IS) de estos ejercicios, la AEAT procedió a regularizar los siguientes elementos integrantes de la obligación tributaria:

a) incrementar los ingresos declarados en el importe de las ventas ocultas descubiertas por la AEAT y reconocidas por Friselva, que ascienden a 5.218.401,52 euros en el ejercicio de 2011, 4.798.005,36 euros en el 2012, 4.061.268,71 euros en 2013 y 3.076.936,49 euros en 2014;

b) incrementar los gastos declarados en los pagos en efectivo efectuados a una parte de los trabajadores de la empresa y a las sociedades GAC y Instal lacions Ramaderes Racosta, SL, por servicios de administración, pagos que no fueron contabilizados, ni declarados y, cuyo total asciende a 487.867,25 euros en el ejercicio 2011, 409.520,00 euros en 2012, 334.490,00 en 2013 y 282.105,00 en 2014.

Una vez efectuados los ajustes expuestos, se obtuvieron las cuantías defraudadas en el Impuesto de Sociedades en los ejercicios objeto de la denuncia y que se relacionan en el cuadro siguiente, destacándose la cuantía defraudada en negrita y subrayado.

Liquidación provisional del IS vinculada a delito

EJERCICIO

IMPORTE NETO CIFRA NEGOCIOS

BASE IMPONIBLE

TIPO

CUOTA INTEGRAL

DEDUCCIONES CAP. IV TIT. VI

RET. E INGRESOS A CUENTA

PAGOS FRACCIONADOS

A INGRESAR

INGRESADO

DEFRAUDADO

2011

119.107.436,47

5.775.083,15

30

1.732.524,95

2.470,40

262.313,37

1.467.741,18

48.688,89

1.419.052,29

2012

147.822.852,43

7.993.308,86

30

2.397.992,66

3.109,82

569.140,37

1.825.742,47

509.196,86

1.316.545,61

2013

168.413.026,37

7.085.075,43

30

2.125.522,63

89.868,44

3.645,00

413.420,10

1.618.589,09

500.555,48

1.118.033,61

2014

178.202.372,33

11.451.947,00

30

3.435.584,10

173.860,43

5.164,18

1.492.641,88

1.763.917,61

925.468,16

838.449,45

Tabla comparativa de la cuota íntegra declarada vs. la cuota liquidada en IS

EJERCICIO

CUOTA INTEGRAL LIQUIDADA

CUOTA ÍNTEGRA DECLARADA

DEFRAUDADO

2011

1.732.524,95

313.472,66

1.419.052,29

2012

2.397.992,66

1.081.447,05

1.316.545,61

2013

2.125.522,63

1.007.489,02

1.118.033,61

2014

3.435.584,10

2.597.134,65

838.449,45

5.- Delito en el IVA de los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015.

A efectos de determinar la correcta tributación de Friselva en IVA de estos ejercicios, la AEAT procedió a calcular el incremento de las cuotas de IVA devengado en el importe de las ventas ocultas descubiertas por la AEAT y reconocidas por Friselva, que ascienden a 427.096,99 euros en el ejercicio de 2011, 406.126,87 euros en el 2012, 307.693,64 euros en 2013 y 248.129,48 euros en 2014.

Una vez efectuados los ajustes expuestos, se obtuvieron las cuantías defraudadas en el IVA en los ejercicios objeto de la denuncia y que se relacionan en el cuadro siguiente, destacándose la cuantía defraudada (...)

Liquidación provisional del IVA:

DEVOLUCIÓN LIQUIDADA

DEVOLUCIÓN OBTENIDA

DEFRAUDADO

2012

5.999.531,96

6.426.628,95

427.096,99

2013

8.760.440,2

9.166.567,06

406.126,86

2014

9.101.677,03

9.409.370,67

307.693,64

2015

10.848.604,03

11.097.554,61

248.129,48

6.- En resumen, el acusado D. Cecilio, actuó fraudulenta e indebidamente, y de forma dolosa, para que Friselva, S.A. pudiese defraudar a la Hacienda Pública en sus declaraciones de Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 y en las declaraciones de IVA de los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015.

7.- En fecha 1 de junio de 2017, el acusado D. Cecilio procedió, en nombre propio y de la sociedad FRISELVA S.A., a satisfacer directamente a la Hacienda Pública las cantidades correspondientes al principal defraudado y a sus intereses de demora desde la fecha de devengo de los referidos tributos, por un total de 6.911.549,34 euros (cuota e intereses liquidados a 18 de mayo de 2017), mediante la solicitud de la compensación

de los créditos frente a la Hacienda Pública que tenía Friselva en concepto de IVA a devolver, compensación que fue acordada por la AEAT.

8.- En fecha 16 de marzo de 2018 el acusado D. Cecilio prestó su primera declaración en el presente procedimiento, en calidad de investigado, con la oportuna asistencia letrada y previa información de los hechos atribuidos y de sus derechos constitucionales y legales.

En dicha declaración, el acusado D. Cecilio, reconoció a presencia judicial los hechos atribuidos en la querella del Ministerio Fiscal, expresando además su arrepentimiento por los mismos y la colaboración ya prestada a la Inspección de la AEAT.

9.- En fecha 16 de marzo de 2018, D. Onesimo, representante especialmente designado de la entidad investigada FRISELVA, S.A., de conformidad con lo previsto en el artículo 119 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, prestó su primera declaración en el presente procedimiento, en calidad de representante de la entidad investigada, con la oportuna asistencia letrada y previa información de los hechos atribuidos y de sus derechos constitucionales y legales.

En dicha declaración, reconoció a presencia judicial los hechos atribuidos en la querella del Ministerio Fiscal a la entidad FRISELVA, S.A., expresando además la colaboración ya prestada a la Inspección de la AEAT."

De la pléyade de elementos que conducen, fundadamente, a la Inspección a concluir que nuestra actora adquirió productos de "Friselva" para, a continuación revenderlos, sin consignar adquisiciones ni correlativas ventas en su contabilidad, ni reflejarlas en factura alguna, ni tributar por sus resultados en sede de IS e IVA, he aquí uno más: la condena de la misma proveedora por delito fiscal en el fraude derivado de no haber tributado por ventas ocultas, entre las cuales las acordadas (en su estricta condición) con nuestra actora.

Más allá de lo anterior, insistimos, el aquilatado acuerdo de liquidación razona que en las actuaciones inspectoras seguidas en relación con la proveedora afloraron albaranes correspondientes a entregas no facturadas, contabilizadas, ni declaradas a nuestra actora; que su detalle es perfectamente conocido (por explícita incorporación al expediente de todos los albaranes de entrega, emitidos por la proveedora, con detalle minucioso de productos vendidos y sus precios, sin repercusión de IVA, claro está) a la actora; y, como mínimo, que, en la personación (en relación a la cual ninguna cuestión se hace por la aquí recurrente) en el domicilio de la obligada tributaria lograron hallarse al menos dos de aquellos documentos de entrega, que coincidían con los anteriores albaranes aflorados, en relación a los cuales ni facturó, ni contabilizó, ni nada declaró nuestra recurrente (lo que confirma la mecánica correspondiente a circuito comercial clandestino, ocultado al Fisco). No habiendo la recurrente ofrecido explicación alguna razonable en el curso de las actuaciones seguidas en relación con ella a los indicios obrantes en autos distinta de la estricta práctica clandestina y fraudulenta descrita.

Contra aquel conjunto probatorio (ni siquiera indiciario, que los elementos de prueba tenidos en consideración acreditan directamente adquisiciones ocultas, a las que corresponden ventas también ocultas -pues, igualmente, no figuran facturadas, contabilizadas, ni declaradas-, cuyo detalle omitió en todo momento la recurrente facilitar a la Inspección, éstas sí inferidas ya -muy- racionalmente, hallándonos ante productos perecederos que, con o sin transformación, exigen colocación inmediata en el mercado, en plazos perentorios detallados por el mismo representante de la obligada en el curso de las presentes actuaciones inspectoras) viene la recurrente a tratar de cuestionar la veracidad de aquél, en ejercicio ciertamente desesperado, y carente del más mínimo sentido, donde la proveedora vino a reconocer hechos (las aludidas ventas ocultas) que le eran enteramente perjudiciales (hasta el punto de conducir a su condena penal, y a la de sus responsables, a resultados de una instrucción que, a su vez, arrancó de la comprobación de que otro cliente había igualmente verificado a aquélla compras correlativas a ventas no declaradas). No acertándose a adivinar una sola razón por la que aquel reconocimiento, acompañado de la aportación de los numerosos y concretos albaranes en que se ha apoyado la regularización aquí practicada, hubiere de tenerse por incierto, o mendaz.

Sin que la recurrente llegue en verdad a cuestionar lo anterior, y a la vista del resultado de la prueba testifical practicada en las presentes actuaciones (que le es completamente desfavorable, se verá), transita su escrito de conclusiones por una senda que, prescindiendo ya del consabido relato de no haber la actora podido contradecir las manifestaciones de la proveedora en las actuaciones inspectoras entendidas con ella, entra de lleno en el terreno de la imputación, directa, de mendacidad al contenido de la repetida diligencia nº 29, que se atribuye a su autor, servidor público (advirtiéndose, en escrito plagado de afirmaciones hiperbólicas, circunstancias que, al parecer, pasaron inadvertidas al Letrado en el entero curso de las actuaciones inspectoras, de la vía económico-administrativa, y de los presentes autos), y de la negación de valor probatorio a la testifical practicada en los presentes autos, con quiebra, se dice (en conclusiones, insistimos), de garantías fundamentales para la actora en su práctica.

Sobre lo primero: que en la diligencia nº 29 se haga referencia a manifestaciones de la proveedora, recogidas en otras diligencias, no significa que las mismas hayan de ser inciertas, o inexistentes. Por lo demás, emplear una fórmula tipo en el encabezamiento de la diligencia, en el sentido de documentar la misma hechos, circunstancias, y manifestaciones del compareciente, en su caso (la precisión parece olvidarla la actora, a conveniencia de su muy precaria posición), no significa que resulte la misma posteriormente falsa en su contenido, de no comprender estrictamente alguno de los anteriores extremos. Que a la recurrente, en conclusiones, sólo le ha

faltado pedir de esta Sala la deducción de testimonio por delito de falsedad documental contra su autor. Somos conscientes de que la actora interesó prueba en el sentido de requerirse de la Agencia Tributaria "para que exhiba la totalidad de las diligencias, informes, actas y acuerdos emitidos y documentados en las inspecciones del IS y del IVA de Friselva SA de los ejercicios 2011 a 2014 (ambos incluidos) en los que se haga referencia a, o figure el nombre de J Sabaté SL". Siendo éste el único de los medios de prueba propuestos por la actora que no fue admitido por esta Sala, en auto contra el que la misma no formuló recurso alguno. La decisión no fue caprichosa, o irreflexiva, pues, muy consciente a las presentes alturas esta Sala del celo que la recurrida pone en la protección de los datos personales de los obligados tributarios, la prueba aparecía interesada en unos términos tan abstractos y generales que resultaba previsible la respuesta que el oficio librado, de haberse accedido a la prueba interesada, en los términos en que lo fue, hubiera recibido. En este punto no se condujo la actora con la exigible diligencia, y aun buena fe (no es el único extremo al respecto), en su relación con esta Sala, donde, si de escrutar el contenido de la diligencia nº 29 se trataba, bien le hubiera cabido circunscribir su petición de prueba a las concretas diligencias que pudieran haberle interesado al respecto, que aparecen explícitamente mencionadas en la anterior, y a que se hace ya (tardíamente) referencia en conclusiones, insistimos, sin reponerse en su momento el auto de prueba para reconducir la inicial exorbitante pretensión de aportación documental. Lo que, por lo demás, en nada tiene por qué cuestionar la verosimilitud de documento suscrito por servidor público (sin comparecencia en la diligencia de representante del obligado tributario, que no se afirma en cuanto tal en el documento, el cual actúa a modo de constatación y resumen de las ventas ocultas imputadas a nuestra recurrente, por referencia circunstanciada y completa, acompañada de los enteros albaranes de aquéllas, cuya falsedad absolutamente en nada ha quedado aquí demostrada, todo lo contrario).

Si alguna duda cabía de la veracidad de los extremos recogidos en aquella diligencia, admitida prueba testifical propuesta por la actora, se dirigió pliego de preguntas propuestas por la misma actora a la proveedora, cuyas respuestas en nada comprometen el cuadro probatorio de que parte la Inspección para regularizar y sancionar, ni el contenido de la repetida diligencia nº 29, apuntalándolos, por el contrario. De nuevo en ejercicio contorsionista, y de cuasi mala fe procesal, la recurrente denuncia en conclusiones que el modo de practicar la prueba habría vulnerado sus derechos procesales, y que su resultado no merece crédito, al no haber sido la misma practicada en circunstancias de intermediación y oralidad, pudiendo dudarse de la espontaneidad y aun certeza o verdad de las manifestaciones de la persona que asume la contestación de las preguntas propuestas por la actora, al legal representante de la persona jurídica, no a persona física alguna debidamente individualizada.

Sobre el particular, esta Sala, solicitado que le fue el interrogatorio de legal representante de "Friselva", sin identificación (insistimos) de persona física alguna, estimó oportuno acordar la práctica de la prueba en el formato o modalidad a que se refiere el art. 381 LEC, a cuyo tenor:

"Artículo 381. Respuestas escritas a cargo de personas jurídicas y entidades públicas.

1. Cuando, sobre hechos relevantes para el proceso, sea pertinente que informen personas jurídicas y entidades públicas en cuanto tales, por referirse esos hechos a su actividad, sin que quepa o sea necesario individualizar en personas físicas determinadas el conocimiento de lo que para el proceso interese, la parte a quien convenga esta prueba podrá proponer que la persona jurídica o entidad, a requerimiento del tribunal, responda por escrito sobre los hechos en los diez días anteriores al juicio o a la vista.

2. En la proposición de prueba a que se refiere el apartado anterior se expresarán con precisión los extremos sobre los que ha de versar la declaración o informe escrito. Las demás partes podrán alegar lo que consideren conveniente y, en concreto, si desean que se adicionen otros extremos a la petición de declaración escrita o se rectifiquen o complementen los que hubiere expresado el proponente de la prueba.

El tribunal, oídas las partes, en su caso, resolverá sobre la pertinencia y utilidad de la propuesta, determinando precisamente, en su caso, los términos de la cuestión o cuestiones que hayan de ser objeto de la declaración de la persona jurídica o entidad y requiriéndola para que la preste y remita al tribunal en el tiempo establecido, bajo apercibimiento de multa de 150 a 600 euros y de proceder, contra quien resultare personalmente responsable de la omisión, por desobediencia a la autoridad. La práctica de esta prueba no suspenderá el curso del procedimiento, salvo que el Juez lo estime necesario para impedir la indefensión de una o las dos partes.

Recibidas las respuestas escritas, el Letrado de la Administración de Justicia dará traslado de ellas a las partes, a los efectos previstos en el apartado siguiente.

3. A la vista de las respuestas escritas, o de la negativa u omisión de éstas, el tribunal podrá disponer, de oficio o a instancia de cualquiera de las partes, mediante providencia, que sea citada al juicio o vista, la persona o personas físicas cuyo testimonio pueda resultar pertinente y útil para aclarar o completar, si fuere oscura o incompleta, la declaración de la persona jurídica o entidad. También podrá admitir, a instancia de parte, cualquier prueba pertinente y útil para contradecir tal declaración.

4. Lo dispuesto en los apartados anteriores no será de aplicación a las entidades públicas cuando, tratándose de conocer hechos de las características establecidas en el apartado 1, pudieran obtenerse de aquéllas certificaciones o testimonios, susceptibles de aportarse como prueba documental.

5. A las declaraciones reguladas en los apartados anteriores se aplicarán, en cuanto sea posible, las demás normas de la presente sección"

Resultando en tal sentido inequívoco el auto pronunciándose sobre la admisión o inadmisión de los medios de prueba propuestos por las partes, al acordar la testifical interesada requiriéndose a las partes a fin de que remitieran a la Sala pliegos de preguntas escritas que remitir a "Friselva, S.A.", en orden a su debida respuesta. La parte recurrente no sólo no recurrió el auto aludido, sin tan improcedente le parecía la forma de práctica de la prueba decidida por esta Sala, sino que se aquietó manifiestamente a él proponiendo una extensa batería de preguntas de las que sólo se inadmitieron dos (de nuevo en decisión no controvertida), por aludir a vicisitudes de la conformidad en sede penal de la proveedora. No sólo eso: recibida la respuesta al pliego de preguntas dirigido la recurrente no hizo uso de ninguna de las posibilidades que le brindaba el apartado tercero del anterior artículo. Cuestionar por ello, en conclusiones, el modo de practicarse la prueba, a la vista de su resultado, se nos revela nuevo ejemplo de mala fe procesal, y de artificiosa, por oportunista y ventajista, invocación de garantías procesales, que defendemos no vulneradas aquí.

