

EDJ 2016/44089

TSJ Región de Murcia Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 2ª, S 4-4-2016, nº 256/2016, rec. 51/2014
Pte: Espinosa de Rueda Jover, Mariano

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	3
FUNDAMENTOS DE DERECHO	3
FALLO	21

CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

DEVENGO
GESTIÓN
INFRACCIONES Y SANCIONES

INTERESES

TRIBUTARIOS

TRIBUTOS

DEUDA TRIBUTARIA

Extinción
Compensación

FICHA TÉCNICA

Legislación

Cita Ley 37/2011 de 10 octubre 2011. Medidas de agilización procesal
Cita art.171, art.172, art.173 de RD 1065/2007 de 27 julio 2007. Reglamento general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria
Cita RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
Cita Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria
Cita Ley 1/2000 de 7 enero 2000. Ley de Enjuiciamiento Civil LEC
Cita Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998. IRPF y otras Normas Tributarias
Cita art.139 de Ley 29/1998 de 13 julio 1998. Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
Cita art.23 de Ley 43/1995 de 27 diciembre 1995. Impuesto sobre Sociedades
Cita art.4 de Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
Cita art.54, art.133, art.138.1 de Ley 30/1992 de 26 noviembre 1992. Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
Cita art.11.1 de LO 6/1985 de 1 julio 1985. Poder Judicial
Cita art.9, art.18, art.24, art.25 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española
Cita Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria
Cita RD de 24 julio 1889. Código Civil
Cita RD de 22 agosto 1885. Código de Comercio

Jurisprudencia

Cita STC Sala 2ª de 20 junio 2005 (J2005/118933)
Cita STC Sala 1ª de 27 mayo 2004 (J2004/30312)
Cita STC Sala 1ª de 27 octubre 2003 (J2003/136200)
Cita STC Sala 1ª de 8 mayo 2003 (J2003/11291)
Cita STC Pleno de 30 noviembre 2000 (J2000/40917)
Cita STC Sala 2ª de 14 febrero 2000 (J2000/1149)
Cita STC Sala 1ª de 17 enero 2000 (J2000/89)
Cita STC Pleno de 16 diciembre 1999 (J1999/40189)
Cita STC Sala 2ª de 29 noviembre 1999 (J1999/36633)
Cita STC Sala 2ª de 27 septiembre 1999 (J1999/27091)
Cita STC Sala 1ª de 27 septiembre 1999 (J1999/27075)
Cita STC Pleno de 5 abril 1999 (J1999/6871)
Cita STC Sala 2ª de 13 julio 1998 (J1998/10010)
Cita STC Sala 2ª de 15 junio 1998 (J1998/6491)
Cita STC Pleno de 2 abril 1998 (J1998/1494)

Cita STC Sala 1ª de 11 marzo 1997 (J1997/420)
Cita STC Sala 1ª de 28 enero 1997 (J1997/46)
Cita STC Sala 1ª de 16 diciembre 1996 (J1996/9681)
Cita STC Sala 1ª de 11 julio 1994 (J1994/5927)
Cita STC Sala 1ª de 25 abril 1994 (J1994/3625)
Cita STC Sala 1ª de 19 diciembre 1991 (J1991/12123)
Cita STC Sala 1ª de 20 diciembre 1990 (J1990/11807)
Cita STC Pleno de 26 abril 1990 (J1990/4435)
Cita STC Sala 1ª de 8 junio 1989 (J1989/5850)
Cita STC Sala 2ª de 1 diciembre 1988 (J1988/545)
Cita STC Sala 1ª de 26 octubre 1987 (J1987/159)
Cita STC Sala 1ª de 30 enero 1981 (J1981/2)

Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/ADMURCIA SENTENCIA: 00256/2016

RECURSO núm. 51/2014

SENTENCIA núm. 256/2016

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA
SECCIÓN SEGUNDA

compuesta por

D. Abel Ángel Sáez Doménech

Presidente

Dª. Leonor Alonso Díaz Marta

D. Mariano Espinosa de Rueda Jover

Magistrados

ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

S E N T E N C I A nº 256/16

En Murcia, a cuatro de abril de dos mil dieciséis.

En el RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO nº 51/14, tramitado por las normas ordinarias, con una cuantía de 59.736,43 euros, y referido a: Impuesto sobre Sociedades.

Parte demandante: MULTICINES EL HORNILLO S.L. , representado por el Procurador D. Juan Cantero Meseguer y defendido por la Letrada Dª. Paloma del Pozo Pérez.

Parte demandada: La Administración del Estado (Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia), representada y dirigida por el Sr. Abogado del Estado.

Acto administrativo impugnado: Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 29 de noviembre de 2013 que desestima las reclamaciones económico- administrativas números NUM000 y NUM001, acumuladas, interpuestas contra acuerdos de liquidación con nº. de referencia NUM002 regulariza la situación tributaria de la actora en el Impuesto sobre el Valor Añadido y períodos 4T/2006 a 4T/2008, resultando una cuota a ingresar de 24.858,95 euros y unos intereses de demora de 3.803,78 euros, total 28.662,73 euros. Y la segunda contra acuerdo A23 76000611 imponiendo a la recurrente una sanción por importe de 31.073,70 euros, por la comisión de dos infracciones tributarias, la primera derivada de haber dejado de ingresar dentro del plazo establecido todo o parte de la deuda, que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, y la segunda por haber determinado o acreditado improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros.

Pretensión deducida en la demanda: Que se dicte Sentencia por la que estimando el recurso formulado en nombre de la actora, se reconozca y declare que el acto administrativo objeto de impugnación no es conforme a Derecho, declarando su nulidad por no ser ajustado a Derecho:

1º. Porque si después de realizado el registro domiciliario no constan en el expediente las circunstancias jurídicas en que se realizó con el fin de verificar, entre otros extremos, si la documentación incautada relativa a personas o entidades que no tienen su domicilio en el lugar en que se ha llevado a cabo el registro ha sido o no lícitamente obtenida, impide a mi representada constatar y al Tribunal revisar si el registro efectuado y la documentación incautada se ajustan estrictamente a los términos de la autorización judicial y, en directa consecuencia, si la documentación incautada que se asegura que corresponde a Multicines El Hornillo, SL se encontraba o no comprendida en el marco de la autorización judicial en su caso concedida, lo que determina que las actuaciones inspectoras no se han realizado con arreglo a Derecho y, por tanto, han de ser anuladas junto con todos los actos administrativos que de ellas traen su causa.

2º. Con carácter subsidiario a la anterior, porque aunque la documentación incautada, única de la que se ha servido la inspección para aumentar las bases imponibles declaradas, hubiera sido obtenida lícitamente no enerva la presunción de veracidad que el artículo 108 LGT otorga a los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios, por cuanto el resultado de la valoración probatoria que la Inspección le atribuye es arbitrario, inverosímil o falta de razonabilidad, al haberse hecho las apreciaciones y adoptado conclusiones de un modo jurídicamente erróneo o inadecuado sobre los presupuestos de hecho aceptados como probados y, en particular, por no expresar ni un solo motivo por el que el obligado tributario haya de quedar a tales datos vinculado al no existir entre la documentación del obligado tributario y aquella documentación una relación natural ausente una conexión causal y sin que tampoco la Inspección haya aportado ningún fundamento al respecto.

3º. Con carácter subsidiario a las dos anteriores, porque el inspector no ha realizado actividad alguna dirigida a obtener la convicción del juzgador de los hechos que refleja en el acta ni tampoco ha desplegado actividad probatoria de ningún tipo encaminada a determinar la relación entre la "documentación incautada" y la real situación fiscal de mi representada, es decir, la relación entre aquella y los hechos que después se describen como ciertos en el acta, ni empleado ningún medio idóneo que permita un elemental control acerca de la certeza de los hechos incorporados al acta, sino todo lo contrario, la ausencia en el expediente de las circunstancias que rodearon aquél registro y la falta de actividad por el inspector, limitada a un mero automatismo sin parangón, determinan que la actuación inspectora y la subsiguiente liquidación no se encuentran ajustadas a Derecho y, por consiguiente, deben ser anuladas.

4º. Con carácter subsidiario a las tres anteriores, porque no procede la eliminación que hace la inspección de la compensación de bases imponibles negativas declaradas en los ejercicios 2001 a 2003 y en 2005, ya que la comprobación que la Inspección hace de estos ejercicios ya prescritos, en los mismos términos que la de los no prescritos, sobre la base de la documentación incautada, incurre en los mismos vicios ya denunciados y, por consiguiente, determina igualmente su nulidad.

5º. En todo caso, la anulación del acuerdo de imposición de sanción por haberse vulnerado en el presente caso el principio "non bis in idem", así como porque la Administración tributaria no ha probado la culpabilidad de mi representada.

6º Que se condene en costas a la Administración demandada ya que ha tenido la oportunidad de pronunciarse previamente sobre el reconocimiento del derecho postulado y no sólo lo ha hecho de forma negativa, sino con grave infracción de la normativa material y procesal aplicable, obligando a esta parte a acudir a la vía jurisdiccional, cuando este proceso se hubiera podido evitar de haber actuado la Administración Pública indagando con más diligencia y atención los fundamentos de la pretensión. En fin, en este caso la evidente temeridad de la Administración al oponerse al recurso, pese a haber omitido pronunciarse sobre unas pretensiones fundamentales y obligando al administrado a acudir al proceso para satisfacerlas, exige, cuando menos, su condena en costas.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. Mariano Espinosa de Rueda Jover, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el día 10 de febrero de 2014, y admitido a trámite, y previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

SEGUNDO.- La parte demandada ha solicitado la desestimación de la demanda por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

TERCERO.- Ha habido recibimiento del proceso a prueba solicitado por la parte demandada, dando por reproducidos todos los documentos obrantes en el expediente administrativo. Después de evacuarse el trámite de conclusiones se señaló para la votación y fallo el día 18 de marzo de 2016.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Interpone la recurrente el presente recurso contencioso- administrativo frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 29 de noviembre de 2013, que desestima las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, acumuladas, interpuestas contra acuerdos de liquidación con nº. de referencia NUM002 regulariza la situación tributaria de la actora en el Impuesto sobre el Valor Añadido y períodos 4T/2006 a 4T/2008, resultando una cuota a ingresar de 24.858,95 euros y unos intereses de demora de 3.803,78 euros, total 28.662,73 euros. Y la segunda contra acuerdo A23 76000611 imponiendo a

la recurren una sanción por importe de 31.073,70 euros, por la comisión de dos infracciones tributarias, la primera derivada de haber dejado de ingresar dentro del plazo establecido todo o parte de la deuda, que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, y la segunda por haber determinado o acreditado improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros.

Fundamenta la resolución el Tribunal Económico administrativo en los siguientes argumentos:

I.- La liquidación impugnada se motiva, en síntesis, en lo siguiente:

1) Se rectifican las bases imponibles declaradas por el obligado tributario en los ejercicios 2006/07/08, pues se entiende acreditado en el procedimiento que el interesado no declaró la totalidad de las rentas obtenidas en el desarrollo de su actividad lo que se deduce de documentos obtenidos legalmente, en el marco de las diligencias previas 1094/2007 del Juzgado de Instrucción 4 de Lorca, en un registro en la oficina de la entidad INVERSIONES UMBE SL y SEGUROS ANGEL MARTÍNEZ TUDELA SL. Estas oficinas no son ajenas al obligado tributario, dada la circunstancia de que D. Basilio y D. Evelio son socios y/o administradores del obligado tributario y figuran imputados en dichas diligencias previas.

II.- El TEARM seguidamente, después de resumir los argumentos en los que la reclamante basa su pretensión señala en lo que se refiere a la reclamación número NUM000 interpuesta frente al acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Valor añadido y períodos 4T/2006 a 4T/2008, que la cuestión controvertida queda referida a resolver sobre si se ajusta a derecho el acuerdo impugnado, consistiendo el primer motivo de regularización que se plantea en la rectificación de las bases imponibles declaradas por el obligado tributario en los ejercicios 2006/07/08, por entender probado la Administración que se declaraban cuotas inferiores a las realmente obtenidas en el ejercicio de su actividad. A dicha conclusión llega la Inspección tras el análisis de los documentos remitidos por el Juzgado de Instrucción nº4 de Lorca y conocidos por dicho Juzgado en el marco del procedimiento abreviado 1094/2007, origen que hace constar el actuario en diligencia de 17/12/2010 y que resulta acreditado mediante la incorporación al expediente de copia de providencia de fecha 06/10/2010 en la que se pone en conocimiento de la Agencia Tributaria que en el desarrollo de las actuaciones judiciales se han detectado posibles irregularidades tributarias en relación con MULTICINES EL HORMNILLO SL. Esta información y la documentación que se acompaña, según se concreta en el informe ampliatorio al acta de disconformidad, proviene del registro de la sede de determinadas sociedades vinculadas a los administradores y socios de la ahora reclamante y se remite en el marco de lo dispuesto en el art 94.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria el cual dispone que "Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales " sin que, a juicio de este Tribunal, corresponda a nuestra competencia el control de la legalidad de las actuaciones judiciales como pretende el interesado. En cuanto a si los distintos documentos se refieren a MULTICINES EL HORMNILLO SL y fueron suministrados por este, ello se entiende acreditado, no sólo por la vinculación que mantiene con los titulares de las sociedades radicadas en las oficinas objeto de registro, sino porque es evidente que contiene datos consignados en sus autoliquidaciones o referidos a las distintas partidas que constituyen sus ingresos o gastos, constanding numerosos documentos donde luce membrete de la sociedad y otros que son fax en los que se puede apreciar como remitente la razón social de la ahora reclamante, existiendo, incluso, prospectos publicitarios relativos a las películas cuya emisión constituía su actividad principal.

Dicho lo anterior y girando la cuestión controvertida en torno a la valoración de las pruebas obtenidas por la Inspección, debe precisarse que ante la dificultad evidente de aportar una prueba directa de la existencia de rentas no declaradas acude la Inspección a la utilización de la prueba indiciaria. Así, como es sabido, la prueba indirecta, indiciaria o circunstancial es susceptible de enervar la presunción de inocencia y esto es un principio definitivamente consolidado por la doctrina del Tribunal Constitucional que en multitud de precedentes se ha pronunciado al respecto, declarando desde las sentencias 174 (RTC 1985, 174) y 175 (RTC 1985, 175) ambas de 17.12.85 la aptitud de la prueba de INDICIOS para contrarrestar la mencionada presunción, a la vista de la necesidad de evitar la impunidad de múltiples delitos, particularmente los cometidos con especial astucia, y la advertencia de que habría de observarse singular cuidado a fin de evitar que cualquier simple sospecha pudiera ser considerada como verdadera prueba de cargo. A partir de tal fecha con frecuencia se ha venido aplicando y estudiando por los Tribunales de Justicia esta clase de prueba que ha adquirido singular importancia en nuestro Derecho Procesal, porque, como es obvio, son muchos los casos, como el que nos ocupa, en que no hay prueba directa sobre un determinado hecho, y ello obliga a acudir a la indirecta, circunstancial, o de inferencias, para a través de los hechos plenamente acreditados (INDICIOS), llegar al conocimiento de la realidad de aquel necesitado de justificación, por medio de un juicio de inducción lógica conforme a las reglas que ofrece la experiencia sobre la base de la forma en que ordinariamente se desarrollan los acontecimientos (SSTC 229/88, 107/89, , 206/94, 45/98 de 13.7).

Del mismo modo la Sala de casación del Tribunal Supremo ha generado una amplia jurisprudencia al respecto, según la cual la realidad del hecho y la participación en el mismo del acusado puede ser establecida por la fórmula de INDICIOS (SSTS 17.11 y 11.12.2000, 22.1 y 29.10.2001, 29.1.2003, 16.3.2004) siempre que concurren una serie de requisitos, que entendemos cumplidos en el presente caso y que, en definitiva, suponen tal y como dice la STS de 16.11.2004, es necesario que se "haga explícito el razonamiento a través del cual, partiendo de los INDICIOS, se ha llegado a la convicción sobre el acaecimiento del hecho punible y la participación del acusado, explicitación que aun cuando ser sucinta o escueta se hace imprescindible en el caso de prueba indiciaria, precisamente para posibilitar el control casacional de la inferencia".

A estos efectos, el artículo 108 de la ley 58/2003 dispone que:

«1. Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano ».

Conforme a la doctrina del Tribunal Central consagrada en numerosas resoluciones, tal enlace se da cuando concurren los tres requisitos siguientes:

a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico, como extremadamente posible.

b) Precisión o, lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse.

c) Concordancia entre todos los hechos conocidos, que deben conducir a la misma conclusión."

Entiende este Tribunal que estos requisitos se dan en el caso que nos ocupa, pues los documentos obtenidos por la Inspección incluyen el desglose de todas y cada una de las partidas de ingresos y gastos correspondientes a las tres principales fuentes de renta del interesado (entradas de cine, publicidad y servicio de cafetería) en los que se llega a expresar el beneficio real y se calcula incluso el aparente porcentaje constante de ingresos por explotación de cafetería que no se declaran y que asciende al 45% de los mismos, todo ello expresado y agregado por períodos mensuales, con lo que los citados documentos constituyen prueba indiciaria suficiente para respaldar el hecho acreditado de que se declararon bases imponible inferiores a las procedentes, en el importe determinado por la Inspección, de acuerdo con los cuadros anuales y mensuales incorporados al informe ampliatorio emitido por el actuario.

Por último debemos acordar con la Inspección que las conclusiones anteriores no han podido ser enervadas por el interesado mediante aportación de prueba en contra, constando en diligencia que se mostró la documentación antedicha y que fue incorporada al expediente puesto de manifiesto con carácter previo a la incoación de las actas, habiendo aportado el interesado exclusivamente sus libros registros y de contabilidad. En relación a este extremo aduce el interesado que la Inspección no ha ponderado el valor probatorio de esta y ello entendemos que no es así, no debiendo olvidarse que dicho valor debe apreciarse conforme a las reglas generales del Derecho (art 30.1 del Código de Comercio), precisando el Código Civil, en su artículo 1.228 señala que " Los asientos, registros y papeles privados únicamente hacen prueba contra el que los ha escrito en todo aquello que conste con claridad, pero el que quiera aprovecharse de ellos habrá de aceptarlos en la parte que le perjudiquen ".

De dichos preceptos se deduce, tal y como ya ha destacado el TEAC en su Resolución de 28 de abril de 2009, que lo incluido en su contabilidad, no vincula a la Administración Tributaria, sino que tal vinculación de legitimidad y validez, únicamente juega con relación al propio empresario, de manera que si quiere desvincularse de lo reflejado en sus anotaciones contables deberá proceder a probar que se ha producido un error en su elaboración.