Atendiendo al contenido de la testifical aludida, es de notar que, curiosamente, la recurrente no se sirvió dirigir una sola pregunta a cuenta de la pretendida falsedad o inexactitud de concretos extremos de la diligencia nº 29, que se acompañó al pliego de preguntas, junto con los albaranes litigiosos, siendo así que, de las manifestaciones de la persona que asume la contestación de las preguntas, en nombre de la proveedora (a quien se dirigió el pliego), no resulta cuestionamiento alguno del contenido de la diligencia de marras, en ninguno de sus extremos. No sólo eso: se afirma categóricamente que los documentos (albaranes) exhibidos son propios de la proveedora (la cual los asume), que ponen de manifiesto el producto que se vende, que todos ellos fueron emitidos por el equipo de facturación de la proveedora, que el pedido se hacía en cada caso por teléfono o correo electrónico, que era la recurrente quien enviaba su transportista a recoger la mercancía (afirmación enteramente congruente con lo explicado al respecto por nuestra obligada tributaria en sus manifestaciones a la Inspección -diligencia nº 10-, resultando inconcebible que se denuncie en demanda la imposibilidad de contradecir el testimonio de la proveedora con manifestaciones, entre otros, de transportistas, cuando éstos eran propios, no habiéndolos, por evidentes razones, llamado la aquí actora a testificar ante esta Sala), que el pago se verificaba en efectivo en el momento de la entrega (de nuevo, extremo completamente coherente con lo constatado al respecto por la Inspección, que comprueba que de las adquisiciones, y posteriores reventas, no hay siquiera, más allá de su falta de contabilización y declaración, rastro bancario trazable), y que era nuestra recurrente la compradora o adquirente para todos los albaranes en que la Inspección se basa aquí para regularizar y sancionar, no siendo caprichosa o aleatoria su mención en los citados albaranes. Claro y cristalino.

Como es de ver, la imputación a nuestra actora de compras no contabilizadas ni declaradas, correspondientes a ventas de igual guisa de su proveedora, está lejos de ser infundada, o basada en acervo probatorio insuficiente. Todo lo contrario, habiendo la recurrente tenido aquí posibilidad de volver a recabar la posición de la proveedora al respecto, manteniéndose ésta firme en la realidad de las ventas habidas, y de sus circunstancias. De modo que ya podrá la actora empeñarse en negar lo probado (donde, en sede inspectora, antes de empezar a armar su discurso, no sólo no negó las compras clandestinas, sino que llegó a manifestar a la Inspección que había demandado de su proveedora el envío de las facturas correspondientes a las mismas, con algo de retraso, y en actitud ciertamente farisea, podríamos añadir), que la prueba recabada en vía administrativa, sometida a debida contradicción en esta sede, apunta a las claras a la cabal realidad de las compras aludidas, las cuales, para colmo, como comprensiblemente pone de manifiesto la Inspectora al liquidar, aparecen plenamente reconocidas en sede de IVA, al suscribir la aquí recurrente sendas Actas con Acuerdo en aquella otra sede impositiva.

El motivo de impugnación no puede por ello prosperar.

Cuarto.

En segundo término denuncia la actora la concreta aplicación del método de estimación indirecta, y la determinación en su seno de los márgenes de beneficio en la posterior venta de los productos adquiridos de "Friselva". Es de notar que se insiste, en parte, en este motivo en negar la realidad de las compras a "Friselva" no contabilizadas ni declaradas por nuestra recurrente, correspondientes a ventas igualmente ocultas de la misma (única razón de oposición blandida frente a la concreta aplicación del método de estimación indirecta en sede inspectora, por cierto), a lo que no hemos sino de remitirnos a lo razonado, suficientemente, en el fundamento precedente.

Veamos al respecto en qué modo razona el acuerdo de liquidación (más allá de cuanto ha sido ya consignado en el apartado precedente, en que se detallan con profusión anomalías contables sustanciales, al no haber la recurrente registrado una buena parte del volumen de compras a "Friselva" -exactamente correspondientes a ventas ocultas de la misma- ni las ventas consecutivas a aquellas adquisiciones, que tampoco se facturaron):

"(...) la Inspección ha constatado que durante los ejercicios 2011 a 2015 el obligado adquirió mercancías que ni registro en los Libros Diario ni tampoco en los Libros Registro de Facturas Recibidas. Posteriormente, vendió las citadas mercancías, con o sin transformación, sin emitir la correspondiente factura ni repercutir el Impuesto sobre

el Valor Añadido, al tiempo que tampoco consignó las citadas ventas en los Libros Diario ni en los Libros Registro de Facturas Emitidas, siendo las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades presentadas el resultado de los registros contenidos en los Libros Diarios aportados a la Inspección, de modo que éstas no incluían las operaciones de venta no facturadas.

No obstante, dado que el obligado no facilitó a la Inspección, a pesar de haber sido requerido para ello, el importe de las cifras de ventas que, en cada período impositivo, se correspondían con las adquisiciones no declaradas y que la documentación obtenida por la Inspección no ha permitido determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 por el método de estimación directa, se propone la aplicación del método de estimación indirecta en su determinación.

Así, tal y como más adelante se expondrá, en el presente caso, las bases imponibles han sido fijadas utilizando el régimen de estimación indirecta regulado en el artículo 53 de la Ley 58/2003, mediante la aplicación de un margen medio uniforme en cada período sobre las compras imputables al mismo, margen obtenido por la media aritmética entre el margen medio calculado por el propio obligado y aquel que se infiere de sus propias autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

En el presente caso, las bases imponibles han sido fijadas utilizando el régimen de estimación indirecta regulado en el artículo 53 de la Ley 58/2003 por cuanto que, según se señala por la Inspección en el preceptivo informe evacuado al efecto, concurre incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales, al tiempo que ha resultado probado que las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades presentadas son incompletas o inexactas.

El artículo 53 de la Ley 58/2003, dispone, en cuanto al método de estimación indirecta, que:

"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.

2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

- a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- b) Utilización de 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) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta ley."

Por su parte, el artículo 158 del mismo texto legal dispone, en la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que:

"1. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:

- a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
- b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
- c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

2. La aplicación del método de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que lo declare, pero en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes podrá plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método.

3. Los datos y antecedentes utilizados para la aplicación del método de estimación indirecta podrán proceder de cualquiera de las siguientes fuentes:

- a) Los signos, índices y módulos establecidos para el método de estimación objetiva, que se utilizarán preferentemente tratándose de obligados tributarios que hayan renunciado a dicho método. No obstante, si la Inspección acredita la existencia de rendimientos o cuotas procedentes de la actividad económica por un importe superior, será este último el que se considere a efectos de la regularización.
- b) Los datos económicos y del proceso productivo obtenidos del propio obligado tributario.

Podrán utilizarse datos de ejercicios anteriores o posteriores al regularizado en los que disponga de información que se considere suficiente y fiable. En especial, podrá utilizarse información correspondiente al

momento de desarrollo de la actuación inspectora, que podrá considerarse aplicable a los ejercicios anteriores, salvo que se justifique y cuantifique, por la Inspección o por el obligado tributario, que procede efectuar ajustes en dichos datos.

Cuando este método se aplique a la cuantificación de operaciones de características homogéneas del obligado tributario y este no aporte información al respecto, aporte información incorrecta o insuficiente o se descubra la existencia de incorrecciones reiteradas en una muestra de dichas operaciones, la inspección de los tributos podrá regularizarlas por muestreo. En estos casos, podrá aplicarse el promedio que resulta de la muestra a la totalidad de las operaciones del período comprobado, salvo que el obligado tributario acredite la existencia de causas específicas que justifiquen la improcedencia de dicha proporción.

c) Los datos procedentes de estudios del sector efectuados por organismos públicos o por organizaciones privadas de acuerdo con técnicas estadísticas adecuadas, y que se refieran al periodo objeto de regularización. En este caso se identificará la fuente de los estudios, a efectos de que el obligado tributario pueda argumentar lo que considere adecuado a su derecho en relación con los mismos.

d) Los datos de una muestra obtenida por los órganos de la Inspección sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean análogas o similares a las del obligado tributario, y se refieran al mismo año. En este caso, la Inspección deberá identificar la muestra elegida, de forma que se garantice su adecuación a las características del obligado tributario, y señalar el Registro Público o fuente de la que se obtuvieron los datos. En caso de que los datos utilizados procedan de la propia Administración Tributaria, la muestra se realizará de conformidad con lo dispuesto reglamentariamente.

4. En caso de imposición directa, se podrá determinar por el método de estimación indirecta las ventas y prestaciones, las compras y gastos o el rendimiento neto de la actividad. La estimación indirecta puede referirse únicamente a las ventas y prestaciones, si las compras y gastos que figuran en la contabilidad o en los registros fiscales se consideran suficientemente acreditados. Asimismo, puede referirse únicamente a las compras y gastos cuando las ventas y prestaciones resulten suficientemente acreditadas.

En caso de imposición sobre el consumo, se podrá determinar por el método de estimación indirecta la base y la cuota repercutida, la cuota que se estima soportada y deducible o ambos importes. La cuota que se estima soportada y deducible se calculará estimando las cuotas que corresponderían a los bienes y servicios que serían normalmente necesarios para la obtención de las ventas o prestaciones correspondientes, pero solo en la cuantía en la que se aprecie que se ha repercutido el impuesto y que este ha sido soportado efectivamente por el obligado tributario. Si la Administración Tributaria no dispone de información que le permita apreciar la repercusión de las cuotas, corresponderá al obligado tributario aportar la información que permita identificar a las personas o entidades que le repercutieron el impuesto y calcular su importe.

Ningún gasto o cuota soportada correspondiente a un ejercicio regularizado por medio de estimación indirecta podrá ser objeto de deducción en un ejercicio distinto.

5. En el caso de tributos con periodos de liquidación inferior al año, la cuota estimada por la Inspección de forma anual se repartirá linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes, salvo que el obligado tributario justifique que procede un reparto temporal diferente."

Mientras que el artículo 193 del RGAT, aprobado por el Real Decreto, señala en cuanto a la "Estimación indirecta de bases o cuotas".

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.

2. La apreciación de alguna o algunas de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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.

(...)

4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales:

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.

5. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Tratándose de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para el método de estimación objetiva cuando se trate de contribuyentes que hayan renunciado a este último método de determinación de la base imponible, sin perjuicio de que, acreditada la existencia de rendimientos procedentes de actividades económicas por un importe superior al que deriva de la aplicación de los citados signos, índices o módulos, el rendimiento a integrar en la base imponible sea el realmente comprobado.

b) Tratándose del Impuesto sobre el Valor Añadido, se tendrán en cuenta, preferentemente, los índices, módulos y demás parámetros establecidos para el régimen simplificado cuando se trate de sujetos pasivos que hayan renunciado a este último régimen, sin perjuicio de que, demostrada la existencia de operaciones sujetas y no exentas que determinen cuotas devengadas por importe superior al que deriva de la aplicación de los citados signos, índices o módulos, las cuotas a integrar serán realmente las que deriven de las operaciones comprobadas y de acuerdo con lo establecido en el artículo 81.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

6. En el supuesto en el que las actas en que se proponga la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la aplicación del método de estimación indirecta se suscriban en disconformidad, podrá elaborarse un único informe que recoja ambas circunstancias."

Según se infiere del contenido del acta y del informe que la acompaña, ha sido la omisión y ocultación de operaciones de compra de mercancías en la contabilidad y en los Libros Registro de IVA y la correlativa omisión y ocultación de las operaciones de venta a que dieron lugar dichas adquisiciones no declaradas, la que llevó a la Inspección a concluir que se estaba ante un supuesto de incumplimiento sustancial de obligaciones contables y registrales.

(...)

(...) la Inspección no fundamenta, sin más, la aplicación del régimen de estimación indirecta en las manifestaciones efectuadas por la sociedad FRISELVA SA en relación con la falta de contabilización y declaración de determinadas operaciones de venta efectuadas a la obligada, sino que éste se cimienta en el hecho de que el análisis de la documentación obtenida con ocasión de la entrada que se produjo en las dependencias de la compañía J.SABATE SL permitió constatar que existían determinados albaranes de entrega de mercancía que ni habían sido objeto de facturación ni de contabilización por parte de la receptora, circunstancia ésta que, por un lado, amparó y otorgó veracidad a las manifestaciones efectuadas por la sociedad FRISELVA en la diligencia nº 29 suscrita en el seno de las actuaciones inspectoras seguidas cerca de ésta -en tanto que dichos albaranes se encontraban entre aquellos aportados e identificados por dicha compañía como emitidos a la entidad J.SABATE SL pero no facturados ni contabilizados- y, por otro, puso de manifiesto que la documentación contable y registral de la obligada mostraba anomalías, no solo porque las adquisiciones que amparaban los citados albaranes no se encontraban contabilizadas ni declaradas sino también porque tampoco lo estaban las ventas de las mercancías derivadas de dichas adquisiciones.

(...)

El volumen de las adquisiciones efectuadas por la obligada fuera del circuito comercial oficial sujeto a tributación, el carácter perecedero de las mercancías y la lógica imposibilidad de que dichas adquisiciones no se hubieran integrado en el circuito comercial, le permitió a la Inspección concluir que las citadas mercancías se transmitieron siguiendo un canal no oficial que quedó, asimismo, oculto a la Hacienda Pública.

La realidad de la existencia de adquisiciones efectuadas a la sociedad FRISELVA SA no registradas ni contabilizadas no ha sido cuestionada por el obligado en el curso de las actuaciones, como tampoco lo ha sido el hecho de que dichas adquisiciones dieron lugar a ventas también ocultas al fisco, máxime cuando, tal y como se ha señalado en los Antecedentes de Hecho, se han suscrito por el obligado sendas Actas con Acuerdo por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2012 a 2015 sobre la base de los mismos hechos y conclusiones.

(...)

La Inspección, cautelosa en sus actuaciones, le solicitó al obligado que aportase la facturación emitida no registrada ni declarada derivada de las adquisiciones no registradas ni declaradas que se recogían en el Anexo II de la diligencia nº 5, manifestándose, sin más, al respecto, que no existía, lo que llevó a la Inspección a la necesidad de proceder a una estimación del margen de beneficio obtenido, teniendo en cuenta, dada la naturaleza del producto, el plazo máximo de venta desde su adquisición, otorgándosele la facultad de que fuese él mismo quién le facilitase los márgenes que había aplicado a las ventas de los productos adquiridos a FRISELVA. El obligado aportó la información relativa a los citados márgenes a través de la sede electrónica (RGE 85025772017) documentándose dicha aportación en la comparecencia de fecha 07/06/2017 (diligencia nº 10).

(...)

Causa determinante de la aplicación del método:

Tal y como se apunta en el acta y en el informe ampliatorio que la acompaña, en el presente caso se da la circunstancia de que existe un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado - artículo 53.1 b)-.

No obstante lo anterior, no todo incumplimiento sustancial de obligaciones contables y registrales debe llevar a la determinación de la base imponible por el método de estimación indirecta, sino que dicha determinación tendrá lugar, únicamente, cuando ésta no pueda llevarse a cabo por el método

de estimación directa, esto es, cuando dicho incumplimiento impida a la Administración Tributaria disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible, como es el caso.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 193 del RGAT, a efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales, entre otros:

"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."

En el presente caso ha resultado probado que durante los ejercicios 2011 a 2014 el obligado adquirió mercancías a la sociedad FRISELVA SA que ni incorporó a la contabilidad ni a los Libros Registro de Facturas Recibidas de dichos períodos, al tiempo que tampoco consignó los citados importes en las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades presentados, en tanto que éstas eran el fiel reflejo de los registros contenidos en los Libros Diario aportados a la Inspección.