Por lo demás el art 30 del Código de Comercio ha sido interpretado por el Tribunal Supremo, que en el fundamento segundo de su Sentencia de 30 de abril de 1986 señala que "al prevenir el Código de Comercio expresamente que «el valor probatorio de los libros de los comerciantes y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho», claramente está poniendo de manifiesto que no existe un precepto sancionador de sometimiento pleno probatorio afirmativo del resultado del contenido de los libros de comercio en contra de tercero"; asimismo, en el fundamento séptimo de su Sentencia de 7 de octubre de 1986 dispone que "la contabilidad de la actora no puede tomarse como básica, fuera del conjunto de la prueba, ya que éste no es el alcance del artículo 1228 del Código Civil referente a los asientos, registros y papeles privados, ni el del artículo 47 del Código de Comercio que no concede a los libros de comercio un valor probatorio especial - sentencias del Tribunal Supremo de 12/02/1982 y 07/01/1983 ".

Por lo tanto el valor probatorio de la contabilidad debe apreciarse en el marco del conjunto de elementos incorporados al expediente y, en el presente caso, frente a la evidencia derivada del análisis de la documentación obtenida en vía judicial de que se estaban ocultando rentas a la Hacienda Pública, es cierto que la contabilidad contradice los datos contenidos en dicha documentación, pero ello no debe extrañar pues difícilmente, de existir ocultación de ingresos o gastos reales, éstos se harían constar en la contabilidad mercantil del interesado, por lo que en definitiva entendemos que, de un análisis conjunto de los elementos probatorios anteriores, se desprende que, efectivamente, se produjo tal ocultación y, considerando que, según el art 4 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, reguladora del IVA, establece la sujeción al impuesto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, procede como hace la Inspección la exigencia de las cuotas correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo importe no fue objeto de autoliquidación y sin que proceda la deducción de cuotas que eventualmente pudieran haberse soportado en la adquisición de bienes y servicios en operaciones igualmente no declaradas pues el interesado no dispone del documento acreditativo a la deducción. En este sentido debe considerarse que los requisitos que deben exigírsele a un sujeto pasivo del Impuesto para el ejercicio del derecho a deducir, regulados en los artículos 92 a 100 de la LIVA, conllevan dos tipos de exigencias para ejercer el mencionado derecho. Por un lado, una exigencia de carácter material, que es la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen y que en nuestro caso se entiende cumplido y, por otro lado, una exigencia de carácter formal, que se concreta en el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos formales que se establecen en la normativa reguladora del impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir, incluido estar en posesión del referido documento, en general la factura que cumpla los requisitos reglamentarios y en concreto en que se consignen las cuotas repercutidas. Por otra parte las operaciones de adquisición de bienes y servicios descubiertas por la Inspección no se encontraban registradas en el libro de facturas recibidas con anterioridad al inicio de las actuaciones lo que impide también la deducibilidad de las posibles cuotas soportadas (TEAC Resolución R.G: 2972-10 de 27/03/2012), de conformidad con el art. 99 tres de la LIVA el cual en su párrafo segundo dice lo siguiente:" Cuando hubiese mediado requerimiento

de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles en las liquidaciones que procedan las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los Libros Registros establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas sólo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior."

Por todo lo dicho procede la liquidación contenida en el acuerdo que se impugna el cual es, en definitiva, ajustado a derecho y debe confirmarse.

III.- En relación con la reclamación número NUM000 interpuesta frente al acuerdo de imposición de sanción, la cuestión objeto de controversia se refiere a resolver sobre si dicho acto se ajusta a derecho y, en definitiva, si la conducta del interesado era sancionable de conformidad con los artículos 191 y 195 de la Ley 58/2003 General Tributaria los cuales regulan los tipos aplicados por el órgano sancionador de la siguiente forma: Art. 191 :

" 1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley .

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

Art. 195: "1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros."

IV.- Alega el interesado conculcación del principio non bis in idem por entender, en síntesis, que en tanto en cuanto no finalicen las actuaciones judiciales en el marco de las cuales se pusieron de manifiesto las circunstancias que determinan la regularización administrativa, la Administración no puede instruir procedimiento sancionador ni, en consecuencia, acordar la imposición de sanción. En efecto el principio non bis in idem, determina "una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos" (STC n° 77/1983 de 3 octubre) e impide (STC 159/1987) "una inadmisibles reiteración en el ejercicio del ius puniendi del Estado e, inseparablemente, una abierta contradicción con el mismo derecho a la presunción de inocencia, porque la coexistencia de dos procedimientos sancionadores para un determinado ilícito deja abierta la posibilidad, contraria a aquel derecho, de que unos mismos hechos, sucesiva o simultáneamente, existan y dejen de existir para los órganos del Estado (Sentencia 77/1983, de 3 de octubre, fundamento jurídico 4.)». En nuestro derecho positivo el citado principio se recoge en el artículo 133 de la Ley 30/1992 conforme a la cual " No podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento " y, en el ámbito tributario, la no concurrencia entre el procedimiento sancionador tributario y el proceso penal, con preferencia del segundo sobre el primero, viene consagrado en el art 180.1 de LGT el cual dispone: " 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."

En referencia a tal principio ha dicho el Tribunal Constitucional en STC n° 177/1999 de 11 de octubre, que "procede recordar la jurisprudencia de este Tribunal sobre el principio non bis in idem que, desde la STC 2/1981, ha sido considerado como parte integrante del derecho fundamental al principio de legalidad en materia penal y sancionadora (art. 25.1 C.E.). En el fundamento jurídico 4. de aquella Sentencia se declaró que «El principio general de derecho conocido por non bis in idem supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones -administrativa y penal- en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración -relación de funcionario, servicio público, concesionario, etc.- que justificase el ejercicio del ius puniendi por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración». Por tanto dicho principio y los preceptos antes transcritos operan en los casos en que se aprecie "identidad de sujeto, hecho y fundamento".

En nuestro caso es palmario que no existe tal identidad, pues, aunque se desconocen por este Tribunal los hechos y fundamentos del proceso penal, lo que queda claro es que no se dirige frente a la ahora reclamante sino a otras personas físicas vinculadas con ella, por lo que el desarrollo del referido proceso no impide la regularización administrativa ni la imposición de sanción en base a la conducta probada en vía administrativa.

V.- Alega el interesado que la Administración no ha acreditado la concurrencia de culpabilidad en su conducta y falta de motivación del acuerdo de imposición de sanción en relación a este extremo. A este respecto, como es sabido, las infracciones tributarias se sancionan cuando concurra cualquier grado de negligencia y es incuestionable, como tiene reiteradamente reconocido la jurisprudencia,

la aplicabilidad de los principios constitucionales y penales en el ámbito de la normativa sancionadora en materia tributaria, aunque con ciertos matices. En particular, no cabe duda de que, en ningún caso pueden admitirse supuestos de responsabilidad objetiva, siendo en todo caso necesario el elemento intencional o culpabilidad para que pueda entenderse cometida una infracción tributaria; es requerida la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica consciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, a la no adopción de las medidas precisas para evitar un resultado jurídico previsible.

En nuestro caso, esta cuestión debe enlazarse con el hecho de que la motivación de los actos administrativos en general y por tanto de los acuerdos de imposición de sanción practicados por la Administración, no constituye un mero requisito formal, sino que desde el punto de vista interno asegura la formación de la voluntad de la Administración, constituye una garantía para el administrado, y facilita el control jurisdiccional por parte de aquella. Tal requisito, se exige no solamente en base al principio constitucional de seguridad jurídica y prescripción de la indefensión, en los artículos 9 y 24 de la Constitución Española, sino en la legislación ordinaria, así el artículo 54 de la Ley 30/1.992 de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, obliga a motivar los actos que limiten derechos subjetivos. En particular el artículo 211 denominado "Terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria" de la Ley 58/2003, General Tributaria señala:

"3. La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta Ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad."

En concreto y en relación a la motivación del elemento subjetivo la Inspección incorpora al expediente sancionador los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento comprobador previo, hechos de los que se concluye motivada y razonadamente (fundamento de derecho tercero del acuerdo de imposición de sanción) la concurrencia de, al menos, una falta de diligencia que ha producido un resultado contrario a derecho. En definitiva el citado acuerdo sancionador no solo recoge los hechos sino la determinación de la infracción cometida con arreglo a los mismos, sujeto infractor, la sanción aplicable y sus criterios de graduación, resultando que los mencionados hechos, derivaron en la comisión de la infracción, por lo que entendemos que las alegaciones de la reclamante en relación a la insuficiente motivación del acto deben desestimarse, habiéndose, por otra parte, acreditado que, indudablemente, la conducta del contribuyente cuando declara rentas inferiores a las resultantes del desarrollo de la actividad, conociendo, como se desprende de los documentos incorporados al expediente, cuáles eran los verdaderos importes de los ingresos y gastos derivados de aquella, con el único fin de defraudar a la Hacienda Pública dejando de ingresar las cuotas que le correspondían por el Impuesto, es una actuación ya de por sí suficientemente representativa de negligencia, por lo que se estima conforme a derecho la sanción impuesta. A lo anterior debe añadirse que lo dicho no se ve perjudicado por la circunstancia de que la Inspección haya acreditado la conducta imputada por vía indiciaria pues, una vez probado el hecho base, la calificación tributaria derivada de la norma tributaria no supone una cuestión probatoria que afecte a la presunción de inocencia, sino la pura aplicación de la normativa sustantiva del impuesto para su adecuada liquidación. Ya nos hemos referido a la aplicabilidad de los principios que rigen el orden penal al derecho sancionador tributario y, como indudablemente sucede en aquél, en este último el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción de la existencia de infracción pueda formularse sobre la base de una prueba por indicios, siempre que, se cumplan, como ocurre en el presente caso, la adecuada acreditación de los hechos base o indicios y se motive el razonamiento a través del cual, partiendo de aquellos llega a la convicción sobre la existencia de la conducta sancionable.