Ha resultado probado -dado el carácter perecedero de los productos adquiridos y los tiempos medios de venta de éstos- que las citadas mercancías fueron vendidas con posteridad, con o sin transformación, pero sin emitir la correspondiente factura y sin proceder al registro de la operación ni en la contabilidad ni en los Libros Registro de Facturas Emitidas, al tiempo que tampoco fueron consignadas en las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades presentadas, puesto que, tal y como ya se ha indicado, éstas fueron el reflejo de los datos consignados en la contabilidad aportada a la Inspección, contabilidad que, de acuerdo con lo expuesto no recoge fielmente la situación tributaria del obligado por omisión de operaciones.

En relación con las operaciones anteriores, se indica por la Inspección que el examen de los extractos bancarios aportados no ha permitido detectar cargos o abonos relacionados con las operaciones no registradas, infiriéndose, de ello, que el pago de las compras y las ventas ocultadas se efectuó en efectivo metálico, cuestión totalmente lógica dada la intención de los intervinientes de ocultar cualquier vestigio de su realidad.

La Inspección ha dispuesto de la información y documentación relativa a las adquisiciones realizadas a la entidad FRISELVA SA que no fueron contabilizadas ni declaradas, documentación que le ha permitido determinar el importe de las mismas y su distribución en los diferentes períodos impositivos sujetos a comprobación. Partiendo de dicha información y documentación -obtenida tanto en el seno de las actuaciones inspectoras seguidas cerca de FRISELVA SA como en el seno de las actuaciones seguidas cerca del obligado- se solicitó, reiteradamente, al obligado, que facilitase las cifras de ventas realizadas en cada período impositivo que se correspondían con las compras ocultadas, no aportándose información al respecto por parte del obligado.

Las circunstancias anteriores han impedido a la Inspección la obtención de los datos necesarios para proceder a la estimación directa de las bases imponibles, en tanto que en el curso de las actuaciones no ha podido disponer de la información que le permitiese determinar los ingresos dimanantes de las ventas derivadas de las compras ocultadas. A pesar de ello, sí se ha podido disponer de datos que, tal y como se expondrá, le han permitido determinar los citados ingresos partiendo de los márgenes facilitados por el propio obligado.

El incumplimiento sustancial de la contabilidad ha ido ligado con la presentación de declaraciones incompletas o inexactas puesto que tanto las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 a 2014 como las autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas eran el fiel reflejo de los datos consignados en la contabilidad y en los Libros Registros de IVA aportados a la Inspección. Así pues, en las declaraciones presentadas no se consignaron ni las adquisiciones ni las ventas realizadas en el seno de un circuito comercial oculto al fisco, dimanándose, de ello, una falta de tributación por el rendimiento neto resultante de dichas operaciones.

Así, pues, en el presente caso concurren como causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta en la determinación de la base imponible aquellas tipificadas en los apartados a) y c) del artículo 53.1 de la Ley 58/2003, esto es, "la presentación de declaraciones incompletas o inexactas" y el "incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales". En consecuencia, se procederá a la determinación de las bases imponibles de los ejercicios 2011 a 2014 por el citado método, constituyendo el objeto de la regularización propuesta por la Inspección la cuantificación de la RENTA adicional obtenida en cada período impositivo por el obligado con ocasión de la venta de las mercancías cuya adquisición quedó fuera del circuito comercial oficial.

Las circunstancias constatadas por la Inspección en relación a la aplicación del método de estimación indirecta se encuentran especificadas en el informe evacuado al efecto en fecha 17/10/2017, informe que, según se indica en la página 12 del acta, se incorporó como anexo a la misma.

(...)

Medios elegidos para la determinación de la base

Tal y como se ha señalado, en el presente caso ni el obligado ha aportado la cifra de ventas realizada que, en cada período impositivo, se corresponde con las compras no declaradas ni la Inspección ha podido determinarla por otros medios, en tanto que ni ha podido obtenerse documentación que ponga de manifiesto el importe de dichas ventas ni se ha indicado quienes fueron los destinatarios de las mismas ni tampoco el análisis de los movimientos de las cuentas bancarias aportadas ha arrojado información al respecto, en tanto que de éste se desprende que dichas operaciones -tanto las de compra como las de venta- no tuvieron reflejo en las citadas cuentas, cuestión totalmente lógica cuando lo que se pretende es precisamente ocultar su efectiva realización. Por ello, la determinación de la renta neta oculta al fisco exige la aplicación del método de estimación indirecta de la base imponible.

En cuanto a los medios elegidos para la determinación del resultado, la Inspección señala en el acta y en los informes ampliatorios que la acompañan (el informe de disconformidad y el informe de aplicación del régimen de estimación indirecta) que la cuantificación, por estimación, de la RENTA adicional obtenida en cada período impositivo por el obligado, con ocasión de la venta de las mercancías cuya adquisición no había sido declarada, se ha llevado a cabo mediante la aplicación de un margen medio a las adquisiciones no declaradas, margen obtenido a partir de la información facilitada por el propio obligado.

Tal y como se ha señalado en los Antecedentes de hecho, la Inspección ha dispuesto de la información y documentación relativa a las adquisiciones realizadas a la entidad FRISELVA SA que no fueron contabilizadas ni declaradas, documentación que le ha permitido determinar el importe de las mismas y su distribución en los diferentes períodos impositivos sujetos a comprobación. Dicha información ha sido obtenida tanto en el seno de las actuaciones inspectoras seguidas cerca de FRISELVA SA (diligencia nº 29) como en el seno de las actuaciones seguidas cerca del obligado.

En concreto, ha resultado acreditado que el obligado tributario adquirió en los ejercicios 2011 a 2014 productos de despiece de ganado porcino de su proveedor FRISELVA SA que ni registró en los Libros Diario correspondientes ni tampoco en los Libros Registro de Facturas Recibidas, ascendiendo dichas adquisiciones a los siguientes importes:

(...)

El resumen de las adquisiciones efectuadas por la obligada a la sociedad FRISELVA SA que ni fueron registradas en la contabilidad ni en los libros registro de facturas Recibidas, es el siguiente:

Período Volumen compras no declaradas

2011 727.367,69

2012 513.837,28

2013 206.653,08

2014 524.874,79

Una vez puesto de manifiesto la circunstancia anterior, esto es, que la obligada llevó a cabo diversas adquisiciones de mercancías que quedaron fuera del circuito comercial oficial, el volumen y las especiales circunstancias de las mismas, dado el carácter perecedero de los productos, llevó a la Inspección a la conclusión de que dichas mercancías fueron posteriormente transmitidas, con o sin transformación, y de que las ventas derivadas de las compras no declaradas fueron, a su vez, ocultadas al fisco, en tanto que ni habían sido registradas en la contabilidad ni tampoco habían sido objeto de facturación, solicitándose, al obligado que facilitase información de la facturación emitida no registrada ni declarada derivada de las adquisiciones ocultas -que se recogían en el Anexo II de la diligencia nº 5- indicándose por el obligado que ésta no existía.

Ante dicha circunstancia y la constatación de que no podía obtenerse información relativa a las mismas partiendo de la información contenida en los movimientos de sus cuentas bancarias, se solicitó al obligado que facilitase información en relación a los márgenes comerciales aplicados a las compras de productos adquiridos a su proveedor FRISELVA SA con distinción, en su caso, de los correspondientes a cada período mensual y si se refieren a productos sin transformación o con ella, en caso de ser diferentes, especificándose, en la diligencia nº 7 que "en caso de que existiese una gran complejidad en su determinación el margen medio anual que entiende representaría lo solicitado o en su caso el mensual.

Como contestación a dicha solicitud se aportó por el obligado un cuadro en el que se detallan los márgenes brutos anuales en productos adquiridos a la entidad FRISELVA SA.

TOTALES 2011 2012 2013 2014 2015

Compras

A Compras PVD € 3.153.401,20 € 4.420.580,10 € 5.000.305,38 € 3.967.363,00 € 2.656.603,60

B Compras PE € 1.729.018,80 € 2.150.820,90 € 2.270.004,62 € 1.677.367,00 € 1.870.611,40

C Total Compras (A + B) € 4.882.420,00 € 6.571.401,00 € 7.270.310,00 € 5.644.730,00 € 4.527.215,00

Márgenes (porcentaje)

E PVD 11,05% 11,30% 9,28% 12,82% 14,91%

F PE 44,20% 45,20% 37,14% 51,28% 59,63%

Márgenes (Euros)

G PVD (A x E) € 348.471,77 € 499.552,50 € 464.231,10 € 508.633,87 € 396.058,66

H PE (B x F) € 764.272,23 € 972.223,50 € 842.993,90 € 860.184,13 € 1.115.517,34

I Total margen (G + H) € 1.112.744,00 € 1.471.776,00 € 1.307.225,00 € 1.368.818,00 € 1.511.576,00

J Margen promedio (I / C) 22,79% 22,40% 17,98% 24,25% 33,39%

FRISELVA SA

Compras

K Compras PVD € 3.153.401,20 € 4.420.580,10 € 5.000.305,38 € 3.589.273,31 € 2.372.612,68

L Compras PE € 274.208,80 € 605.159,57 € 531.617,82 € 378.089,69 € 283.990,92

M Total Compras (K + L) € 3.427.610,00 € 5.025.739,68 € 5.531.923,20 € 3.967.363,00 € 2.656.603,60

Márgenes (Euros)

N PVD (E x K) € 348.471,77 € 499.552,50 € 464.231,10 € 460.161,06 € 353.719,99

O PE (F x L) € 121.207,57 € 273.546,88 € 197.422,76 € 193.891,23 € 169.354,68

P Total margen (N + O) € 469.679,34 € 773.099,39 € 661.653,86 € 654.052,30 € 523.074,67

Q Margen promedio (P / M) 13,70% 15,38% 11,96% 16,49% 19,69%

En relación con los importes especificados en el cuadro anterior, se efectuaron por el obligado las siguientes manifestaciones:

En cuanto a las relaciones comerciales mantenidas entre la obligada y la entidad FRISELVA, se solicitó por la Inspección a la obligada información relativa al porcentaje que, anualmente, representaban sus compras a dicha entidad respecto del total de proveedores de porcino, remitiéndose el compareciente a los datos consignados en el cuadro anterior (diligencia nº 12). A su vez, en cuanto al porcentaje que, en cada período impositivo, representan las compras que van a ser objeto de venta sin transformación o con ella, el compareciente se remite, a su vez, a los datos consignados en el cuadro anterior en el que, según indica, se han desglosado las ventas en un caso y otro (diligencia 10).

En cuanto a la incidencia que en los distintos procesos de comercialización de los productos podían representar las mermas o adiciones que se pudiesen producir señaló el obligado (diligencia nº 10) que "dado que el análisis se practica sobre valor, los márgenes aportados englobarían ya dichas circunstancias".

En relación con el transporte de los productos adquiridos de FRISELVA SA a las instalaciones de la obligada, en su caso, directamente a sus clientes y desde sus instalaciones a sus clientes indica que éste "se realiza con medios propios y excepcionalmente con medios del proveedor o del cliente" (diligencia nº 10).

En relación con los gastos por consumos y servicios tanto laborales como de cualquier tipo en que hubiera podido incurrir el obligado tributario para comercializar los productos que figuran como adquiridos y documentados en los albaranes incorporados como Anexo II de la diligencia nº 5 que no hayan sido registrados, ni declarados, aportando detalle del perceptor, cuantía y período impositivo a que corresponden y cualquier otra evidencia, se manifiesta que no hay.

Se solicita por la Inspección al obligado que aporte detalle del tiempo medio que transcurre entre la fecha del albarán, o en su caso de la factura recibida y la fecha de la facturación emitida por J. SABATE SL relacionada con dicha adquisición indicándose por el obligado lo siguiente: si el producto es fresco de 1 a 4 días y si el producto fresco no se ha vendido se transforma y se transmite entre 4 a 11 días, pero resulta ser marginal, en relación con el magro se manifiesta que si se elabora fresco 15 días y si se elabora seco 30 días.

Sobre la base de la información facilitada por el obligado entiende la Inspección que el criterio razonable de imputación temporal, consiste en atribuir a cada mes tanto las ventas derivadas de las adquisiciones realizadas en su primera quincena como aquellas realizadas en la última quincena del mes anterior. Dicho criterio, lleva a imputar en cada ejercicio N las ventas no declaradas derivadas de las compras no declaradas realizadas en el período comprendido entre el período 16 diciembre del año N-1 al 15 de diciembre del año N. La aplicación del citado criterio, determina, conforme a los datos especificados en los cuadros contenidos en las páginas 11 a 14 del Informe de aplicación del método de estimación indirecta de la base imponible, que se incorporó como Anexo al acta incoada y cuyo contenido se da aquí por reproducido, que el volumen de compras que ha originado ventas ocultas imputable a cada ejercicio, es el siguiente:

Período Volumen compras imputables

2011 613.398,73

2012 531.678,81

2013 202.701,66

2014 571.121,13

Sobre la base de lo expuesto, se considera por la Inspección que la estimación de la RENTA adicional obtenida en cada período impositivo por el obligado, con ocasión de la venta de las mercancías cuya adquisición no había sido declarada, debe llevarse a cabo mediante la determinación de un margen a aplicar sobre el importe de las adquisiciones.

La estimación de la renta no declarada se ha llevado a cabo partiendo de todos los datos y antecedentes obtenidos en el curso del procedimiento que se consideran relevantes al efecto, todo ello en virtud de los términos contenidos en los artículos 50.2.c), 50.4 , 53 y 158 de la Ley General Tributaria , según redacción dada por la ley 34/2015, de 21 de septiembre.

A estos efectos dicho fundamento reside, en los elementos que se expondrán, elementos que han sido aceptados expresamente por el obligado en tanto que en lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos, se suscribieron sendas Actas con Acuerdo, en las que el obligado aceptaba expresamente tanto el método de estimación de las bases imponibles como los cálculos obtenidos de su aplicación, cálculos y estimaciones que resultan idénticos a los que se expondrán:

En concreto, dicho fundamento reside en:

a) Los datos consignados por el propio obligado tributario en las autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido relativas a los períodos sujetos a comprobación presentadas por el propio obligado. La Inspección ha determinado, partiendo de los datos consignados en las citadas autoliquidaciones el margen comercial aplicado por la obligada en los productos comercializados a tipo reducido del 8%.

En concreto, el margen dimanante de los datos consignados en las citadas autoliquidaciones, es el siguiente:

2011 2012 2013 2014

Base Imponible IVA devengado a tipo reducido (A) 5.994.656,82 8.029.127,30 8.557.535,31 7.013.548,43

Base Imponible IVA deducible tipo reducido (B) 4.882.420,72 6.571.402,40 7.270.310,29 5.644.730,76

Margen % [(A-B)/B] x 100 22,78% 22,18% 17,71% 24,25%

b) Los márgenes comerciales medios aplicados por el obligado a las compras de productos adquiridos a su proveedor FRISELVA SA, según información aportada en el curso del procedimiento inspector.

2011 2012 2013 2014

Margen promedio cuadro márgenes 13,70% 15,38% 11,96% 16,49%

c) La concurrencia de las siguientes circunstancias expuestas por la Inspección en el acta:

<<

- No se considera oportuno acudir a los datos medios del sector debido a que, algunos mayoristas no realizan labores de transformación sobre las mercancías comercializadas, lo que incide en menores márgenes venta/compra, y que el obligado tributario realiza parcialmente algún tipo de transformación por lo que no se limita exclusivamente a la comercialización.

- Supuesta la necesaria colaboración entre comprador y vendedor en esta práctica defraudadora, que consiste en ocultar ventas y compras a la Hacienda Pública, a juicio de la inspección, parece razonable pensar que los márgenes que recaen sobre ventas ocultas deben ser inferiores a los aplicados sobre ventas declaradas, ya que esto implicaría compartir riesgos y beneficios entre ambos.

- Existencia de Gastos no declarados derivados de las ventas ocultas; dada la experiencia de la inspección en relación con operaciones no declaradas y ventas ocultas, es indudable que este tipo de prácticas exigen al obligado tributario incurrir en otros gastos de comercialización, que por diversos motivos no le conviene revelar, lo que reduciría el margen calculado que deriva de las ventas- compras declaradas. Por lo que respecta a otros costes a considerar, el obligado tributario reconoce que no ha incurrido en costes adicionales a los registrados en la contabilidad y consignados en las autoliquidaciones del impuesto de referencia, ya que las mercancías adquiridas no registradas ni declaradas se transportaban para su venta, presuntamente, los mismos días y en los mismos camiones conjuntamente con las declaradas.