Por otro lado no se observa en las normas no aplicadas por el reclamante ninguna oscuridad o laguna interpretativa; las normas expuestas resultan claras, por lo que la conducta del recurrente no puede ampararse en una interpretación razonable, su conducta desvela, al menos una simple negligencia, por no haber puesto el cuidado y la atención exigibles.

VI.- En conclusión, no observando este Tribunal defecto alguno en la tramitación del expediente de imposición de sanción y entendiéndose que la Administración actúa conforme a derecho tanto en la determinación del elemento objetivo de la infracción, como en la acreditación de una conducta, al menos, negligente en la actuación del sujeto infractor y siendo que, por otra parte, ha aplicado correctamente la normativa reguladora de la determinación de la cuantía de la sanción, debemos confirmar el acuerdo impugnado.

SEGUNDO.- Fundamenta la parte recurrente su pretensión, en síntesis, en afirmar:

1) Que la Dependencia de Inspección dictó sendos acuerdos de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 y de imposición de sanción asociado, sobre la única base de la documentación incautada en el registro del domicilio social de las sociedades Inversiones Umbe, SL y Seguros Ángel Martínez Tudela, SL. Entre la documentación incautada dice el actuario que "figuran multitud de hojas de cálculo con datos anuales y mensuales en formato papel, relativas a los años 2001 a 2008 en las que afirma "se reflejan los ingresos y gastos totales, los ingresos y gastos declarados en el Impuesto sobre sociedades e IVA, los ingresos y gastos no declarados ni en el Impuesto sobre sociedades ni en el IVA y el reparto neto de esto últimos (ingresos no declarados - gastos no declarados) entre los socios de la sociedad".

Exclusivamente sobre la base de esta documentación se asevera que se han obtenido los conceptos y guarismos que figuran tanto en el acta como en el informe ampliatorio, que el acuerdo de liquidación reproduce en su integridad, lo que ha conducido al aumento de las bases imponibles declaradas en los ejercicios objeto de comprobación.

Además, los hechos se han considerado constitutivos de una infracción tributaria muy grave imponiéndose sanción.

Contra la liquidación propuesta en el acta y contra el acuerdo de inicio de expediente sancionador se formularon las oportunas alegaciones que, en síntesis, consistieron en oponer, por las distintas razones que se expusieron, que los datos contabilizados y declarados en absoluto quedaban desvirtuados o contradichos por la documentación procedente del citado registro que, por otra parte, ha sido la única tenida en cuenta por la Inspección para la determinación de las bases imponibles.

Empero, los motivos de oposición sólo han sido objeto de un análisis sesgado y parcial por la jefatura de la inspección, que se ha limitado a transcribir y resolver exclusivamente sobre aquellos aspectos integrantes de las alegaciones que se podían despachar con mejor donaire.

Añade respecto a la documentación incautada en el registro domiciliario, que en el antecedente de hecho tercero del acuerdo de liquidación se dice que, en el marco de las diligencias previas 1094/2007 del Juzgado de Instrucción nº 4 de Lorca, se realizó un registro en la oficina de C/ Nogalte, 15 1º A Lorca, en la que tienen su domicilio fiscal las sociedades Inversiones Umbe, SL y Seguros Ángel Martínez Tudela, SL y que se da la circunstancia de que D. Basilio, D. Alberto y D. Evelio son socios y/o administradores de Multicines El Hornillo, SL y en el momento presente figuran imputados en dichas diligencias previas, incautándose en el registro practicada documentación relativa a la entidad Multicines El Hornillo, SL que habría sido remitida por esta última a su socio D. Basilio.

La cuestión controvertida queda referida a resolver sobre si se ajustan o no a derecho los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, teniendo en cuenta que el motivo de la regularización y aumento de las bases imponibles declaradas obedece exclusivamente al valor probatorio que la Inspección otorga a la citada documentación incautada, sin que se haya producido ninguna labor de comprobación de la documentación contable aportada por mi representada ni de investigación de las relaciones con sus socios ni, en definitiva, se haya realizado el obligado contraste entre ésta y aquélla.

Contra los citados acuerdos de liquidación y de imposición de sanción se promovió reclamación económico-administrativa al TEAR de Murcia, cuya resolución acumulada desestima las pretensiones de mi representada.

2) En cuanto al fondo de la cuestión controvertida resultan de aplicación las siguientes normas jurídicas que son el fundamento de la pretensión de esta demanda:

I. Respecto a la nulidad de pleno derecho de los actos de liquidación v de imposición de sanción.

El art. 217 LGT al regular la nulidad de pleno derecho dice:

"1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

(...)

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados".

En el antecedente de hecho tercero del acuerdo de liquidación se dice que, en el marco de las diligencias previas 1094/2007 del Juzgado de Instrucción nº 4 de Lorca, se realizó un registro en la oficina de C/ Nogalte, 15 1º A de Lorca, en la que tienen su domicilio fiscal las sociedades Inversiones Umbe, SL y Seguros Ángel Martínez Tudela, SL y que se da la circunstancia de que D. Basilio, D. Alberto y D. Evelio son socios y/o administradores de Multicines El Hornillo, SL y en el momento presente figuran imputados en dichas diligencias previas, incautándose en el registro practicada documentación relativa a la entidad Multicines El Hornillo, SL que habría sido remitida por esta última a su socio D. Basilio.

Sin embargo, examinados los documentos integrantes del expediente administrativo remitido al TEAR de Murcia con motivo de la interposición de la reclamación, se advierte que no figuran los antecedentes que permitan a la actora determinar y al Tribunal revisar si el citado registro en el que se incauta la documentación que se asegura viene referida a Multicines El Hornillo. SL. y en la que se ha basado íntegramente la regularización tributaria que ha desembocado en los acuerdos liquidatorios v sancionatorios, se ajusta o no a Derecho : ya que en el expediente figura exclusivamente una providencia de fecha 6 de octubre de 2010 por la que el Juzgado de Instrucción nº 4 de Lorca pone en conocimiento de la AEAT las posibles irregularidades tributarias detectadas en relación a diversos contribuyentes, entre los que se encuentra Multicines El Hornillo, SL.

Adviértase que el registro se produce en la oficina de C/ Nogalte. 15 1º A de Lorca, en la que tienen su domicilio fiscal las sociedades Inversiones Umbe. SL y Seguros Ángel Martínez Tudela. SL., pero no la recurrente.

En este sentido, tal como el Tribunal Constitucional tiene declarado a propósito de las consecuencias de la prueba ilícita (SSTC 166/1999, de 27 de septiembre, F. 4. y 171/1999, de 27 de septiembre, F. 4, STC 8/2000, de 17 de enero, SSTC 81/98, 121/98, 151/98, 49/99, 166/99, 171/99 y 8/2000), si después de realizado el registro no constan las circunstancias jurídicas en que se realizó con el fin de verificar, entre otros extremos, si la documentación incautada relativa a personas o entidades que no tienen su domicilio en el lugar en que se ha llevado a cabo el registro ha sido o no lícitamente obtenida, se impone la anulación de las actuaciones inspectoras.

De acuerdo con esta doctrina, llegamos a la conclusión de que la ausencia en el expediente administrativo de la diligencia judicial de entrada y registro y de la autorización judicial en su caso concedida para llevar a efectos el registro domiciliario de las sociedades Inversiones Umbe, SL y Seguros Ángel Martínez Tudela. SL. no nos permiten verificar y al Tribunal revisar los términos exactos

para los que se concedió la entrada y registro, pues la incautación directa de una documentación que se dice es relativa a personas o entidades que no tenían en el lugar del registro su domicilio no puede ser aprovechada por la Administración tributaria para unos fines completamente distintos ya que, desde una correcta interpretación del art. 18.2 de la Constitución, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio no tolera que la entrada y registro acordada para el esclarecimiento de un determinado delito, sea aprovechada por la Administración tributaria para la obtención de otras informaciones, pues el propio carácter excepcional de la medida judicial obliga a hacer una interpretación restrictiva y a no permitir que de la misma se extraigan consecuencias distintas de aquéllas para las que fue otorgada. En definitiva, al no poder constatar en el presente caso - v el Tribunal revisar - si el registro efectuado y la documentación incautada se ajustan estrictamente a los términos de aquélla autorización v. en directa consecuencia, si la documentación incautada que se asegura que corresponde a Multicines El Hornillo, SL se encontraba o no comprendida en el marco de la autorización judicial en su caso concedida, se debe declarar que las actuaciones inspectoras no se han realizado con arreglo a Derecho v. por tanto, han de ser anuladas junto con todos los actos administrativos que de ellas traen su causa.

La petición de nulidad del procedimiento de inspección que ha dado lugar a las presentes actuaciones conlleva la declaración de nulidad de las pruebas aportadas por la Inspección Tributaria como consecuencia de la teoría de "los frutos del árbol envenenado", pues la presunción de inocencia no puede ser desvirtuada en virtud de pruebas nulas e ilegalmente practicadas, ya que, de otro modo, se produce a mi representada una evidente indefensión que, a mayor abundamiento, se ve acrecentada si cabe cuando el único argumento que nos ofrece la Inspección en relación con aquél registro tan sólo obedece a la circunstancia de que D. Basilio, siendo socio y/o administrador de las sociedades Inversiones Umbe, SL y Seguros Ángel Martínez Tudela, SL, a su vez también es socio y/o administrador de Multicines El Hornillo, SL, y D. Basilio, junto con D. Alberto y D. Evelio, figuran imputados en aquellas diligencias previas, desconociéndose la razón - puesto que ni consta en el expediente ni ninguna de las circunstancias que él se mencionan nos permiten advertirla - por la que se debe incautar documentación relativa a Multicines El Hornillo, SL o a cualquier otra sociedad de la que pueda ser socio v/o administrador D. Basilio, o D. Alberto o D. Evelio, sin guardar ninguna relación comercial o fiscal ni tener en dicha dirección su domicilio social ni fiscal.