- Dado que se trata de un mercado influenciado por variaciones estacionales de precios, se considera conveniente determinar un margen medio para todo el periodo considerado con independencia de que se considere por simplificación, a efectos de devengo, que las ventas se producen con inmediatez a la fecha de los albaranes de compra. >>

Sobre la base de lo expuesto, entiende la Inspección que, en la determinación del beneficio neto equivalente a la renta no declarada resulta razonable aplicar un margen medio uniforme en cada período impositivo a las compras no declaradas imputables al mismo, margen que, en todo caso, resultará inferior al que se infiere de las declaraciones de IVA presentadas y que vendrá dado por la media aritmética entre el margen calculado por el propio obligado para las adquisiciones efectuadas a FRISELVA y el que se infiere de sus autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En concreto,

2011 2012 2013 2014

Margen según declaraciones IVA (a) 22,78% 22,18% 17,71% 24,25%

Margen propuesto por el obligado (b) 13,70% 15,38% 11,96% 16,49%

Margen medio (a+b)/2 18,24% 18,78% 14,83% 20,37%

La aplicación de los márgenes medios anteriores a las cifras de compras no declaradas imputables a cada período impositivo, arroja los siguientes resultados:

EJERCICIO COMPRAS IMPUTABLES MARGEN % BASE IMPONIBLE NO DECLARADA (Ingresos Ocultos - compras ocultas)

2011 613.398,73 18,24% 111.883,93

2012 531.678,81 18,78% 99.849,28

2013 202.701,66 14,83% 30.030,66

2014 571.121,13 20,37% 116.337,37"

Como se ve, la Inspección razona con detalle los motivos que la conducen a la aplicación del método de estimación indirecta de bases imponibles: la concurrencia de irregularidades sustanciales en una contabilidad que no reflejó adquisiciones por importe cercano a los dos millones de euros en los cuatro ejercicios regularizados, ni las ventas correlativas a aquéllas, y la muy sustancial inexactitud o falta de completud de las declaraciones presentadas, en la medida en que las mismas se apoyaron, estrictamente, y fueron fiel reflejo de una contabilidad radicalmente mendaz. Requerida igualmente por la Administración de la recurrente la aportación de las facturas correspondientes a las ventas ocultas consecutivas a las adquisiciones no declaradas, no fueron las mismas facilitadas por la obligada tributaria. El presupuesto para la aplicación del método aludido se revela por ello de pleno concurrente aquí, indiscutible en suma.

Buena muestra del modo en que se conduce la actora en sus relaciones con la Administración tributaria, y en que entiende las mismas, es la polémica a cuenta del concreto modo de aplicarse aquel método, en que la Administración, de nuevo con razonamiento exhaustivo, se decide, contemplando la totalidad de circunstancias relevantes de las ventas ocultas, en función del producto colocado, por una media entre márgenes facilitados por la obligada tributaria y los resultantes de sus propias autoliquidaciones tributarias por el concepto IVA. Pues no se trata ya únicamente de que el extremo fuese convenido en las Actas suscritas con ocasión de la paralela regularización de aquella otra figura impositiva, sino de que no fue siquiera controvertido por la recurrente, vía formulación de alegaciones, ante la Inspección, ofreciendo a la misma la posibilidad de revisar la concreta metodología seguida en la estimación del margen de beneficio en las ventas ocultas, y dar debida respuesta, en el sentido que fuere, a las objeciones que ahora, aquí, se nos traen a la vista.

Conocidos (merced a las actuaciones seguidas en relación con la proveedora) los importes de las adquisiciones no declaradas, la Inspección no pudo aquí estimar bases atendiendo al importe de las reventas posteriores, pues unas y otras quedaron en la más absoluta clandestinidad, mediante pagos en efectivo. Ello no obstante, y pudiendo perfectamente aquélla haber aplicado el método de estimación indirecta acudiendo a los promedios resultantes de las propias autoliquidaciones del Impuesto de la obligada tributaria, y pese a no haber la misma facilitado información detallada alguna de los importes facturados en las reventas, dio la recurrida a la obligada tributaria una nueva oportunidad, facilitando, entre otros extremos, los márgenes de beneficio en las reventas de productos adquiridos a "Firserva". Como decíamos, el requerimiento no fue atendido por la obligada tributaria sino en los extremos que le convinieron (así consta en el acuerdo de liquidación), pretendiendo ahora la misma que su toma en consideración ponderada (que es lo que aquí se ha hecho, y que no estimamos incurso en tacha de invalidez evidente alguna) repugna al régimen legal y reglamentario de determinación de la base imponible mediante el método de estimación indirecta. En una suerte de ejercicio maximalista, vendría la recurrente a sostener que a la recurrida no le cabía sino un trágala en relación a las manifestaciones de márgenes por su parte, o, como única alternativa, acudir a muestreos de operaciones. Lo que es una falacia argumental, donde, de entrada, el apartado segundo del art. 53 LGT admite la estimación indirecta acudiendo a uno solo de los medios a que se refiere, o a varios de ellos conjuntamente (en el caso que nos ocupa, letras a) y b) de aquel apartado).

No se nos revela, de la lectura del acuerdo de liquidación en este punto, irracional, inidónea, o descabellada la forma en que la recurrida ha venido a aproximarse (pues ningún otro remedio al respecto le quedaba, en las circunstancias del supuesto) a los márgenes determinantes del rendimiento neto de la actividad a gravar. Habiendo la misma partido de manifestaciones del obligado tributario (no necesariamente apoyada en elementos de prueba que le confieran absoluta credibilidad -no se pone al menos ello de manifiesto en demanda-), y ponderado su alcance con los márgenes resultantes de autoliquidaciones del IVA de la misma obligada tributaria en los mismos períodos. No resultando en suma notoria, sin necesidad de articularse prueba alguna, aquella irracionalidad, ni la resultancia de aplicarse aquellos márgenes "enteramente arbitrarios y artificiales" a que se alude en demanda (folio duodécimo, párrafo 30), la pretensión actora se sitúa, en suma, en el terreno de la simple afirmación desprovista de prueba bastante. Que, por no razonar, ni siquiera razona la recurrente que la regularización practicada no resulte en modo bastante coherente con los márgenes resultantes de las operaciones con "Friserva" efectivamente declaradas (si las hubo, y pudieren las mismas estimarse representativas a los efectos que aquí importan, lo que demandaría, insistimos en ello de nuevo, prueba rigurosa, tampoco articulada ni propuesta en modo alguno).

El motivo de impugnación ha por ello de decaer.

Quinto.

El tercer motivo de impugnación atañe a la que la recurrente califica de "reformulación de las cuentas anuales de 2021 (sic) y 2013 y sus efectos fiscales".

En el acuerdo de liquidación se recoge la alegación de la obligada tributaria al respecto (por vez primera) en los siguientes términos:

"La Rectificación de las Autoliquidaciones.

En su segunda alegación, opuesta, según se indica, de un modo subsidiario por el propio obligado, formula éste una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas en los ejercicios 2012 y 2013, con fundamento en el hecho de que, con anterioridad a la incoación del acta de la que dimana el presente acuerdo, se procedió a la subsanación de las Cuentas Anuales de dichos ejercicios, que fueron reformuladas, incluyendo en ellas, entre otras cosas, la provisión de créditos morosos de los ejercicios 2012 y 2013, adjuntándose como Anexos -integrados por 1.916 documentos- copia de la documentación que, según indica, acredita los créditos morosos cuya provisión fue llevada a efecto en las Cuentas Anuales Subsanadas.

Indica el obligado que consta en el procedimiento (asiento registral RGE332031102017) copia de las Cuentas Anuales de los ejercicios 2012 y 2013 subsanadas y reformuladas por acuerdo de Junta de socios de J Sabaté SL de fecha 11 de julio de 2017, presentadas a depósito en el Registro Mercantil de Barcelona en fecha 12 de julio de 2017 (las "Cuentas Subsanadas"). Indica que, en fecha 24/07/2017, el Registrador Mercantil de Barcelona calificó el depósito de cuentas como conforme con la ley y tuvo por efectuado el depósito de las Cuentas Subsanadas. Por tanto, a su juicio, la contabilidad de la sociedad de los ejercicios 2012 y 2013 lo es, a todos los efectos, la que consta en las Cuentas Subsanadas careciendo, pues, de toda validez, la contabilidad que con anterioridad se hubiera aprobado o formulado.

Sentado lo anterior, expone, en síntesis, el obligado, que el Resultado Contable que se contiene en las Cuentas subsanadas -según indica, el Resultado Contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio- que incluye, entre otras cosas, la provisión de créditos morosos de los ejercicios 2012 y 2013, es del que debió partir la Inspección para la determinación de la base imponible contenida en el acta, postulando que la determinación de la base imponible realizada por el actuario en el Acta se basa en un resultado contable que, en la fecha de su suscripción, no es el determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio.

Al hilo de lo anterior, indica el obligado que el ordenamiento le permite que hasta la fecha de la liquidación se pueda producir y tramitar cualquier iniciativa tendente a la rectificación de sus autoliquidaciones, también aquellas que requieran de una modificación de la documentación contable establecida por el Código de Comercio y su normativa de desarrollo.

En apoyo de su pretensión indica que el artículo 126.2 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 -cuyo contenido reproduce en sentido literal- no prohíbe que se rectifiquen autoliquidaciones durante el procedimiento de comprobación e investigación, sino que lo que prohíbe es que la rectificación de autoliquidaciones siga el cauce procesal del artículo 120(3) LGT de modo que, en ese caso, la rectificación de autoliquidaciones, deberá seguir el cauce y ser resuelta en el seno del procedimiento especial. Entiende el obligado que se encuentra en plazo para solicitar e instar la rectificación de sus autoliquidaciones del IS de los Ejercicios 2012 y 2013, como, según indica, hace expresamente por medio del escrito de alegaciones, en la medida en que sobre el presente expediente no ha recaído liquidación. Indica que también estaba en plazo para hacerlo y que así lo hizo en el curso del procedimiento inspector, no solo aportando las Cuentas subsanadas sino mediante manifestaciones verbales efectuadas al actuario que no han sido tenidas en cuenta por éste (salvo una breve referencia a las mismas en su informe de disconformidad, pero no en el acta). Señala que, como consecuencia de ello, se ha incurrido, a su juicio, en el acta, en una incongruencia omisiva, en tanto que el actuario no tuvo en cuenta las alegaciones y la documentación aportada en el curso del procedimiento -Cuentas Anuales Subsanadas- a pesar de que, conforme al contenido del artículo 126 del RGAT, venía obligado a ello. Del contenido del artículo 126 del RGAT infiere el obligado que la Inspección debió

tener en cuenta el Resultado contable consignado en las Cuentas Anuales Reformuladas y sobre la base de su contenido debió rectificar las autoliquidaciones presentadas de los ejercicios 2012 a 2014.

Se adjuntan por el obligado "las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 y 2013 rectificadas" y se indica que la liquidación del IS del ejercicio 2014 debe rectificarse, en el sentido de compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (en concreto del ejercicio 2013) por importe de € 177.513,58.

Expuesto lo anterior, propone el obligado las siguientes opciones:

a) Dar por bueno el resultado contable obtenido de las cuentas subsanadas (señala que esta solución haría recaer en la Administración la consecuencia de su falta de actividad de comprobación sobre la provisión de créditos morosos contenida en las Cuentas Subsanadas). De acuerdo con esta primera opción la base imponible del IS del ejercicio 2012 debería reducirse en € 95.352,57, la del 2013 debería reducirse en € 353.342,27, y la de 2014, por compensación de bases imponibles negativas del ejercicio de 2013, debería reducirse en € 177.513,58;

b) Declarar la nulidad de las actuaciones y la retroacción del procedimiento hasta la puesta de manifiesto del expediente (sobre la base de la infracción del artículo 126 (2) LGT) para comprobar e investigar la existencia de los créditos morosos objeto de provisión en las Cuentas Subsanas y

c) Que se subsane la incongruencia omisiva y previos los trámites que se ordenen se adopten liquidaciones que tengan en consideración las cuentas anuales."

Y, en relación a ella, se razona como sigue:

"Llegados a este punto deben abordarse las alegaciones formuladas por el obligado en cuya virtud postula la rectificación de las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades presentadas relativas a los ejercicios 2012, 2013 y 2014. En su escrito de alegaciones, el obligado postula que el Resultado Contable que debe tomarse por la Inspección es aquel que se infiere de las Cuentas Anuales de los ejercicios 2012 y 2013 que fueron subsanadas y reformuladas en virtud de acuerdo de Junta General de fecha 11/07/2017 y sobre la base de lo anterior insta la rectificación de las declaraciones de los ejercicios 2012 a 2014 con fundamento en lo expuesto en el artículo 126.2 del

RGAT en cuya virtud:

<<2. La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.>>

Conforme a lo expuesto en el artículo anterior, el obligado no puede instar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, como es el caso, sin perjuicio, claro está, de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando, que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.

Entiende el obligado que del contenido del citado artículo se infiere que la Inspección debió tener en cuenta el Resultado contable consignado en las Cuentas Anuales Reformuladas y, sobre la base de su contenido, debió rectificar las autoliquidaciones presentadas de los ejercicios 2012 a 2014.

La modificación de las Cuentas Anuales tiene como fundamento, según expone el obligado, la inclusión de la provisión de los créditos morosos de los ejercicios 2012 y 2013 por importes de 95.352,57 euros y 353.342,27 euros, respectivamente, lo que implica, por un lado, una minoración de las bases imponibles de los citados ejercicios en los importes anteriores y, por otro, una minoración de la base imponible del ejercicio 2014 en la cuantía de 177.513,58 euros por compensación de la base imponible negativa generada en el ejercicio 2013.

La modificación de las Cuentas Anuales de los ejercicios 2012 y 2013 y del Resultado Contable allí contenido implica dejar sin efecto la liquidación propuesta por la Inspección en el acta, en tanto que el importe del gasto dimanante de la provisión de los créditos morosos absorbe, en su totalidad, el incremento de la base imponible por ventas ocultas propuesta por la Inspección.

La pretensión del obligado, consiste, pues, en esencia, en hacer valer la contabilización y, correspondiente deducción, de las provisiones por créditos morosos a su juicio devengadas en los ejercicios 2012 y 2013 que no fueron incorporadas en las cuentas Anuales de dichos ejercicios en el momento de su formulación, sino con posterioridad -una vez advertido el error en el ejercicio 2017- a través de la reformulación de las Cuentas Anuales depositadas en primer lugar.

En el presente supuesto, el obligado no podrá solicitar la rectificación de las declaraciones practicadas en los ejercicios 2012 y 2013, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 126.2 del Real Decreto 1065/2007 previamente transcrito, si bien, tal y como expone, deberán ser tomadas en consideración tanto las alegaciones como la documentación aportada en las que base su pretensión.

El artículo 10 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece en su apartado 3 que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

A los efectos de la norma mercantil el artículo 38.1.c) del Código de Comercio, en la redacción vigente aplicable al presente supuesto, señala que "Se seguirá el principio de prudencia valorativa. Este principio obligará a contabilizar sólo los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria, sin

perjuicio del reflejo que puedan originar en los otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si tales riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas. En cualquier caso, deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro en el valor de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida."

En desarrollo de lo anterior y siguiendo los criterios establecidos en Plan General Contable, aprobado por el RD 1514/2007, de 16 de noviembre, en cuanto al principio de prudencia, deberán tenerse en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos. En consecuencia, siguiendo lo dispuesto en el PGC:

"Asimismo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 38 bis del Código de Comercio, únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen. En tales casos se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio de su reflejo, cuando se haya generado un pasivo y un gasto, en otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas."

Por su parte, el artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dispone, lo siguiente:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores (...). "

Así pues, de acuerdo con lo anterior, la dotación a la provisión de créditos morosos debió efectuarse tan pronto como fue conocido el riesgo de impago. El obligado no ha manifestado en qué momento tuvo conocimiento del riesgo de impago de sus créditos ni tampoco ha aportado el detalle pormenorizado de las fechas en las que se produjo el vencimiento y su correspondiente impago, adjuntándose a su escrito de alegaciones documentación relativa a diversas facturas emitidas en los ejercicios 2012 y a 2013, a recibos presentados al cobro de las mismas y a listados de facturas pendientes de cobro de un proveedor, emitidos en fecha 13/05/2015.

Por su parte, fiscalmente, el artículo 12.2 del RDL 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el TRLIS dispone que:

"2. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

(...)"

Por tanto, a efectos de lo dispuesto en el artículo 19.3 del TRLIS previamente transcrito, deberá tomarse en consideración el momento en que el gasto asociado al riesgo de insolvencia de los deudores deviene fiscalmente deducible, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 12.2 del TRLIS.

En el presente supuesto, la sociedad ni contabilizó las provisiones por insolvencias de créditos en los ejercicios 2012 y 2013 ni procedió a su deducción, siendo imprescindible el requisito de la contabilización para, en su caso, aceptar la deducción del gasto dimanante de una provisión por insolvencias de créditos.

No obstante lo anterior, el obligado trata ahora de hacer valer el ejercicio del citado derecho en los ejercicios en los que entiende que debió llevarse a cabo su contabilización, esto es, los ejercicios 2012 y 2013, mediante la reformulación de las Cuentas Anuales de dichos ejercicios, en las que procede a su contabilización como gasto,

rectificando el Resultado Contable, y solicitando su deducción, instando a la Inspección a una rectificación de sus declaraciones en sede del procedimiento inspector, circunstancia ésta que debe ahora analizarse.

El obligado no indica, en su escrito de alegaciones, los motivos que le llevaron a no incorporar en las Cuentas Anuales de los ejercicios 2012 y 2013 las provisiones por créditos morosos. No obstante, en la documentación que obra en el expediente al respecto - tanto el acuerdo de la Junta General Universal de fecha 11/07/2017 como las certificaciones emitidas por el administrador único de la compañía- se hace constar que "se ha detectado que los datos contables contenidos en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio xx no son correctos debido a un error en la contabilidad", de modo que la documentación aportada por el obligado en el curso del procedimiento permite apreciar que la reformulación de las Cuentas Anuales llevada a cabo tiene origen en la existencia de una contingencia calificada por él mismo como error contable.

En lo que a las Cuentas Anuales se refiere debe indicarse que no se contiene en la memoria de las mismas una mención especial a los motivos que le llevaron a dicha reformulación ni tampoco un detalle de los errores en los que se incurrió, indicándose, en concreto, bajo el epígrafe corrección de errores que "no se han detectado errores existentes al cierre del ejercicio que obliguen a reformular las cuentas (...)".

Desde el punto de vista contable hay que tener en cuenta, en lo que aquí interesa, la Norma de Registro y Valoración 22.^a del Plan General Contable, aprobado por el RD 1514/2007, de 16 de noviembre, recogida en la segunda parte del PGC, establece en materia de subsanación de errores de ejercicios anteriores lo siguiente.

"Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo, se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores."

De acuerdo con lo anterior, la corrección de los errores producidos en ejercicios económicos anteriores se contabiliza de igual modo que los cambios de criterios contables, es decir, de forma retroactiva. Así pues, cuando se produzca un error contable, como según ha señalado el obligado es el caso, conforme a la normativa contable, se subsanará el error en el ejercicio en que éste se detecte, contabilizándose el correspondiente ajuste en una partida de reservas por el efecto acumulado que ponga de manifiesto la subsanación del error. Asimismo, la entidad modificará las cifras de la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la memoria de las Cuentas Anuales.

Fiscalmente, los ajustes que incidan en la formulación de las cuentas anuales que se deriven de hechos posteriores se rigen por lo establecido en el artículo 19.3 del TRLIS según el cual, si los gastos se registran en contabilidad antes de su devengo, no son deducibles hasta que no se devengan. Los registrados después del devengo, son deducibles en el período en que se registran siempre que con ello no se produzca una tributación inferior; en caso contrario, debe regularizarse la situación siempre que se haya producido su registro contable.

En el presente supuesto, el obligado, tras, según indica, detectar un error contable, no procede a su subsanación del modo estipulado en la norma contable aplicable al caso, la Norma de Valoración 22.^o del Plan General Contable, esto es, mediante un ajuste efectuado en el ejercicio 2017 con una cuenta de reservas sino que procede, tras constatar el error, transcurridos 12 meses desde el inicio de las actuaciones inspectoras y con carácter previo a que se dicte la liquidación provisional correspondiente, a la reformulación de las Cuentas Anuales de los ejercicios en los que se incurrió en el citado error y, sobre la base de dicha reformulación, postula la rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 2012, 2013 y 2014 y, en consecuencia, la anulación de la liquidación propuesta

por la Inspección, en tanto que los ajustes practicados en las citadas cuentas anuales implican la minoración del Resultado Contable declarado al incorporarse a las mismas provisiones por clientes incobrables por importes superiores a los ajustes derivados de las cifras de ventas ocultas detectadas.

Así pues, la cuestión se contrae a determinar si, en lo que aquí interesa, ante la supuesta constatación de la existencia de un error contable debe el obligado reformular las cuentas anuales o si tras dicha constatación debe procederse a su subsanación, conforme a lo dispuesto en la Norma de Valoración 22º, en tanto que, en el caso de la reformulación cabría, plantearse la posibilidad de deducir las provisiones por créditos morosos en los ejercicios en los que considera el obligado que dichas provisiones debieron ser contabilizadas -ejercicio 2012 y 2013- mientras que en el caso de que se concluya que la norma contable obliga a la subsanación -que no reformulación- de las Cuentas Anuales en el ejercicio en que se tuvo constancia del citado error -en el ejercicio 2017- cabría plantearse la deducibilidad de los citados gastos en dicho ejercicio, siempre, claro está, que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en el artículo 19 de la LIS.

Ya se ha indicado que la subsanación y su fecha de efectos, encuentra reflejo normativo en la Norma de Valoración 22º del Plan General Contable, Norma que ha sido analizada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en la Resolución a la Consulta número 3, BOICAC 86, junio de 2011, que dispone, lo siguiente (...):

Nº de consulta: 3-86/2011

<<Consulta

Sobre si la subsanación de un error contable implica la reformulación de cuentas anuales.

Respuesta

La norma de registro y valoración 22ª. "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables" recogida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la subsanación del error. Asimismo, la empresa modificará las cifras de la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Adicionalmente, la Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) nº 8 "Estado de cambios en el patrimonio neto", establece lo siguiente:

"(...) Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en el epígrafe A. II. del Estado total de cambios en el patrimonio neto, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo dicho ajuste se incluirá en el epígrafe C. II. del Estado total de cambios en el patrimonio neto (...)"

Por su parte, la reformulación de cuentas es un hecho excepcional previsto en el artículo 38 c) del Código de Comercio y en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC que, al desarrollar el principio de prudencia, dispone:

"Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas".

En este mismo sentido se pronuncia el PGC en su introducción al señalar:

"Esta regla legal relativa a hechos posteriores al cierre del ejercicio, no tiene como objetivo imponer a los administradores una exigencia de reformulación de las cuentas anuales ante cualquier circunstancia significativa que se produzca antes de la aprobación por el órgano competente. Por el contrario, sólo situaciones de carácter excepcional y máxima relevancia en relación con la situación patrimonial de la empresa, de riesgos que, aunque conocidos con posterioridad existieran en la fecha de cierre de las cuentas anuales, deberían llevar a una reformulación de éstas. Dicha reformulación debería producirse con carácter general hasta el momento en que se ponga en marcha el proceso que lleva a la aprobación de las mismas."

Por lo que el ICAC concluye:

En definitiva, con carácter general, los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, debiendo reflejarse la citada rectificación en las cuentas>>

Por su parte, en lo que a la formulación y reformulación de Cuentas Anuales se refiere, debe señalarse que, conforme a lo dispuesto en el artículo 38 del Código de Comercio, reproducido, en parte, con anterioridad, la reformulación de cuentas es un hecho excepcional. En concreto, el citado artículo dispone que:

"El registro y la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuran en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. En particular, se observarán las siguientes reglas:

a) Salvo prueba en contrario, se presumirá que la empresa continúa en funcionamiento.

b) No se variarán los criterios de valoración de un ejercicio a otro.

c) Se seguirá el principio de prudencia valorativa. Este principio obligará a contabilizar sólo los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio del reflejo que puedan originar en los otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si tales riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas. En cualquier caso, deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro en el valor de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida."

Conforme a lo establecido en el citado artículo la reformulación de las cuentas anuales es un hecho excepcional y sólo procede entre la fecha de formulación y la fecha de aprobación, de modo que una vez aprobadas éstas por la Junta General no son reformulables, salvo que tras su impugnación existiese una Sentencia Judicial que así lo determinase.

En este sentido cuando se detecte un hecho posterior significativo, la diferencia entre formular y subsanar se basa en el momento en que éste se pone de manifiesto y es conocido por la sociedad, aunque también depende de si se conoce antes o después de la fecha de aprobación de las cuentas anuales. Si resulta conocido con anterioridad a la aprobación de las cuentas, se podrán reformular las cuentas anuales si el hecho afectase de forma muy significativa a la imagen fiel, pero si el conocimiento es posterior a su aprobación y sobre todo a la fecha de su depósito y publicación en el Registro Mercantil se deberá tratar necesariamente como una corrección de errores.

Así pues, no cabe confundir entre reformulación y subsanación, la reformulación únicamente se contempla en los casos en los que las cuentas anuales aún no hayan sido aprobadas, y siempre que el error afecte de manera muy significativa a la imagen fiel, por lo que llegado el caso de que se detecten errores contables incurridos en ejercicios anteriores no cabría plantear una reformulación de las cuentas sino únicamente una subsanación, esto es, una modificación de la cuenta de reservas del ejercicio en que se detecta el error y una modificación de la cuenta comparativa, con alusión expresa en la memoria. Una vez aprobadas las cuentas anuales por la Junta General y transcurridos los plazos de impugnación cualquier modificación de las Cuentas Anuales deberá ser contabilizada en el ejercicio en curso, a través de las cuentas previstas al efecto en el Plan General Contable (ctas 679 y 779).

En consecuencia, pues, no debe confundirse la reformulación de las cuentas anuales con su subsanación posterior, siendo ambos supuestos radicalmente distintos, puesto que el primero resulta aplicable antes de la aprobación de las Cuentas Anuales y el segundo -que es la que se refiere la Norma de Valoración 22ª del PGC- se producirá siempre con posterioridad a dicha aprobación.

El criterio anterior es el criterio sentado por el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en su resolución de fecha 3/10/2013 (Reclamación NUM009) en la que, aludiendo al criterio sentado en sus resoluciones de fechas 02/02/2007 (RG 00400/2004) y 18/12/2008 (RG 00470/2007) en un supuesto en el que se trata de determinar si la modificación de las cuentas realizadas como consecuencia de la rectificación de un apunte debe tener efecto en el ejercicio del que procede el supuesto error o debe reflejarse en las cuentas en las que se advierte y se formaliza o subsana dicho error, indica, reiterando su criterio, lo siguiente:

<Efectivamente, las modificaciones a la contabilidad derivados de errores o inexactitudes en la misma pueden ser subsanadas en el propio ejercicio a través de una reformulación de las cuentas anuales, o mediante asientos realizados en ejercicios posteriores utilizando las cuentas específicas que el plan contable habilita al efecto (Ctas 679 "Gastos y Perdidas de ejercicios anteriores" y 779 "Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores"). El primer sistema es aplicable en aquellos supuestos en que las cuentas formuladas por el Órgano de Administración no son aprobadas por la Junta General de accionistas, o son puestas en entredicho por la impugnación de una parte de ellos (Art 115 LSA), o bien cuando se inicie un procedimiento judicial (art 119 LSA). En todos estos casos, al no haber sido aprobadas por los socios, o por estar pendientes de un procedimiento contradictorio, las cuentas del ejercicio no son definitivas y las posibles modificaciones que puedan resultar serán directamente imputadas a efectos contables, (y por ende fiscales) al propio ejercicio de donde proceden los hechos, debiendo ser reelaboradas, y previa definitiva aprobación por la Junta, depositadas en el Registro mercantil. Una vez aprobadas las cuentas por la Junta y transcurridos los plazos de impugnación previstos en el art 116 de la LSA , cualquier controversia o modificación posterior que pudiera surgir por hechos con origen en ese ejercicio, deberá ser contabilizado en el ejercicio en curso correspondiente, a través de las mencionadas cuentas de reflejo extraanual previstas al efecto en el Plan Contable (ctas. 679 y 779).>>

A mayor abundamiento debe señalarse que el criterio fijado en Resolución del TEAC fecha 02/02/2007 (RG 00400/2004), en el sentido de que el efecto que ocasiona un error contable se produce al inicio del ejercicio en que se pone de manifiesto, fue confirmado por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso Administrativo, sección 5ª Sentencia nº 388/2010 de 18 de marzo) al señalar:

"Cuarto.

<<Y en el mismo sentido se pronuncia la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de febrero de 2007 a la hora de determinar si la modificación de las cuentas realizadas como consecuencia de la

rectificación de un apunte contable debe tener efecto en el ejercicio del que procede el supuesto error o debe reflejarse en las cuentas en la que se advierte y se formaliza o subsana dicho error. Proclama sobre ello el TEAC que las modificaciones a la contabilidad derivadas de errores o inexactitudes en la misma pueden ser subsanadas en el propio ejercicio a través de una reformulación de las cuentas anuales, o mediante asientos realizados en ejercicios posteriores utilizando las cuentas específicas que el plan contable habilita al efecto (Cuentas... "Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores" y... "Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores"). El primer sistema es aplicable en aquellos supuestos en que las cuentas formuladas por el órgano de Administración no son aprobadas por la Junta General de accionistas, o son puestas en entredicho por la impugnación de una parte de ellos (Art. 115. LSA), o bien cuando se inicie un procedimiento judicial (art. 119 LSA). En todos estos casos, al no haber sido aprobadas por los socios, o por estar pendientes de un procedimiento contradictorio, las cuentas del ejercicio no son definitivas y las posibles modificaciones que puedan resultar serán directamente imputadas a efectos contables (y por ende fiscales) al propio ejercicio de donde proceden los hechos, debiendo ser reelaboradas y, previa definitiva aprobación por la Junta, depositadas en el Registro Mercantil. Pero una vez aprobadas las cuentas por la Junta y transcurridos los plazos de impugnación previstos en el art. 116 de la Ley de Sociedades Anónimas , cualquier modificación posterior que pudiera surgir por hechos con origen en ese ejercicio, deberá ser contabilizado en el ejercicio en curso correspondiente, a través de las mencionadas cuentas previstas al efecto en el Plan General Contable (cuentas... y...).

Aplicando lo anterior al presente caso, debe señalarse que las cuentas del ejercicio 2004 fueron aprobadas el 30 de junio de 2005 por la Junta General Ordinaria de la sociedad demandante, sin oposición ni impugnación dentro de los plazos legales, por lo que la rectificación realizada en un ejercicio posterior (2006) debe reflejarse en contabilidad a través de las mencionadas cuentas específicas del Plan Contable, produciendo sus efectos en dicho ejercicio y no en el ejercicio que pretende la parte actora.

Debe señalarse que la tesis expuesta no infringe las normas del Código de Comercio y de la Ley de Sociedades Anónimas invocadas en la demanda, ya que a través del indicado sistema se subsanan los errores e inexactitudes de la contabilidad para que ésta refleje la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa, de modo que no existe incompatibilidad entre la normativa legal y las normas reglamentarias contables, no pudiendo olvidarse que tanto el art. 19.2 de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades, como el mismo artículo del Real Decreto Legislativo 4/2004 (texto refundido de dicha Ley, que entró en vigor en marzo de 2004) permiten utilizar criterios de imputación temporal de ingresos y gastos distintos al criterio del devengo cuando se utilicen de modo excepcional por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los arts. 34.4 y 38.2 del Código de Comercio , siempre que esté reglamentariamente aprobado por la Administración, como aquí ocurre a tenor de lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

Y en cuanto a la interpretación que la Agencia Tributaria hace de la norma 21.^a del reseñado Plan General de Contabilidad, esa norma trata de lograr la uniformidad contable, por lo que los cambios de criterios de contabilización sólo pueden producirse al principio del ejercicio, incluyendo como resultados extraordinarios en la cuenta de pérdidas y ganancias el efecto acumulado de las variaciones activas y pasivas. Así, el contenido de dicha norma refuerza la conclusión antes expuesta, que impide modificar con efectos retroactivos la contabilidad ya aprobada por la sociedad y referida a un ejercicio vencido, de manera que la rectificación sólo puede realizarse en el ejercicio en que se advierte el error como gasto o ingreso excepcional mediante su anotación en las cuentas... o..., cuyo fundamento se encuentra en el hecho de que los gastos e ingresos originados por transacciones de ejercicios anteriores y que ya deberían haberse contabilizado, se han de registrar tan pronto se ponga de manifiesto su existencia, aun cuando de esta manera se imputen a un ejercicio diferente al que realmente corresponden, y para mitigar los efectos de la distorsión que ello produce en los resultados del ejercicio en que se contabilizan, el Plan contable dispone que los gastos e ingresos de ejercicios anteriores sean registrados en unas partidas específicas que forman parte de los resultados extraordinarios del ejercicio.>>

Las resoluciones anteriores, vuelven a confirmar el criterio expuesto, esto es, que la reformulación únicamente será aplicable con anterioridad a la aprobación de las Cuentas Anuales mientras que, con posterioridad a dicho momento, una vez aprobadas por la Junta General y transcurridos los plazos de impugnación, cualquier modificación deberá ser contabilizada en el ejercicio en curso correspondiente, a través de las cuentas de reflejo extraanual previstas en el PGC.