En cuanto a la problemática de la prueba ilegítima hay que decir que la naturaleza inquisitiva del expediente inspector y la obligada actividad probatoria de la Administración tributaria plantea directamente la cuestión de los medios establecidos por la Ley para la captación y el suministro de información con trascendencia tributaria y el problema de la legalidad y legitimidad de los resultados obtenidos. El artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, con aplicación en todas las materias y en todos los procesos y procedimientos de cualquier clase y naturaleza, establece que se respetarán las reglas de la buena fe y que no surtirán efecto las pruebas obtenidas directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales: el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar, el derecho a la inviolabilidad del domicilio y el derecho al secreto de las comunicaciones (art. 18.1, 2 y 3 CE), constituyen verdaderos límites a las potestades de la inspección tributaria y no siempre estará clara la frontera y el límite entre los poderes de la inspección y la esfera protegida por el derecho fundamental tutelada por el juez. En todo caso, la obligación de sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con los principios de generalidad y capacidad económica, no puede justificar cualquier sacrificio de los derechos fundamentales. La doctrina desgranada por el TC desde las primeras sentencias constituye prueba manifiesta de la tensión entre las distintas manifestaciones del derecho a la intimidad que regula el artículo 18 CE y la respectiva obligación de sostenimiento de los gastos públicos del artículo 31 de la misma. El ámbito protegido por el derecho a la intimidad personal (FJ 7 de la Sentencia del TC 233/1999) alcanza y abarca por completo a los datos relativos a la situación económica de las personas y por ende a la información concerniente al gasto en que incurre un obligado tributario; es así que toda investigación fiscal puede alcanzar y penetrar en la zona más estricta de la vida privada o en «los aspectos más básicos de la autodeterminación personal» del individuo (Sentencias del TC 85/2003, de 8 de mayo, FJ 21 y 99/2004, de 27 de mayo, FJ 13). La protección que dispensa el artículo 18 a la intimidad personal y a la cesión de datos con trascendencia tributaria a favor de la Agencia Tributaria, o lo que es lo mismo, los requisitos para que la afectación del ámbito de intimidad constitucionalmente protegido resulte conforme con el artículo 18.1 CE, son los siguientes:

1º La existencia de un fin constitucionalmente legítimo.

2º La previa habilitación legal de la intromisión concreta en el derecho a la intimidad.

3º Por regla general que la injerencia en la esfera de privacidad constitucionalmente protegida se acuerde mediante una resolución judicial motivada.

4º Finalmente, que se observe el principio de proporcionalidad, esto es, que la medida adoptada sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella, que sea necesaria o imprescindible al efecto (que no existan otras medidas más moderadas o menos agresivas para la consecución de tal propósito con igual eficacia) y, finalmente, que sea proporcionada en sentido estricto (ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto) y adecuada al caso concreto.

La necesidad de previsión legal específica para las medidas que supongan una injerencia en el derecho a la intimidad es de general aplicación en el ámbito del Consejo de Europa, al estar contemplada en el artículo 8 CEDH y por estar plenamente reconocida en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que incluye tales derechos dentro del más genérico derecho «al respeto de la vida privada y familiar». La doctrina de nuestro TC ha reconocido y aceptado la plena vigencia del Convenio y de la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, entre otras, en la Sentencia del TC 207/1996, FJ 4 b: «No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley.»

En este sentido, la ausencia en el expediente administrativo de los antecedentes relativos al registro en que fue obtenida la "documentación incautada", no permite verificar si los citados requisitos de protección del derecho a la Intimidad han sido respetados,

por lo que la actuación de la inspección v subsiguiente liquidación que de tal registro trae su antecedente v causa debe ser declarada nula de pleno derecho.

Sin perjuicio de la nulidad del procedimiento de inspección, conviene, además, poner de manifiesto diversos extremos que nos permiten igualmente alcanzar la conclusión de que, en todo caso, la liquidación, por falta de fundamento, debe ser anulada:

1º. Porque queda sin determinar en el expediente si la documentación incautada fue o no realmente remitida por Multicines El Hornillo. SL a su socio D. Basilio, puesto que cuando el acuerdo de liquidación de la inspección dice "incautándose en el registro practicado documentación relativa a la entidad Multicines El Hornillo, SL que habría sido remitida por esta última a su socio D. Basilio", deja sin esclarecer si el "habría sido" significa o no que realmente Multicines El Hornillo, SL remitió la documentación incautada a D. Basilio o si no fue así, siendo de extrema relevancia la determinación de esta cuestión habida cuenta de que, como a continuación veremos, la inspección transforma el "habría sido" por el "fue" dando por sentadas dos premisas que se evidencian manifiestamente falsas: la primera, que en todo momento la documentación incautada "fue" remitida por Multicines El Hornillo, SL a D. Basilio, lo que en absoluto ha sido probado por la inspección, y la segunda, que, de haber sido así, la documentación no fue jamás modificada o alterada por éste ni por cualquier otra persona hasta el momento del registro, de modo que aquella amalgama de datos y guarismos vienen a reflejar la realidad fiscal, a pesar de no haber sido contrastada con ningún otro medio probatorio, de Multicines El Hornillo, SL, de lo que tampoco existe prueba alguna en el expediente.

2º. Porque no se ajusta a Derecho el que la providencia del Juzgado que obra en el expediente afirme que "en las presente actuaciones se han detectado posibles irregularidades tributarias en relación, entre otros contribuyentes, a Multicines El Hornillo. SL", y no explique ni motive el contenido de aquella posibilidad e irregularidad, como tampoco mencione los informes o técnicos que las hayan, en su caso, podido apreciar: siendo, por tanto, más que cuestionable jurídicamente la razón que en el fondo subyace para la emisión de esta providencia, y que, al no haber sido puesta de manifiesto en el expediente, es causante asimismo de una evidente indefensión al no poder oponer argumentos y fundamentos de derecho contra aquéllas razón de fondo y apreciaciones. Téngase presente, aunque sea como mera hipótesis, que si el técnico que hubiera acudido al registro domiciliario y que hubiese detectado las posibles irregularidades tributarias de las que nos da cuenta la providencia del Juzgado hubiese sido - de modo casual y fortuito - el propio Inspector actuario D. Jose Luis (al que paradójicamente no se le asignó el expediente cargado en el Plan de Inspección por la Orden de fecha 9 de noviembre de 2010 sino al actuario Sr. Alexander, pero reconsiderada la asignación al día siguiente se acuerda la modificación de dicha Orden fundada eufemísticamente en "Error al asignar unidad", asignándosele finalmente el expediente después de las imaginables tensiones de la Jefatura entre "dejarlo al margen" u "ocultar los antecedentes del registro" (véanse los dos ficheros que obran en el expediente conteniendo estos dos documentos)), resultaría que la Inspección habría recibido realmente en el momento del registro y directamente la documentación incautada sin que hubiera sido el Juez quien ordenase en forma la remisión de la documentación ocupada, es decir, que la Inspección no habría recibido, previo examen del Juez, los datos y documentos de la sociedad que puedan tener trascendencia tributaria, sino que sería el propio funcionario de la Inspección Sr. Jose Luis el que directamente recabara esa documentación v después de examinarla concluyera que existían, a su juicio, irregularidades tributarlas, iniciando las actuaciones administrativas correspondientes y que aquí se cuestionan, lo que conduciría a la conclusión de que la actuación administrativa no se habría sujetado a la legalidad y por ello debería ser anulada. Llegados a este punto cabría preguntarse - sólo si la hipotética situación descrita se ajustase plenamente a la realidad -¿explicaría, en evitación de aquella conclusión, que no se hubieran traído al expediente los concretos antecedentes y las exactas circunstancias y finalidades de aquél registro, sin reparar en que el no haberlos traído conduce a la misma conclusión que se pretendía evitar?. La respuesta a esta cuestión dejaría al descubierto la realidad que late en el fondo del asunto, pero, como se ha dicho, sólo para el caso de que aquélla hipótesis coincidiera con la realidad, lo que es impensable en un Estado de Derecho.