Las cuentas anuales una vez formuladas por el órgano de administración, aprobadas por la Junta General y depositadas en el Registro Mercantil no son susceptibles de reformulación, acto excepcional únicamente admisible, según se ha expuesto, entre su formulación y su aprobación.

Sobre la base de lo expuesto, cabe concluir que, en lo que al presente acuerdo interesa, no puede aceptarse el modo de proceder del obligado en cuya virtud tras constatar un error contable en el ejercicio 2017 -consistente en la falta de contabilización en los ejercicios 2012 y 2013 de la provisión por insolvencias de crédito- procedió a una reformulación de las Cuentas Anuales de dichos ejercicios, por cuanto que éste contraviene tanto lo dispuesto en la Normativa Contable - Norma de Valoración 22^a- como la interpretación que de dicho precepto efectúa el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) - Consulta nº 3, BOICAC 86, junio de 2011- en cuya virtud, una vez

aprobadas unas cuentas anuales por la Junta General la modificación de los errores contables constatados con posterioridad se deberá efectuar en las cuentas anuales del ejercicio corriente, sin poder reformular esos estados contables, criterio éste cuya aplicación debe reforzarse en el caso presente en el que la reformulación de las Cuentas Anuales y el consiguiente incremento de las partidas de gastos deducibles se realiza tras el inicio de unas actuaciones inspectoras que tienen por objeto el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios respecto de los que se postula la reformulación con la intención de absorber la totalidad de los incrementos de base imponible por ventas ocultas propuestas por la Inspección.

Sentado la indebida aplicación de la Norma de Valoración 22º al caso presente debe indicarse que no se considerarán gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, las provisiones por créditos morosos en tanto no se subsane el error contable en los términos previstos en la Norma de Registro

y Valoración 22º del Plan General Contable, contabilizando el correspondiente gasto en una cuenta de reservas en el ejercicio en que, según se ha señalado por el obligado, se detectó el error, esto es, el ejercicio 2017, gasto éste cuya deducibilidad estará en todo caso condicionada a que su registro contable, realizado en un momento posterior al de su devengo, no determine una tributación inferior a la que le hubiera correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal generales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.3 del Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades. Y ello con independencia de que se haya procedido al depósito de las Cuentas Anuales reformuladas en el Registro Mercantil.

En consecuencia, por los motivos expuestos, no cabe aceptar las pretensiones del obligado expuestas tanto en sede de la Inspección como en sede de esta Dependencia, en cuya virtud postula que el Resultado Contable del que debe partirse es el consignado en las Cuentas Anuales Reformuladas e insta a la Inspección a la rectificación de sus declaraciones incrementando los gastos deducibles de los ejercicios 2012 y 2013 en la cuantía de 95.325,57 euros y 353.342,27 euros, respectivamente."

Como es de ver, la pretensión actora recibió ya en el acuerdo de liquidación una fundada y extensa respuesta, a contradecir cuyos razonamientos, por cierto, no se dedica un solo esfuerzo en demanda, en que se insiste en que, contabilizado (a modo de pretendida reformulación de cuentas anuales, varios años después del depósito de aquéllas, en su inicial versión, hasta el punto de resultar dudoso si no habría aquí aun prescrito cuando menos para uno de los dos ejercicios el supuesto derecho a la rectificación de autoliquidaciones, contemplado en abstracto, sin entrar a considerar el marco procedimental elegido para ejercerlo) el deterioro de un número ingente de créditos "por morosidad", a la Administración no le cabía sino estar al resultado de la calificación registral de las cuentas reformuladas, depositadas igualmente; en que resulta indiscutible la imputación temporal de los aludidos "deterioros", al ejercicio correspondiente a cada una de las dos (no una sola, ya puestos) cuentas anuales reformuladas (extremo éste relevante a los efectos de la resolución de la controversia, pues el ardid -lo calificamos así sin tapujos- arbitrado va directamente encaminado a torpedear el resultado de las actuaciones inspectoras referido a los ejercicios aquí litigiosos, aflorando cuota tributaria defraudada merced a la ocultación de rentas, no a obtener el reconocimiento de un derecho a la rectificación, con independencia del período al que se impute la misma); y en que la Administración no ha desplegado un solo esfuerzo en orden a comprobar "la bondad y procedencia del deterioro y su imputación".

Al comienzo de su discurso sostiene la recurrente que el presente supuesto guarda "identidad de razón" (folio decimotercero del escrito de demanda, párrafo 33) con aquél que es objeto del recurso de casación nº 6820/2019, seguido ante la Sección 2ª de la Sala 3ª del TS. Fiándose buena parte del éxito de la pretensión al resultado que el fallo casacional hubiere de deparar, en términos de fijación de doctrina. Pues bien, en el citado recurso recayó sentencia, a la que, curiosamente, ni una sola mención se hace en conclusiones, cuyo escrito se limita, en lo que al extremo que aquí nos ocupa concierne, a dar "por reproducidos los párrafos 33-38 de nuestro escrito de demanda", sin más. A buen seguro a semejante alarde argumental no habrá sido ajena la doctrina finalmente sentada por la STS (Sección 2ª), de fecha 25 de octubre de 2021 (RC 6820/2019), muy anterior en el tiempo a aquel escrito de conclusiones, sustancialmente desfavorable a los postulados de la aquí actora, a tenor de cuyos FFJJº 4º a 7º:

"CUARTO.- El problema planteado en la segunda de las cuestiones, relativa al periodo de imputación de los gastos aflorados en las cuentas rectificadas.

La tesis de la parte recurrente de que la reformulación de las cuentas correspondientes a 2004 y su depósito en sustitución de las primeramente depositadas lleva consigo la consecuencia jurídica inexorable, defendida de modo ingenioso, pero en cierta medida sofisticado, de que el periodo que, a efectos fiscales, debe quedar afectado por esa reformulación es el relativo a ésta, o sea, el año al que se refieren las cuentas modificadas. Tal tesis, anticipémoslo, no la consideramos acertada.

Aun cuando dejemos intangible, como premisa de que hay que partir para la resolución del caso, la corrección de la reformulación misma operada y aprobada por el registrador mercantil, tal decisión no lleva aparejada ni compromete la conclusión acerca de la determinación del periodo en que debe surtir efectos. Las razones para alcanzar tal conclusión, coincidentes en parte con las expresadas por la Sala a quo, son las siguientes:

1) El artículo 38.c) del Código de Comercio dice así (...):

"c) Se seguirá el principio de prudencia valorativa. Este principio obligará a contabilizar sólo los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio del reflejo que puedan originar en los otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si tales riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas. En cualquier caso, deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro en el valor de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida".

El ámbito propio, tanto cronológico como objetivo que, de un modo excepcional, autoriza en la ley la reformulación de las cuentas de un ejercicio, viene definido en una norma con rango de ley, el citado precepto, que relega el mecanismo corrector a ese breve periodo de tiempo que media entre el cierre del balance y la formulación de las cuentas y, de un modo ciertamente extraordinario, en el lapso posterior a dicha formulación y antes de la aprobación. Aun cabría extender la posibilidad, en una interpretación notablemente extensiva del precepto, al plazo de cinco meses desde el asiento de presentación (art. 367 del Reglamento del Registro Mercantil , aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio - RRM -).

No contiene la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, previsión alguna acerca de la reformulación de cuentas anuales, salvo la mínima y tangencial referencia contenida en su artículo 270, vinculadas a los reparos objetados en el informe de auditoría, cuando sea preciso. Tampoco el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas , aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, al que se remite el artículo 84 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada , en su regulación del depósito de las cuentas anuales y su calificación registral, contienen previsión alguna acerca de la posibilidad de modificar a posteriori las cuentas ya depositadas.

2) En el caso debatido, como ya se ha adelantado, las tres sociedades recurrentes no han ofrecido explicación alguna, en ningún momento, desde la vía administrativa iniciada con ocasión de las respectivas solicitudes de rectificación de sus autoliquidaciones, hasta el proceso judicial, ni en la instancia ni en casación, en lo referente al momento exacto en que fue advertido el error por omisión, consistente en no haber llevado a cabo la dotación contable a la provisión por depreciación de cartera y si tal error -craso por lo demás, atendido el volumen económico a que afectaba- era originario o sobrevenido; de haberse padecido justo antes de depositar las primeras cuentas, no se comprende el motivo por el que no fueron rectificadas antes de ser entregadas en el Registro mercantil para su calificación y depósito, hasta varios años después.

De hecho, el principio contable de imagen fiel que reivindica el escrito de interposición como pauta rectora de su pretensión quedó sacrificado por virtud de una conducta descuidada, directamente imputable a la falta de diligencia de las propias mercantiles recurrentes si, una vez conocido ese patente error por discordancia con la realidad, no fue corregido con la diligencia debida, proporcional a la magnitud económica de la equivocación, en el momento oportuno, el primero disponible para ello.

3) Si, por el contrario, el error contable fue advertido con posterioridad, lo que, por otra parte, parecería coincidir con el hecho de la tan sumamente tardía solicitud de reformulación de las cuentas anuales, debieron los recurrentes expresar tanto la ocasión o circunstancia que determinó el conocimiento o advertencia del error contable y, en relación con ello, la acreditación de que ese conocimiento tuvo lugar en la fecha que se afirma como cierta; como también la fuente de esa información tardía o, expresado de otro término, la razón sobrevenida que hubiera impedido a una sociedad mercantil conocer el estado de su cartera al cierre del ejercicio en que se afirma se produjo una depreciación de aquella. De no ser así, no se comprende la tardanza en promover la reformulación registral de las cuentas, cinco años después de su depósito.

4) No es cierto que la determinación de las nuevas cuentas anuales sustitutivas de las primeramente depositadas conduzca, inexorablemente, a su mera rectificación y retroacción al periodo inicial en que se produjo el error, o al que se refiere éste, sin tomar en cuenta las normas contables y sus previsiones jurídicas de cómo proceder en estos casos.

5) Es de recordar que el artículo 10.3 de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al asunto, dispone, literalmente:

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

Ello significa que la expresión resultado contable que contiene el precepto remite a un régimen jurídico que no se encuentra solo en la norma fiscal, pese a su trascendencia en la determinación de la base imponible, sino también en normas foráneas a este campo, como el Código de Comercio, las leyes mercantiles y otras disposiciones, entre las que cabe mencionar, obviamente, las normas contables, que son las que, justamente, determinan o prefijan el resultado contable que opera como presupuesto jurídico de la base imponible .

6) Pues bien, entra tales normas se encuentra la tantas veces citada en el proceso, la norma 22ª, bajo la rúbrica de Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables dispone:

"[...] Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos. Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores [...]."

7) El párrafo tercero de la transcrita norma equipara, en su tratamiento, el régimen de corrección de los errores contables referentes a ejercicios anteriores con el aplicable a los cambios de criterio y, en estos, la adecuación o corrección no se resuelve en la aplicación del criterio nuevo o corregido al periodo a que afectaría originariamente, prescindiendo así de lo sucedido en los periodos o ejercicios intermedios. La norma establece una previsión, además, en caso de conocimiento sobrevenido. Como hemos dicho, el silencio de las recurrentes acerca de las circunstancias acaecidas es total, lo que nos priva del conocimiento de si la pérdida fue originaria o sobrevenidamente advertida, dato que es esencial para tomar en consideración la pretensión ejercitada en el recurso de casación.

8) A estos efectos, no vemos confrontación de la expresada norma con el artículo 34 del Código de Comercio, tal como sugieren los recurrentes -para el caso de que la norma de valoración que hemos transcrito fuera interpretada en el sentido en que lo hace la sentencia impugnada-, a falta de un razonamiento más acabado que, al menos, identificase cuál de los seis apartados del citado artículo 34 CCom. se vería comprometido y, asimismo, en qué punto, dada la referencia efectuada al rango meramente reglamentario del PGC, residiría la infracción de la norma superior.

Por lo demás, el argumento se limita a sugerir que la única interpretación posible del artículo 34 CCom., al incorporar el principio de imagen fiel, es la que permitiría la posibilidad legal de formas distintas de llevar a cabo la reformulación de las cuentas y proyectar sus efectos sobre el ejercicio que convenga a los recurrentes. Tal opinión incorpora la evidencia del reconocimiento de la que la norma 22ª de valoración contradice e impide la interpretación sostenida por los recurrentes.

9) No debe olvidarse que el principio de imagen fiel no solo es un fundamento o principio contable que contiene un derecho que asiste o beneficia a la sociedad mercantil que debe formular las cuentas, sino que, más principalmente, sirve a los terceros que acuden a la publicidad formal que otorga el registro para conocer los datos y elementos integradores de esa imagen fiel. Ello impide interpretar que cada empresa, aun aceptando la regularidad, en cualquier momento, de la reformulación de las cuentas anuales, pueda además elegir los efectos jurídicos contables y, por ende, fiscales, de aquella.

10) Puede señalarse, además, que ese principio legal de imagen fiel no es tributario de una única interpretación posible en favor de quien reconoce que ha cometido un error craso que, además, ha ocultado durante años a los terceros que se amparasen en la publicidad registral la verdadera imagen fiel de la empresa, dado el año en que se intentó la reformulación de las cuentas.

Además, la imputación al ejercicio 2004 de una pérdida -una provisión por depreciación de cartera que refleja una situación momentánea y que actúa en sus efectos como gasto deducible- puede reconocerse como existente al cierre de ese ejercicio, pero no es así si se la examina, sinópticamente, desde la perspectiva del momento posterior, elegido por las recurrentes, para emprender la reformulación y, con ella, la rectificación de las autoliquidaciones, porque ello sería tanto como desconocer que la depreciación, en tanto determinante de una

provisión que se reconoce como deducible, se somete a un patrón de anualidad -la pérdida de valor al momento del cierre del ejercicio- de suerte que actuar contablemente como reivindica el escrito de interposición prescindiría de la evolución acaecida en los ejercicios intermedios, sobre los que no se ocasionaría efecto alguno, al margen de la valoración de la cartera en cada momento, incluso al margen también del mantenimiento de la propia cartera, prescindiendo del efecto de arrastre de la pérdida, considerada como producida al final de 2004 -en la tesis actora- para los ejercicios siguiente. Así, el artículo 12.3 de la Ley 43/1995, del impuesto sobre sociedades, aplicable al caso, dispone:

"[...] 3. La deducción en concepto de dotación por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el mismo. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil".

11) La alegación relativa al principio de capacidad económica, que se supone vulnerado en el caso debatido por la sentencia que examinamos, no puede ser compartida. Es cierto que, con ciertos límites constitucionales, la plasmación legal de la capacidad económica no conduce a una medición exacta, unívoca o milimétrica de esa capacidad, sino que su establecimiento se confiere a la regulación legal, que es contingente y variable. De ser así, no serían posibles las muy abundantes reformas legales en materia tributaria que, en un sentido u otro, percuten o afectan al cuántum en que se cifra esa capacidad económica o contributiva como medida de la imposición en cada tributo y periodo, alterando la base imponible o los tipos de gravamen. Quiere ello decir que la plasmación de la contribución de acuerdo con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE permite la remisión a conceptos, definiciones y cambios de orden legal, sin que optar por un sistema u otro de imputación temporal signifique, por sí solo, una conculcación de dicho principio de capacidad, ni tampoco que la opción preconizada en el recurso de casación determinase una mejor observancia de dicho principio.

En el impuesto que nos ocupa, la base imponible, por imperativo de la ley, coincide con el resultado contable, con las correcciones pertinentes, previstas también en la norma fiscal. La afirmación que se realiza sobre la infracción de ese principio basal de la imposición, la capacidad económica, es la contenida en el ordinal 57 del escrito de interposición, conforme a la cual contraría dicho principio el hecho de que la reformulación contable surta sus efectos en 2010, no en 2004:

"[...] De este modo, si no se admiten los efectos fiscales de la reformulación contable, dado que el 2010 no es el ejercicio en el cual ha tenido lugar la caída de los fondos propios que motivan el registro de la provisión, se generaría una situación contradictoria e incoherente ya que esa real depreciación nunca tendría efectos fiscales en contra de lo dispuesto por el principio de capacidad económica".

Es preciso tener en cuenta que, una vez verificado que la causa motriz de la reformulación de las cuentas tiene su origen en el padecimiento de un error grosero, por omisión, en que incurren las propias entidades, puede afirmarse que una autoliquidación originaria que reflejase con fidelidad los ingresos y gastos, ergo también las provisiones contablemente deducibles, de forma debida, habría satisfecho de una manera más plena el principio de capacidad económica que se invoca.

12) Tampoco puede considerarse que con la exégesis llevada a cabo por la Administración -y respaldada por el Tribunal de instancia- se vulnere el artículo 19 de la Ley 43/1995, sobre imputación temporal de ingresos y gastos, pues tal previsión normativa se mueve en el terreno de la configuración de la base imponible, con vistas a la confección de las cuentas y a la declaración fiscal derivada de éstas, no para el momento posterior de la reformulación. Basta para ello, sin más precisiones argumentativas, que es la propia parte recurrente la que no ha observado el principio del devengo con ocasión de su declaración tributaria originaria.

Quinto.

Razonamiento en relación con la presunción de veracidad de la calificación del registrador mercantil y su proyección al caso.

La primera de las cuestiones contenidas en el auto de admisión es formulada así:

"[...] Concretar los efectos de la calificación del Registrador Mercantil y posterior inscripción en el Registro Mercantil, referida a la reformulación de cuentas anuales de un ejercicio anterior, respecto de la base imponible del impuesto de sociedades ya liquidado en el referido periodo impositivo, habida cuenta de la regla de imputación temporal de ingresos y gastos prevista en el artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actualmente recogido en el artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) [...]"

En realidad, el conflicto aquí denunciado entre la facultad de calificación que asiste al registrador mercantil -y la presunción de veracidad de los actos que califica-, de una parte; y la competencia administrativa para determinar la base imponible del impuesto, o la procedencia de una solicitud de rectificación de la autoliquidación originaria, es más aparente que real, porque cada una de las facultades ejercidas discurre por su cauce propio, sin que exista entrecruzamiento ni colisión entre ellos, como vamos a explicar.

La regulación de las cuentas anuales y su depósito viene regulada, con carácter general y sin perjuicio de las especialidades que afectan a determinadas entidades, en los arts. 25 a 49 del CCom ., según redacción de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. A tales normas han de añadirse las propias de las sociedades de capital.

De la exposición de motivos de dicha Ley 16/2007 se infiere que el Código de Comercio recoge la regulación contable relativa a la elaboración de las cuentas anuales, mientras que las obligaciones relativas a formulación, auditoría, aprobación, depósito y publicación quedan recogidas en la legislación de cada forma societaria (para las sociedades de capital, la Ley 1/2010, texto refundido de normas aplicables al caso) sin perjuicio de la regulación básica que establecen los artículos 37 y 41 CCom .

Así, según dispone el artículo 34 CCom :

"[...] 1. Al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad. El estado de flujos de efectivo no será obligatorio cuando así lo establezca una disposición legal...".

La introducción, en el contenido, de los estados de patrimonio neto y de flujos de efectivo, obedece a la reforma introducida por ley 16/2007 y destaca que el primero recogerá las variaciones de valor consecuencia de la aplicación del criterio de valor razonable hasta que los bienes o derechos se den de baja, cancelen o deterioren, pasando entonces el importe de la variación a la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Por su parte, el artículo 27 CCom . exige a los empresarios la presentación de los libros obligatorios en el Registro Mercantil de su domicilio, para que, antes de su utilización, ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviera el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro. Los libros de llevanza voluntaria también pueden presentarse.

El artículo 253 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, de 2 de julio de 2010 -LSC- con que comienza el título dedicado a las cuentas anuales, señala que:

"1. Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados. 2. Las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser firmados por todos los administradores. Si faltare la firma de alguno de ellos se señalará en cada uno de los documentos en que falte, con expresa indicación de la causa".

Añade el artículo 254 LSC que:

"1. Las cuentas anuales comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria.

2. Estos documentos, que forman una unidad, deberán ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de conformidad con esta Ley y con lo previsto en el Código de Comercio.

3. La estructura y contenido de los documentos que integran las cuentas anuales se ajustará a los modelos aprobados reglamentariamente".

En lo atinente al depósito de las cuentas, que es la cuestión primordial que nos ocupa en el caso presente, ha de señalarse que el artículo 279 LSC establece que:

"Dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales, se presentará para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social certificación de los acuerdos de la junta general de aprobación de las cuentas anuales y de aplicación del resultado, así como, en su caso, de las cuentas consolidadas, a la que se adjuntará un ejemplar de cada una de dichas cuentas..., así como del informe de gestión y del informe de los auditores, cuando la sociedad esté obligada a auditoría o ésta se hubiera practicado a petición de la minoría [...]".

Asimismo, dispone el artículo 280 LSC , acerca de la calificación que incumbe al registrador mercantil, lo siguiente:

"el registrador, dentro de los 15 días siguientes a la fecha del asiento de presentación, calificará bajo su responsabilidad si los documentos presentados 1.- son los exigidos por la Ley, 2.- si están debidamente aprobados por la Junta general y 3.- si constan las preceptivas firmas.

Si no apreciare defectos, tendrá por efectuado el depósito, practicando el correspondiente asiento en el libro de Depósito de Cuentas y en la hoja correspondiente a la Sociedad depositante. En caso contrario, procederá conforme a lo establecido respecto de los títulos defectuosos".

El Reglamento del Registro Mercantil complementa esta regulación al señalar en su artículo 368 , relativo a la calificación e inscripción del depósito, lo que sigue:

"1. Dentro del plazo establecido en este Reglamento, el Registrador calificará exclusivamente, bajo su responsabilidad, si los documentos presentados son los exigidos por la Ley, si están debidamente aprobados por la Junta general o por los socios, así como si constan las preceptivas firmas de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2.º del apartado 1 del artículo 366.

2. Verificado el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el artículo anterior, el Registrador tendrá por efectuado el depósito, practicando el correspondiente asiento en el Libro de depósito de cuentas y en la hoja abierta a la sociedad. El Registrador hará constar también esta circunstancia al pie de la solicitud, que quedará a disposición de los interesados.

3. En caso de que no procediere el depósito, se estará a lo establecido para los títulos defectuosos".

Por su parte, el artículo 369 RRM, de rúbrica publicidad de las cuentas depositadas, afirma:

"La publicidad de las cuentas anuales y documentos complementarios depositados en el Registro Mercantil se hará efectiva por medio de certificación expedida por el Registrador o por medio de copia de los documentos depositados, a solicitud de cualquier persona. La copia podrá expedirse en soporte informático".

Prueba palpable de que el control del Registrador mercantil sobre la calificación de las cuentas anuales, a efectos de su depósito, es meramente formal o extrínseco es la previsión contenida, con carácter general, en el artículo 31 CCom., conforme al cual:

"1.- El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho".

A propósito de esta cuestión, la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera, de 21 de marzo de 1963, señaló que los asientos de los libros carecen de sustancia jurídica y no tienen fuerza para acreditar hechos jurídicos, sino hechos materiales de carácter patrimonial. La controversia que genera esta doctrina reside en la opinión jurídica, del mayor prestigio en materia mercantil, de que los asientos contables recogen prestaciones que, en cumplimiento de los contratos, se hacen las partes, y, en consecuencia, pueden probar hechos que tienen efectos jurídicos.

A la vista de tal valor probatorio de los libros -incluidas las cuentas ya calificadas y depositadas en el Registro Mercantil-, similar al que ostenta cualquier documento privado en cuanto a la certeza de su contenido, se desdice la tesis defendida en el recurso de casación de que la calificación registral otorgue veracidad o eficacia propia a los libros o cuentas depositadas, en cuanto a los datos reflejados y también en lo que respecta a los efectos temporales de su corrección ulterior. De una parte, porque la calificación registral se limita, legalmente, a la comprobación meramente externa y formal de si los documentos presentados son los exigidos por la Ley, si están debidamente aprobados por la Junta general o por los socios, así como si constan las preceptivas firmas, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2.º del apartado 1 del artículo 366 RRM; de otra parte, porque aunque la calificación del registrador abordara el examen jurídico o de fondo de las cuentas, relativo a la veracidad de la documentación o a su ajuste a la realidad, en modo alguno puede inferirse de esa presunción sobre las cuentas anuales reformuladas -que aceptamos como tal a los meros efectos dialécticos- que supongan opinión o toma de postura jurídica alguna, no prevista desde luego en la ley, acerca del periodo en que ha de surtir efectos, fuera del ámbito estrictamente registral, tal reformulación, pues dichos efectos, de orden contable y fiscal, no sólo están fuera del ámbito de verificación registral, sino que no están condicionados ni vinculados por la expresada calificación.

No se trata, por tanto, de que la Administración tributaria pueda contradecir, a efectos del ejercicio de sus potestades de comprobación o establecimiento de la deuda tributaria, lo declarado o presumido registralmente, como se sostiene en el escrito de oposición de la Administración del Estado, que va mucho más allá de la cuestión que el proceso mismo sugiere. No se trata, dicho de otro modo, de que la Administración no quede vinculada por la calificación registral, toda vez que ese vínculo -o su negación- supondría una coincidencia objetiva entre los campos propios del registro mercantil y la norma fiscal, lo que aquí no sucede en modo alguno, salvo en aquéllos extremos que, en la propia ley, definen el objeto de la calificación registral y, por ende, el valor de presunción de dicha presunción y su alcance.

Antes al contrario, el registrador, conforme a la ley, termina su labor y la fuerza de su intervención pública con la constatación de que las cuentas anuales, originarias o reformuladas, se ajustan a lo establecido en el reiterado artículo 368 RRM, esto es, que los documentos presentados son los exigidos por la Ley, que están debidamente aprobados por la Junta general o por los socios, así como si constan las preceptivas firmas de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2.º del apartado 1 del artículo 366. Fuera de tal ámbito de comprobación, ni las cuentas hacen fe por sí solas de hecho alguno, a partir de la intervención calificadora del registrador mercantil, ni en ningún caso mantendrían la presunción, que no sería fáctica, a los efectos de imputar a un ejercicio u otro lo establecido en unas cuentas objeto de reformulación.

Sexto.

Jurisprudencia que se dicta acerca de las cuestiones de interés casacional.

1) En respuesta a la segunda de las cuestiones sobre las que nos pide la formación de jurisprudencia el auto de admisión, hemos de afirmar lo siguiente:

a) que el periodo impositivo en el que ha de considerarse que opera la reformulación de las cuentas anuales llevada a cabo, con rectificación de las ya depositadas, en su día, en relación con un ejercicio anterior, con posterior inscripción en el Registro Mercantil, ha de ser el correspondiente a aquél en que se realiza la rectificación, por así

exigirlo las normas contables de aplicación, en particular la norma 22ª de valoración del Plan General de Contabilidad aplicable al caso.

b) A tal efecto, no obsta que el artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (equivalente al artículo 10.3 de la Ley 43/1995, aplicable al caso), establezca que la base imponible del tributo referido se calcula a partir de la contabilidad mercantil aprobada por el sujeto pasivo, toda vez que la propia configuración de la base imponible incorpora los principios, criterios y normas contables.

c) Esto es, en el caso debatido, no procede rectificar la autoliquidación del impuesto correspondiente a 2004 por el hecho de que la reformulación promovida, en circunstancias imprecisas, en 2010, se refiera a dicho periodo.

1) En respuesta a la primera de las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, la doctrina jurisprudencial es la siguiente:

a) En el ámbito de la calificación y depósito de las cuentas anuales por el Registrador Mercantil y de posterior inscripción en el Registro Mercantil, incluida la calificación y depósito sobre las cuentas reformuladas o corregidas, el valor presuntivo y probatorio de la citada calificación registral debe limitarse a los aspectos que, en el reglamento del registro mercantil, obligan a dicha calificación, es decir, que los documentos presentados al registro son los exigidos por la Ley, que están debidamente aprobados por la Junta general o por los socios, así como que constan las preceptivas firmas de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2.º del apartado 1 del artículo 366.

b) En relación con tal comprobación y calificación registral, referida a esos aspectos, la Administración no podrá objetar el error o improcedencia de la calificación.

c) El depósito de las cuentas anuales -originarias o reformuladas- no atribuye presunción alguna de veracidad o validez a dichas cuentas, ni su ajuste con la realidad reflejada contablemente.

d) La Administración tributaria, respecto de los datos contables consignados en las cuentas registradas y depositadas, puede y debe, interpretando la ley y los reglamentos aplicables, decidir conforme a tales normas el periodo fiscal a que deben imputarse los efectos de la modificación efectuada, sin que el poder certificante del registrador mercantil, en los términos limitados a que nos hemos referido, pueda interferir o condicionar esa facultad administrativa, siempre bajo el control último de los tribunales de justicia.

A tal respecto, es preciso señalar que el dilema que plantea el asunto no es, en verdad, el de si cabe la imputación al ejercicio 2004 o al 2010. El problema se agota en la improcedencia de acogerse a la primera de las opciones, única que fue objeto de petición por las sociedades recurrentes. La referencia al año 2010 es un recurso dialéctico admisible para poner de manifiesto dicha improcedencia, no el reconocimiento de un derecho distinto al solicitado.

e) La regla de imputación temporal de ingresos y gastos prevista en el artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actualmente recogido en el artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) obliga a la Administración a denegar una solicitud de rectificación de la autoliquidación formulada en los términos examinados en este caso.

Séptimo.

Resolución del recurso de casación.

La conclusión que deriva de la doctrina que se ha hecho explícita es que debe ser desestimado el recurso de casación, por las razones que se han desarrollado ampliamente en la fundamentación jurídica, toda vez que la sentencia de instancia es adecuada a Derecho en la interpretación que realiza de las normas aplicables al caso. Ello es así pese a que la Sala sentenciadora parece dar por bueno el fundamento de la desestimación basado en la existencia de resoluciones del ICAC, en el ámbito contable, y de la Dirección General de Tributos, en el fiscal, en respuesta a consultas vinculantes, pero sin efectuar la precisa aclaración de que tales criterios se asumen por aceptar lo que en las resoluciones referidas se plasma y en la convicción de su acierto jurídico, no porque constituyan para los tribunales de justicia una fuente que nos resulte vinculante, en el sentido del artículo 1.1 del Código Civil.

Cabe añadir que el debate, en la parte correspondiente a la segunda cuestión, parece haber girado sobre si una provisión incluida en unas cuentas anuales reformuladas y depositadas, en lo relativo al año 2004, deben proyectarse sobre el ejercicio al que se refieren o no. Tal es la razón denegatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, la de la improcedencia de imputar el gasto surgido en la cuenta reformulada en 2004, lo que conducía al fallo de modo directo. La afirmación de que lo precedente era la imputación a 2010 no es sino un argumento de refuerzo para motivar jurídicamente el rechazo de la solicitud, no para crear una alternativa que deba estar presente en la resolución del asunto.

Finalmente, hemos de decir que la tesis contenida en el escrito de interposición, mantenida desde la vía administrativa y judicial de instancia, abre la puerta a un riesgo cierto de fraude -que no apreciamos en este asunto, pero sí resulta de potencial acaecimiento-, lo que podría suceder si se generaliza la práctica de que las cuentas anuales, ya aprobadas y depositadas en los plazos legalmente definidos y que sirven a los objetivos de dar a conocer datos esenciales de la vida y solvencia de una sociedad, relevantes para terceros, pudieran modificarse libremente sin más límite que el plazo de prescripción de la facultad de solicitar devoluciones fiscales, desatendiendo la regla de excepcionalidad que contiene el artículo 38.c) del Código de Comercio."