En efecto, el domicilio registrado fue el de dos sociedades y dicho registro se llevó a cabo - aunque sus fines y extensión los desconocemos por no constar en el expediente - con la autorización judicial, pero ese registro domiciliario ha servido, en definitiva, para que la Administración incautara diversa información que la inspección imputa a la sociedad aquí recurrente -que tiene personalidad jurídica propia y contra la que, al parecer, no se dirigían las actuaciones penales-, documentos que luego han constituido el soporte de la actividad de comprobación e investigación llevada a cabo por la Inspección de los Tributos; por razones obvias de competencia esta precisión se hace tan sólo a los efectos de esclarecer la legalidad de la actuación administrativa subsiguiente puesto que fueron estos documentos los utilizados por la Inspección para levantar diversas actas tendentes a regularizar la situación fiscal de la sociedad recurrente con la consiguiente imposición de sanciones, lo que debe conducir a la nulidad del acta porque no se habría incoado al amparo del artículo 94.3 de la Lev General Tributaria, en el que se establece que «Los Juzgados y Tribunales deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales», ya que, si se diese la circunstancia de que a la diligencia de entrada y registro acordada por el Juez de Instrucción hubiera asistido el Inspector actuario D. Jose Luis, de forma que la Inspección de los Tributos habría recibido en ese momento y directamente la documentación incautada sin que sea el Juez quien ordenase en forma la remisión de la documentación ocupada, es decir, que la Inspección no habría recibido, previo examen del Juez, los datos y documentos de la sociedad que puedan tener trascendencia tributaria, sino que serían los propios funcionarios de la Inspección los que directamente recaban esa documentación y después de examinarla concluyen que existen irregularidades tributarias, iniciando las actuaciones administrativas correspondientes y que aquí se cuestionan. Ya hemos dicho, y no está de más recordarlo, que la entrada y registro parece que fue autorizada para examinar la documentación de las dos sociedades y no de la sociedad recurrente. La Inspección de los Tributos podía iniciar sus actividades de comprobación e investigación a tenor de lo preceptuado en los artículos 147 y siguientes de la Lev General Tributaria, siendo así que el artículo 142 permite a la Administración Tributaria examinar documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo, así como por la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la

determinación del tributo, pero para ello debió ajustarse al procedimiento establecido en los artículos 141 y siguientes de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria, y no incautar directamente la documentación al amparo de una diligencia de entrada y registro acordada para un sujeto y para unos fines totalmente distintos. A esta conclusión debe llegarse por una correcta interpretación del artículo 18.2 de la Constitución, ya que el derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio impide que la entrada y registro acordada para el esclarecimiento de un determinado delito, sea aprovechado por la Administración Tributaria para la obtención de datos de trascendencia fiscal referentes a persona distinta a aquella contra la que se dirige la acción penal. Todas las razones antedichas nos llevarían a la conclusión de que la actuación administrativa no se sujetó a la legalidad y por ello debe ser anulada.

Estos argumentos y fundamentos de derecho se expusieron en la reclamación económico - administrativa, despachándolos la resolución del TEAR de Murcia con la afirmación de que "sin que, a juicio de este Tribunal, corresponda a nuestra competencia el control de la legalidad de las actuaciones judiciales que pretende el interesado" (FD 2º).

Sin embargo, a la vista de la doctrina anteriormente expuesta lo que "pretende el interesado" es que el Tribunal, en uso de la facultad revisora que legalmente tiene atribuida proceda a resolver todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente ex art. 237.1 de la LGT, cosa que no ha hecho, puesto que si mi representada denuncia la ausencia en el expediente de los antecedentes que obligatoriamente deben constar acerca de las circunstancias en que se produjo el registro y que no le permiten verificar si los requisitos de protección del derecho a la intimidad han sido respetados, al Tribunal corresponde resolver sobre la cuestión que se le suscita: la trascendencia en Derecho de la ausencia de tales antecedentes, sin que ello signifique en absoluto ningún control de legalidad de las actuaciones judiciales, que en absoluto "pretende el interesado".

Con igual desacierto y faltando absolutamente a la verdad la resolución del TEAR de Murcia asevera que "En cuanto a si los distintos documentos se refieren a Multicines el Hornillo, SL y fueron suministrados por este, ello se entiende acreditado, no sólo por la vinculación que mantiene con los titulares de las sociedades radicadas en las oficinas objeto de registro, sino porque es evidente que contiene datos consignados en sus autoliquidaciones o referidos a las distintas partidas que constituyen sus ingresos o gastos, constando numerosos documentos donde luce membrete de la sociedad y otros que son fax en los que se puede apreciar como remitente la razón social de la ahora reclamante, existiendo, incluso, prospectos publicitarios relativos a las películas cuya emisión constituía su actividad principal" (FD 2o); y falta a la certeza de los hechos, introduciendo innecesariamente una ceremonia de la confusión, si advertimos que la documentación incautada es la que figura en los folios nº 397 a 450 del expediente, sin que en ella luzca ningún membrete de la sociedad, ni faxes en los que se pueda apreciar nada de lo que dice, ni prospectos publicitarios - y aunque así fuera, y evidentemente no lo es, nada de ello empecería a mantener las falaces conclusiones a las que se ha llegado en todo este asunto -. Llegados a este punto sólo nos resta invitar al detenido examen de aquellos folios del expediente.

Por tanto, la resolución del TEAR de Murcia incurre en una clara desviación de poder que ocasiona una manifiesta indefensión a la actora. Tal incongruencia omisiva, siguiendo la doctrina emanada tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal Supremo y la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, entendiéndola como contenido del derecho a la tutela judicial efectiva, da pie para afirmar que la incongruencia procesal entre la resolución y las pretensiones de mi representada ha producido una desviación tal que modifica substancialmente los términos del debate procesal, causa indefensión a la interesada y, por consiguiente, determina la nulidad de lo actuado.

Las anteriores consideraciones llevan a la conclusión de que los actos de liquidación y de imposición de sanción derivan de unas actuaciones inspectoras que lesionan los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y han sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, por lo que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 217.1.a) y e) deben declararse nulos de pleno derecho.

II.- Sobre la presunción de veracidad de los datos declarados. El art. 108. 4 LGT 58/2003, dice:

"(...) 4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

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

Con independencia de la nulidad de la liquidación y del acuerdo de imposición de sanción por las razones expuestas en los fundamentos de derecho anteriores, a la misma conclusión llegamos a la vista de la documentación mercantil y libros de contabilidad solicitados al obligado tributario por la Inspección en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, plenamente coincidentes con los datos consignados en las declaraciones presentadas en los ejercicios objeto de comprobación, sin que en absoluto queden desvirtuados o contradichos por la documentación que obra en el expediente procedente del citado registro que, por otra parte, ha sido la única tenida en cuenta por la Inspección para la determinación de las bases imponibles.

En efecto, examinada la documentación incautada traída al expediente por la Inspección, la primera conclusión que alcanzamos es que desconocemos la finalidad de los conceptos y cifras plasmados en aquellas hojas de cálculo en formato papel como también desconocemos las razones por las que, en su caso, el socio o autor de aquéllos los ha reflejado del modo como lo ha hecho, pero, en cualquier caso, no hallamos ni un solo motivo por el que el obligado tributario haya de quedar a ellos vinculado al no existir entre la

documentación del obligado tributario y aquélla documentación una relación natural ausente una conexión causal y sin que tampoco la Inspección haya aportado ningún fundamento al respecto.

Esta documentación no enerva, a nuestro juicio, la presunción de veracidad que el artículo 108 LGT otorga a los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios, por cuanto el resultado de la valoración probatoria que la Inspección le atribuye es arbitrario, inverosímil o falto de razonabilidad, al haberse hecho las apreciaciones y adoptado conclusiones de un modo jurídicamente erróneo o inadecuado sobre los presupuestos de hecho aceptados como probados.

Expuestos estos atinados argumentos en las alegaciones formuladas a la propuesta contenida en el acta y expediente sancionador asociado, el acuerdo de liquidación se limita a repetir (Página 8 de 17) que "la documentación fue incautada en el marco de las diligencias previas 1094/2007, en la que figuran multitud de hojas de cálculo y de las que resultan, a juicio de la Inspección, ingresos y gastos no declarados ni en el Impuesto sobre sociedades ni en el IVA así como el reparto de estos", a lo que debemos oponer que si no obran en el expediente administrativo los fundamentos que habilitan el citado registro e incautación de documentación, no puede la Inspección y mi representada, en primer lugar, y el Tribunal, posteriormente, determinar y revisar si la documentación en cuestión puede ser tomada en cuenta, no como prueba iuris et de iure, al modo como lo ha hecho la Inspección, sino, en su caso, como indicio probatorio que, en contraste con la valoración conjunta de los demás elementos de prueba que obligatoriamente debe recabar la Inspección, permitan determinar la verdad material y no meramente formal y sesgada de la situación fiscal de mi representada; careciendo de validez en Derecho la afirmación vertida acerca de que por el simple hecho de que figuren multitud de hojas de cálculo resulten, a juicio de la inspección, ingresos y gastos no declarados, pues ello más que un juicio es una mera arbitrariedad.

En cualquier caso, habiendo alegado el obligado tributario la falsedad de los datos que iban a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria, la Inspección no ha procedido a realizar el obligado contraste exigido por el artículo 108.4, segundo párrafo, de la LGT, sino que se ha limitado, sin más, a otorgarles un valor probatorio carente de cualquier atisbo de fundamento.

En la misma línea mantenida en el acta incoada persiste el acuerdo de liquidación en el que, sin darse puntual explicación de la conexión entre aquella documentación y la situación fiscal de mi representada y, por tanto, de la vinculación y capacidad de obligar de aquélla respecto a ésta, se hacen una y otra vez meras conjeturas y simples juicios de valor tales como que "se han dejado de declarar sistemáticamente un 45 % de los ingresos" y que "en las diligencias incoadas se expuso el tipo de documentación incautada sin que el obligado tributario aportara documentación alguna que rebatiese las conclusiones alcanzadas por la inspección por lo que en ningún momento se ha vulnerado el derecho fundamental de defensa ni se le ha causado indefensión alguna".