El supuesto que nos ocupa no tiene desperdicio, que aquí, como la Inspectora ponía ya suficientemente de manifiesto al liquidar (y aun en forma comedida), se persigue nada menos que impactar, vía pretendida reformulación de cuentas, y reconocimiento de un supuesto derecho a la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los períodos regularizados (aflorando un fraude consecuente a casi dos millones de euros en adquisiciones mantenidas en la estricta clandestinidad, ocultas al Fisco), en la regularización acometida, hasta absorberse completamente el incremento de la base imponible parejo al afloramiento de ingentes ventas ocultas. Las cifras hablan por sí solas: se postula una reducción total de bases imponibles cercana al medio millón de euros (tal es el supuesto "error" en que se incurrió, del que, por descontado, no se da detalle alguno circunstanciado que explique sus razones y origen) a base de una pretendida "provisión de créditos morosos". Para, a la sazón, dándose por supuesta una imputación temporal (a los efectos fiscales que nos ocupan) y una vinculación a la calificación registral que la doctrina jurisprudencial ha venido a desautorizar (en supuesto que no encerraba fraude aparente, justo lo contrario de lo que aquí sucede, en que se blande una pretensión desencajada en el tiempo, exorbitante, con exclusivos fines de prostituir el resultado de la concienzuda investigación llevada a cabo por la Inspección), venir a reprocharse, en ejercicio difícilmente calificable, a la recurrida no haber desplegado sus facultades de comprobación e investigación respecto del carácter deducible de los supuestos deterioros proclamados, por campechana aportación de más de un millar de facturas desordenadas, junto a recibos presentados al cobro y listado de las pendientes de cobro de un proveedor.

Si lo ya recogido hasta aquí no bastare a la desestimación del motivo, habrá de hacerse notar a la recurrente, lo que ya hacen la misma Inspectora, y el TEAR, que es a ella a quien cumple explicar y acreditar las exactas razones del deterioro proclamado (la demanda en esto se revela de un simplismo elocuente), pretendidamente deducible (algo que no nos ofrece duda alguna), no habiéndose la misma molestado en caracterizar en qué medida, conforme al régimen legal aplicable a aquel deterioro, cada una de las facturas arrojadas a la Inspección reunía los requisitos de aquél, ya por el transcurso de determinado plazo desde el vencimiento, ya por la declaración de concurso del deudor, ya por su procesamiento por delito de alzamiento de bienes, ya por la reclamación judicial de obligaciones, o hallarse las mismas involucradas en procedimiento judicial o arbitral.

El motivo, como los anteriores, entendiendo que esta Sala habrá sido suficientemente clara en su respuesta, ha de naufragar.

Sexto.

Por último, dirige la recurrente su batería argumental contra el resultado del ejercicio de la potestad sancionadora. Llegados a cuyo punto, estima esta Sala que la respuesta a la pretensión de la actora habrá de ser necesariamente directa, que el supuesto pocas dudas ofrece.

Comencemos por esto: la motivación por la Inspectora del elemento subjetivo del tipo infractor, en su modalidad dolosa en este caso, recogida ya literalmente en el fundamento décimo de la resolución económico-administrativa, se nos revela modélica, por exhaustiva, acabada, y perfectamente descriptiva de la mecánica defraudatoria aquí aplicada por el contribuyente en el (in)cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en actuación necesariamente concertada con el proveedor (pues ambas compañías omiten la contabilización, registro y facturación de los mismos productos, en el circuito comercial que les es propio, que no son además todos los correspondientes a sus relaciones, manteniendo las operaciones perfectamente ocultas al Fisco, hasta el punto de no recurrirse a una sola transferencia bancaria trazable en pago de las mismas). La misma no ofrece un solo punto débil, aplicando juicios inferenciales perfectamente apoyados en el conjunto probatorio recabado en sede inspectora, por más que la recurrida se empeñe en negar el giro clandestino.

Dando respuesta a concretas alegaciones de la recurrente en demanda: la connivencia entre proveedora y adquirente (nuestra actora) resulta, de forma absolutamente indeclinable, de la circunstancia explicada de mantenerse parte de sus transacciones ocultas, ajenas a cualquier factura, contabilización, registro o declaración en los respectivos Impuestos de una y otra, verificándose a la sazón los muy importantes pagos (correspondientes nada menos que a casi dos millones de euros en compras) en efectivo, clarísima muestra del propósito común de defraudar, y encubrir el fraude ajeno;

No cabe volver una y otra vez al argumento, ya desechado, de un incorrecto recurso al método de estimación indirecta de bases imponibles, a que únicamente el flagrante incumplimiento de obligaciones contables y fiscales sustantivas de la recurrente ha conducido. Sin que pueda favorecer a aquélla la imposibilidad para la recurrida de acudir al método de estimación directa, precisamente por razón del fraude perpetrado. Por lo demás, sin ser ésta la primera ocasión en que la Sala aborda el peregrino argumento, la regularización aplicando aquel método de determinación de la base imponible no equivale, ni de lejos, a la imposibilidad de sancionar atendiendo a, o partiendo del resultado de la regularización así practicada. Tratando a la sazón de sembrarse, indebidamente, un manto de duda sobre conducta cuya intencionalidad dolosa y fraudulenta aparece corroborada, y razonada. En el mismo sentido, no puede revelarse más peregrino, amén de falto de desarrollo, el aserto consistente en que la aplicación de aquel método obligue en un supuesto modo "reforzado" a la Administración a ajustarse a cánones de

proporcionalidad y razonabilidad en el ejercicio de su potestad sancionadora. Cánones cuya concreta supuesta vulneración en el supuesto de autos en nada se desarrolla ni argumenta por la actora;

Parece discutir la recurrente, en ejercicio cuya levedad sorprende, la apreciación en el supuesto de los elementos de ocultación (dejándose de consignar en las autoliquidaciones del Impuesto operaciones por montante de varios cientos de miles de euros) y utilización de medios fraudulentos (por anomalías sustanciales en la contabilidad, instrumento de la ocultación, contraídas a la ausencia de registro y contabilización de aquéllas, por duplicado, al adquirir la mercancía, y al revenderla, más o menos elaborada), cuando aparecen los mismos profusamente motivados en el acuerdo sancionador. Así, respecto al primero:

"En el presente supuesto esta Dependencia estima que se cumplen los supuestos de hecho necesarios para apreciar que resulta de aplicación el criterio de graduación de la sanción "ocultación de datos a la administración", en la totalidad de la deuda dejada de ingresar, en tanto que ha resultado acreditado que el obligado presentó sus declaraciones, pero sin incluir en ellas la totalidad de las operaciones realizadas en el ejercicio de su actividad.

Tal y como ya se ha expuesto, la Inspección de los Tributos ha podido comprobar cómo las declaraciones presentadas por el contribuyente, en los períodos sujetos a comprobación inspectora, no reflejaban fielmente la situación tributaria del mismo, toda vez que ha resultado probado que, durante los ejercicios sujetos a comprobación inspectora, el obligado adquirió mercancías a la sociedad FRISELVA SA que ni incorporó a la contabilidad ni a los Libros Registro de Facturas Recibidas de dichos períodos, al tiempo que tampoco registro ni declaró las operaciones de venta dimanantes de dichas adquisiciones. Las operaciones anteriores tampoco fueron consignadas en sus declaraciones, en tanto que éstas fueron el fiel reflejo de las anotaciones contenidas en los libros y registros aportados a la Inspección. El mecanismo utilizado por el obligado, de un modo consciente y voluntario, ha perseguido ocultar a la Administración la realización de operaciones comerciales fuera del circuito oficial con la intención de eludir su sujeción al impuesto sobre Sociedades.

Así pues, ha sido la omisión y ocultación de operaciones de compra de mercancías en las declaraciones y la correlativa omisión y ocultación de las operaciones de venta a que dieron lugar dichas adquisiciones no declaradas la que debe llevar, en esencia, a concluir que se está ante un claro supuesto de ocultación por omisión parcial de operaciones. A mayor abundamiento debe señalarse que las citadas operaciones no encontraron reflejo en las cuentas bancarias aportadas por el obligado a la Inspección, lo que permite confirmar, una vez más, la clara intención de llevar a cabo las actuaciones necesarias para ocultar todo vestigio de su realidad y dificultar su control.

El modo de operar de la sociedad le ha permitido minorar la tributación en tanto que, en connivencia con la sociedad FRISELVA, ocultó a la Hacienda Pública la realización de operaciones comerciales sujetas a tributación, al tiempo que facilitó a su proveedora la consumación de una infracción consistente en la ocultación de parte de las ventas que ésta le había realizado. Esta ocultación ha exigido una labor investigadora por parte de Administración para poder llegar a la conclusión de que se estaba ocultando una parte de los beneficios obtenidos por la Sociedad con la intención de minorar la deuda tributaria.

Así pues, no cabe duda que, en el presente caso, nos encontramos ante un supuesto de ocultación regulado en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, a cuyo tenor se considera que concurre ocultación cuando se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con

importes falsos o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, como es el caso, el porcentaje que la incidencia de la ocultación representa sobre la base de la sanción es, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 del Real Decreto citado anteriormente, del 100%.

Así pues, de acuerdo con lo expuesto hasta el momento, la conducta del obligado consistente en la falta de ingreso de la deuda tributaria que le correspondía, tipificada en el artículo 191 de la LGT, constituye una infracción tributaria GRAVE en los períodos en los que concurre, tal y como la misma se define en el apartado 3 del citado artículo, por cuanto que la base de sanción es superior a 3.000 euros y concurre ocultación."

En tanto que, a propósito del segundo:

"En el presente supuesto, tal y como estimó el instructor del procedimiento sancionador, se cumplen los supuestos de hecho necesarios para apreciar que resulta de aplicación el criterio de graduación de la sanción "utilización de medios fraudulentos" en la totalidad de la deuda dejada de ingresar, en tanto que ha resultado acreditado que existe un incumplimiento sustancial de sus obligaciones contables y registrales, constituyendo dicho incumplimiento no solo una causa determinante de la aplicación del método de estimación indirecta en la determinación de la base imponible sino, también, un medio utilizado para ocultar la realización de operaciones comerciales fuera del circuito oficial con la intención de eludir su sujeción al impuesto sobre Sociedades.

En el presente caso ha resultado probado que, durante los ejercicios 2011 a 2014, el obligado adquirió mercancías a la sociedad FRISELVA SA que ni incorporó a la contabilidad ni a los Libros Registro de Facturas Recibidas de dichos períodos, al tiempo que tampoco consignó los citados importes en las declaraciones por el

Impuesto sobre Sociedades presentados, en tanto que éstas eran el fiel reflejo de los registros contenidos en los Libros Diario aportados a la Inspección.

Ha resultado probado que las citadas mercancías, fueron vendidas con posteridad, con o sin transformación, pero sin emitir la correspondiente factura y sin proceder al registro de la operación ni en la contabilidad ni en los Libros Registro de Facturas Emitidas, al tiempo que tampoco fueron consignadas en las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades presentadas, puesto que, tal y como ya se ha indicado, éstas fueron el reflejo de los datos consignados en la contabilidad aportada a la Inspección, contabilidad que, de acuerdo con lo expuesto no recoge fielmente la situación

tributaria del obligado por omisión de operaciones.

En relación con las operaciones anteriores, se indica por la Inspección que el examen de los extractos bancarios aportados no ha permitido detectar cargos o abonos relacionados con las operaciones no registradas, infiriéndose, de ello, que el pago de las compras y las ventas ocultadas se efectuó en efectivo metálico, circunstancia totalmente lógica cuando lo que se persigue es ocultar todo vestigio de su realidad.

La Inspección ha dispuesto de la información y documentación relativa a las adquisiciones realizadas a la entidad FRISELVA SA que no fueron contabilizadas ni declaradas, documentación que le ha permitido determinar el importe de las mismas y su distribución en los diferentes períodos impositivos sujetos a comprobación. Partiendo de dicha información y documentación -obtenida tanto en el seno de las actuaciones inspectoras seguidas cerca de FRISELVA SA como en el seno de las actuaciones seguidas cerca del obligado- se solicitó, reiteradamente, al obligado, que facilitase las cifras de ventas realizadas en cada período impositivo que se correspondían con las compras ocultadas, no aportándose información al respecto por parte del obligado.

Las circunstancias anteriores han impedido a la Inspección la obtención de los datos necesarios para proceder a la estimación directa de las bases imponible, en tanto que en el curso de las actuaciones no ha podido disponer de la información que le permitiese determinar los ingresos dimanantes de las ventas derivadas de las compras ocultadas. A pesar de ello, sí se ha podido disponer de datos que han permitido determinar los citados ingresos partiendo de los márgenes facilitados por el propio obligado, incorporándose a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la Renta adicional obtenida en cada período impositivo por el obligado, con ocasión de la venta de las mercancías cuya adquisición no había sido declarada.

Así pues, ha sido la omisión y ocultación de operaciones de compra de mercancías en la contabilidad y en los Libros Registro de IVA y la correlativa omisión y ocultación de las operaciones de venta a que dieron lugar dichas adquisiciones no declaradas la que ha llevado, en síntesis, a concluir, que se estaba, ante un claro supuesto de anomalía sustancial de la contabilidad.

La llevanza incorrecta de la contabilidad -mediante la omisión de operaciones- ha ido ligada con la presentación de declaraciones incompletas o inexactas puesto que tanto las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 a 2014 como las autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas eran el fiel reflejo de los datos consignados en la contabilidad y en los Libros Registros de IVA aportados a la Inspección. Así pues, en las declaraciones presentadas no se consignaron ni las adquisiciones ni las ventas realizadas en el seno de un circuito comercial oculto al fisco, dimanándose, de ello, una falta de tributación por el rendimiento neto resultante de dichas operaciones. Así, tanto la ocultación de operaciones de compra y sus correspondientes ventas en la documentación contable y registral de la obligada, como la consiguiente presentación de declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades que siendo el fiel reflejo de dicha contabilidad son deliberadamente disconformes con la realidad constituyen un instrumento del que se vale la entidad para defraudar a la Hacienda Pública.

Partiendo de la premisa lógica de que el obligado conocía su obligación de registrar la totalidad de las operaciones realizadas en el ejercicio de su actividad, en tanto que así lo hizo con parte de las operaciones de compra realizadas a la sociedad FRISELVA, y de determinar e ingresar la deuda tributaria, la presentación de declaraciones que resultaron incorrectas, por cuanto que ocultó parte de la renta neta obtenida con ocasión de la venta de productos adquiridos a dicho proveedor, supone una conducta voluntaria y consciente, puesto que el obligado intentó obtener con dicha conducta un beneficio económico provocando, en consecuencia, un perjuicio para la Administración tributaria al no poder percibir ésta el importe total de la deuda tributaria, situación que no hubiera sido descubierta y corregida sin desplegar una actividad comprobatoria por parte de la Inspección de los Tributos no solo en sede de la obligada sino también en sede del proveedor.

Así pues, no cabe duda que, en el presente caso, nos encontramos ante un supuesto de utilización de medios fraudulentos regulado en el artículo 184.3 de la Ley 58/2003, a cuyo tenor se considera que concurren medios fraudulentos como consecuencia de "La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas", concurriendo dichas anomalías en la totalidad de la base de la sanción."

Los anteriores razonamientos de la Inspectora en nada aparecen refutados en demanda, no sancionándose conductas o infracciones de terceros, como parece apuntarse en ella, sino las de la propia recurrente, lo que resulta a todas luces evidente de la cabal fundamentación del acuerdo de imposición de sanción;

Apelar a la presunción de buena fe de los sujetos pasivos en su actividad tributaria (folio vigésimo sexto del escrito de demanda, párrafo 88) se revela todo un desafuero cuando de castigar una defraudación cercana a los 100.000 euros, merced al empleo de medios contables fraudulentos, y la ocultación de bases imponibles no declaradas, se trata;

En el mismo sentido anterior, dadas las características del fraude castigado, apelar a la irrelevancia en términos sancionadores de determinados grados de culpa (levísima), o a la no sustracción a conocimiento de la Administración tributaria (cuando se ha estado girando deliberadamente en la clandestinidad fiscal) de los elementos determinantes de la base impositiva (folios vigésimo séptimo y vigésimo octavo del escrito de demanda, párrafos 96 y 100) no puede revelarse aquí más desafortunado.

El recurso, en suma, por cuanto hasta aquí llevamos razonado, merece cabal y entera desestimación.

Séptimo.

A tenor de lo previsto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, procede la condena de la recurrente en las costas de la presente instancia, con el límite de 3.000 euros, por todos los conceptos.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, ha decidido:

Primero.

Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de "J. SABATÉ, S.L." contra resolución del TEAR, de fecha 11 de marzo de 2021.

Segundo.

Condenar a la recurrente en las costas de la presente instancia, con el límite indicado.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente.

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