Al respecto cumple señalar que la afirmación sobre el porcentaje de ingresos supuestamente dejados de declarar carece de fundamento si no se ve apoyada por los correspondientes medios de prueba, y éstos no han sido aportados por la inspección; y en cuanto a la exposición en diligencia de la documentación incautada sin que el obligado aportara documentación alguna que rebatiese las conclusiones alcanzadas, además de faltar a la verdad es absolutamente falaz porque, en primer lugar, en la diligencia de 17 de diciembre de 2010 sólo se dice que "se muestra al representante determinada documentación que ha sido obtenida por la Agencia Tributaria del procedimiento abreviado 1094/2007", consistiendo está determinada documentación mostrada en las cuatro hojas manuscritas que figuran en el fichero del expediente titulado "Juzgado-Aport Cine 1" sin ninguna explicación adicional, por lo que, sin tener ninguna obligación de decir nada al respecto - contra lo que pretende la inspección - ni conocer el significado de aquellas hojas ni el juego que el conjunto de gestos e intimidaciones de que toda esta situación se veía rodeada, no es cierto que se expusiera el tipo de documentación incautada, como lo atestigua que en la diligencia de 27 de enero de 2011 se dice que "Se hace entrega al representante, a título de ejemplo, copia de estadillos de ingresos y gastos de 2007", de lo que paladinamente se colige que la única documentación expuesta por la inspección fueron las hojas manuscritas y, a título de ejemplo, la copia de estadillos de ingresos y gastos de 2007, y nada más, unida al consejo de aceptar la regularización en el sentido que se propuso puesto que el Inspector Jefe va era conocedor del estado de la cuestión como lo demostraba el hecho de que ya había firmado la autorización para iniciar expediente sancionador el día 26 de enero de 2011. Es decir, un día antes de la fecha de la segunda diligencia incoada desde el inicio de las actuaciones y veinte días antes de la fecha de la tercera y última diligencia incoada y que Incorpora el trámite de audiencia; y, en segundo lugar, porque el obligado tributario sí aportó documentación que rebatía las conclusiones alcanzadas por la inspección consistente en las declaraciones - liquidaciones presentadas y en los libros de contabilidad (véanse las diligencias de 27 de enero y de 15 de febrero de 2011). sin que, sorprendentemente, la Inspección haya exigido ni verificado los justificantes de las anotaciones contables, cuya explicación se muestra con meridiana claridad al ser palmario que el sentido de la regularización de la situación tributaria de mi representada respondía a la decisión tomada con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras y cuyo resultado se plasma en el corto espacio de tiempo comprendido entre la fecha de la Orden de carga en el Plan de Inspección el día 9 de noviembre de 2010 y la fecha de incoación de las actas el día 8 de marzo de 2011.

Siendo esta la auténtica realidad que subyace, de cuánto llevamos expuesto ya existen elementos de juicio suficientes para responder a la inspección respecto a su afirmación de que "en ningún momento se ha vulnerado el derecho fundamental de defensa ni se le ha causado indefensión alguna". La respuesta podría ser que, en efecto, no se ha vulnerado el derecho fundamental de defensa porque el propio uso de este derecho sirve, sin especiales despliegues argumentativos, para desmontar el simulacro de regularización pergeñado, lo que, va de suyo, tan sólo ha causado la indefensión que le es ínsita a tan arbitrario modo de proceder.

Todas estas cuestiones se expusieron en la reclamación económico - administrativa sin que la resolución del TEAR de Murcia, contraviniendo paladinamente la obligación de resolver todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente ex art. 237.1 de la LGT, les haya dado cumplida respuesta; por el contrario, tan sólo se limita a hacer una excursión sobre la doctrina de las presunciones, sobre la prueba por indicios y sobre el valor probatorio de la contabilidad, para concluir con que "las conclusiones

anteriores no han podido ser enervadas por el interesado mediante la aportación de prueba en contra" (FD 2º), en una perversa inversión de la carga de la prueba, contra lo dispuesto en el artículo 108.4 de la LGT. Llegados a este punto resulta harto elocuente la cita que de este precepto hace la resolución del TEAR de Murcia, transcribiendo exclusivamente sus apartados 1 y 2, referidos a las presunciones, y silenciando el apartado 4, referido a la presunción de veracidad de lo declarado.

En fin, la resolución del TEAR de Murcia incurre en una clara desviación de poder que ocasiona una manifiesta indefensión a mi representada. Tal incongruencia omisiva, siguiendo la doctrina emanada tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal Supremo y la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, entendiéndola como contenido del derecho a la tutela judicial efectiva, da pie para afirmar que la incongruencia procesal entre la resolución y las pretensiones de mi representada ha producido una desviación tal que modifica substancialmente los términos del debate procesal, causa indefensión a mi representada y, por consiguiente, determina la nulidad de lo actuado.

Por consiguiente, el acuerdo de liquidación no ha enervado la presunción de veracidad de los datos declarados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108.4 de la LGT, ni la Inspección ha procedido a realizar el contraste exigido por el citado precepto, por lo que no se encuentra ajustado a Derecho, debiendo ser anulado.

III. Sobre la ausencia de prueba de los hechos que motivan la liquidación. El art. 105 LGT al regular la carga de la prueba dice:

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

El Artículo 106 al referirse a las Normas sobre medios y valoración de la prueba añade:

1. 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".

Sin perjuicio de la nulidad de lo actuado según se ha expuesto, en cuanto a la falta de prueba por parte de la Administración de los hechos imputados, aunque en realidad este motivo y los anteriores (la falta de validez de la documentación incautada y la presunción de validez, no enervada por la inspección, de los datos declarados) pueden y deben reconducirse a uno sólo: la falta de prueba por parte de la Administración de los hechos imputados, hay que decir que nuestro ordenamiento jurídico establece formas de actuar que deben ser observadas y cuyo incumplimiento determina, en ocasiones, una mera irregularidad y en otras la imposibilidad de considerar lo actuado como una prueba preconstituida, debiendo incorporar al proceso por otras vías probatorias el resultado obtenido, lo que, en el presente caso, no se ha hecho y, por tanto, implica la vulneración del derecho fundamental a la defensa.

Como se ha dicho anteriormente, la Inspección de los Tributos podía iniciar sus actividades de comprobación e investigación a tenor de lo preceptuado en los arts. 141 y ss de la LGT, siendo así que el art. 142 permite a la Administración Tributaria examinar documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo, así como por la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo, pero para ello debió ajustarse al procedimiento legalmente y no limitarse a plasmar el que dice ser el resultado de tan sui generis análisis, carente de fundamento, de la documentación incautada al amparo de una diligencia de entrada y registro acordada, en su caso y en unos términos que nos resultan absolutamente desconocidos, para un sujeto y para unos fines totalmente distintos o que, cuando menos, en absoluto conocemos.

Los inspectores de los tributos están obligados a desplegar una actividad probatoria ingente en la comprobación de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos y otros obligados tributarios y en la búsqueda de hechos imponibles no declarados total o parcialmente. A estos efectos, el examen de los libros de contabilidad y de los registros fiscales, que están obligados a llevar y a exhibir, a requerimiento de la inspección tributaria, los empresarios y profesionales por mandato de las leyes mercantiles y tributarias, constituye el objeto esencial de la prueba en materia tributaria. La Administración tributaria debe aportar al expediente los elementos de prueba suficientes que le permitan (primero a ella y luego a quien revise su actuación) fijar los hechos con trascendencia tributaria, para en función de ellos poder dictar adecuadamente los actos de regularización y las liquidaciones que procedan; a estos efectos la LGT otorga una serie de facultades a la inspección de los tributos que tienden a facilitarle la obtención de pruebas en su labor de comprobación e investigación, desarrolladas en los artículos 171 a 173 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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: el examen de la documentación de los obligados tributarios, la obtención de copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos del sujeto pasivo, la entrada y reconocimiento de fincas y su reverso, la obligación general de atender a los órganos de inspección y prestar la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. En cambio, en las presentes actuaciones (?) inspectoras nada de esto hemos presenciado.

En cuanto a la contabilidad, siendo un medio de prueba documental privada, sin embargo, las reglas y las técnicas contables creadas y desarrolladas en origen en interés del empresario y de sus acreedores, siempre han trascendido al interés privado, por ser de interés público establecer una regulación uniforme que permita conocer los resultados y los beneficios empresariales con certeza, en garantía de los acreedores y del fisco. En cambio, en el presente caso ningún interés ha tenido para la Inspección el examen de la contabilidad y su adecuado contraste con " el contenido de la documentación incautada", y aún menor interés si cabe ha tenido el examen de los justificantes de las anotaciones contables, limitándose a señalar en el apartado 1 del acta que "se han observado anomalías sustanciales por omisión de ingresos y gastos deducibles", pero sin hacer explícitos los razonamientos que permitan a quien pretenda revisar esta situación en qué han consistido las anomalías observadas, en qué partidas contables se muestran, en qué importe, el origen de dichas anomalías y, por su extrema importancia, el destino dado a esos resultados "ocultos", entre otros pormenores, porque lo que no es de recibo, siguiendo al TEAC (entre otras R 22/06/1994), por lo que respecta al expediente que nos ocupa y según resulta de las actuaciones, es que la Inspección

proceda a fijar la base imponible correspondiente a los ejercicios objeto de comprobación en razón del incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales por parte de la entidad interesada, sin que tal incumplimiento quede suficientemente acreditado por la Inspección, en cuanto que la misma después de recoger en diligencia que la sociedad lleva el Libro Diario y el de Inventarios y balances, y no objetando nada acerca de su contenido ni de los justificantes de las anotaciones, esto es, reconociendo implícitamente que la entidad cumple con sus obligaciones contables v registrales, pretende, en base a una presumible Incongruencia entre las cifras de ingresos v gastos contabilizados v los resultantes de la "documentación incautada", considerar que existen Incumplimientos sustanciales de las obligaciones contables, lo cual es invertir el proceso lógico de determinación v calificación de las supuestas anomalías, que implica demostrar en primer lugar que la contabilidad de la sociedad no sea fiel reflejo de su situación patrimonial en los términos exigidos por la normativa contable, para en segundo término proceder a cuantificar la base imponible por medio de estimaciones o en base a la "documentación incautada", pero no a la inversa. Por esta razón, el proceder seguido por la inspección no se encuentra ajustado a Derecho, ya que no queda probada la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad.

Resultaría entonces que lo actuado por la inspección parece obedecer, aunque nada nos dice de un modo expreso el acuerdo dictado, a una presunción (art. 108.2 LGT), lo que exigiría que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Sin embargo, aunque así fuera, tampoco la liquidación se encontraría ajustada a Derecho por cuanto la inspección no ha partido de un hecho demostrado (el fundamento de la presunción) y no hay presunción sin proceso lógico serio (preciso y directo). En definitiva, al no existir en el presente caso un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido (documentación incautada) y la consecuencia extraída, ni el hecho conocido ser claramente revelador del hecho desconocido que pretende demostrarse, como tampoco todos los hechos conocidos conducen a la misma conclusión, no se dan los requisitos legales para la aplicación de la presunción (vid. Resoluciones del TEAC de 16 de febrero de 1977, 24 de abril de 1996 y 20 de noviembre de 1996).

Por su parte, el artículo 105.1 LGT, «en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», obliga tanto y de igual modo al contribuyente como a la Administración, de manera que es a la inspección de tributos a la que corresponde probar «los hechos en que descansa la liquidación impugnada», «sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos», «convirtiendo aquella en una probatio diabólica referida a hechos negativos» (Sentencia 18 de febrero de 2000 (rec. cas. núm. 3537/1995), FD Tercero). Es evidente, por tanto, que si se pretendía practicar liquidación e Imponer sanción sobre la base de la "documentación incautada", cuya conexión fue negada por el contribuyente, era preciso que la Administración justificara, además de la legalidad del registro trayendo al expediente la oportuna documentación, la conexión y vinculación de los datos v guarismos contenidos en aquella documentación con la real situación fiscal de la entidad, sin que sea válido ni admisible sostener - como reza el acuerdo dictado - que era al contribuyente a quien incumbía rebatir las conclusiones alcanzadas por la inspección, pues obrar así incumple la exigencia de que el acta contenga los elementos esenciales del hecho imponible v de su atribución al sujeto pasivo, con expresión de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hubieran resultado de las actuaciones Inspectoras, en todo caso exigibles.

Finalmente, el valor probatorio privilegiado de los actos administrativos no excluye sino que reclama el control jurisdiccional de los medios empleados por el inspector (Sentencia del TS 11 de marzo de 1992), exigiéndose, además, que el contenido de las actas, ya sean de infracción o de liquidación, determinen las «circunstancias del caso» y los «datos» que hayan servido para su elaboración (Sentencia del TS 27 de junio de 1995); por ende, el actor puede librarse de la carga de la prueba acreditando que el inspector no ha realizado actividad alguna dirigida a obtener la convicción reflejada en el acta o bien que la actividad realizada no tuviera ninguna relación con los hechos que después se describen como ciertos en las actas: «Es decir, que la citada presunción no impide un elemental control de la real existencia de algún medio idóneo para que el Inspector haya podido concluir razonablemente que son ciertos los extremos que describe el acta», Sentencia del TS 9 de julio de 1991. En efecto, mantener el valor probatorio absoluto de los hechos incorporados a los documentos administrativos en el proceso supondría extraer de las competencias del Juez la potestad de fijar la premisa fáctica de la sentencia, concurriendo en el caso presente que el inspector no ha realizado actividad alguna dirigida a obtener la convicción del juzgador de los hechos que refleja en el acta ni tampoco ha desplegado actividad probatoria de ningún tipo encaminada a determinar la relación entre la "documentación incautada" v la real situación fiscal de mi representada, es decir, la relación entre aquella v los hechos que después se describen como ciertos en el acta, ni empleado ningún medio idóneo que permita un elemental control acerca de la certeza de los hechos incorporados al acta, sino todo lo contrario, la ausencia en el expediente de las circunstancias que rodearon aquél registro y la falta de actividad por el Inspector - cuya actuación ha sido absolutamente mecánica y plagada de un automatismo encaminado al fin pergeñado - nos permiten alcanzar la conclusión de que la actuación inspectora v la subsiguiente liquidación no se encuentran ajustadas a Derecho y, por consiguiente, deben ser anuladas.

IV. Sobre la improcedencia de inadmitir la compensación de las bases negativas de ejercicios anteriores.

Con independencia de la improcedencia de las liquidaciones practicadas por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 por las razones expuestas en los fundamentos de derecho precedentes, opusimos, además, que no procedía la eliminación que hace la inspección de la compensación de bases imponibles negativas declaradas en los ejercicios 2001 a 2003 y en 2005 por las mismas razones ya expuestas y además, porque de acuerdo con la doctrina sentada por el TEAC Voc. 2.a R 10 Sep. 2009 R. G.: 2449/2007 y, por tanto, de fecha posterior a la citada por la inspección en el acta y en el acuerdo de liquidación (TEAC 14-02- 2008), las bases negativas y las deducciones provenientes de períodos prescritos son inalterables, de conformidad con la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo en las Sentencias de 13 de marzo de 1999 y 17 de marzo de 2008 (Sala 3a, sec. 2a, S 17- 3-2008, rec. 4447/2003), de modo que cuando las cantidades consignadas como bases imponibles negativas han adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, no cabe su modificación, como tampoco puede aceptarse la variación de la cantidad que, por el propio funcionamiento de la figura,

puede trasladarse a los ejercicios siguientes; lo que es tanto como afirmar que, una vez prescrito el ejercicio en que se materializó la compensación, estamos en presencia de una base imponible negativa de carácter definitiva, irrevisable por la Administración.

La resolución del TEAR de Murcia, con cita la nueva doctrina del Tribunal Supremo (S 2-2-2012, rec. 441/2008) acerca de que las bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos sí pueden ser comprobadas por la inspección, desestima la pretensión de mi representada acerca de su inalterabilidad (FD 3o). Sin embargo, ello no impide a que la comprobación que la Inspección hace de estos ejercicios ya prescritos, en los mismos términos que la de los no prescritos, sobre la base de la documentación incautada, incurre en los mismos vicios expuestos en los fundamentos de derecho precedentes y, por consiguiente, determina igualmente su nulidad.

En consecuencia, no habiendo probado la inspección los motivos y fundamentos para la modificación de las cuantías de las bases impositivas negativas de ejercicios anteriores declaradas por mi representada, debe anularse la supresión que de las mismas se hace en la liquidación practicada.

V. Sobre la improcedencia del acuerdo de imposición de sanción.

A) La vulneración del principio "non bis in ídem".

Para analizar el análisis de la actuación de la Inspección en el caso presente, a los efectos de este principio, seguimos por su importancia al TEAC, R de 9-7-2008, núm. 2011/2005, cuando afirma que, en los casos como el presente en que se están llevando actuaciones judiciales y administrativas, aunque se mantenga la competencia de la Administración tributaria para continuar con su labor de comprobación e investigación, se hace bajo el control directo de la autoridad judicial y con conocimiento por ella de todo lo que se está haciendo por la Administración.

En el presente caso el acuerdo de liquidación sostiene que en las diligencias previas 1094/2007 del Juzgado de Instrucción nº 4 de Lorca, D. Basilio, D. Alberto y D. Evelio son socios y/o administradores de Multicines El Hornillo, SL y en el momento presente figuran imputados penalmente en dichas diligencias previas.

La prohibición del doble enjuiciamiento en el aspecto procesal implica la preeminencia temporal, procesal, procedimental, y de valor de los hechos comprobados, en favor de la jurisdicción penal sobre el ejercicio de la potestad administrativa.

La actuación de colaboración con la jurisdicción penal por parte de la Inspección de los tributos se hace en el marco de eso, colaboración, que implica someterse a las instrucciones que sobre la investigación, el alcance, y la orientación de la misma, haga, bien el Ministerio Fiscal bien el órgano judicial. Estándole vedada a la Administración la continuación del procedimiento de comprobación e investigación de forma autónoma e independiente.

Esta falta de independencia para seguir investigando todo lo relativo a la conducta potencialmente delictiva, puede transformarse en auxilio y colaboración cuando la investigación se haga bajo la dirección y control de la autoridad judicial.

De lo cual puede deducirse que la investigación y comprobación realizada al margen del control y autorización de la autoridad judicial, se ha hecho ¡legalmente.

Todo lo expuesto anteriormente nos lleva a la conclusión de que ha existido una vulneración del principio del "non bis in ídem" en el aspecto procedimental, debiéndose anular en consecuencia un acuerdo sancionador que se ha basado, exclusivamente, en los datos obtenidos cuando la Administración Tributaria no podía legalmente investigar y comprobar hechos.

Y no ha podido investigarlos porque no consta en el expediente que el juez de instrucción dirigiera esa investigación y comprobación de hechos, autorizara puntualmente cada una de las actuaciones de la Inspección-

La conclusión es que lo actuado por la Administración, sin cobertura legal, no puede ser válido a los efectos de imponer la sanción. La sanción, de haber operado la normalidad legal en este caso, tendría que haber sido impuesta en base a los hechos probados por la instrucción penal, en el ámbito de la actuación preferente y prioritaria de dicha Jurisdicción.

Al no haber sido así, conculcándose el artículo 25 de la Constitución en relación con el artículo 180 de la Ley General Tributaria, la sanción se ha impuesto con vulneración de un derecho fundamental y, por tanto, debe anularse.

Esta conclusión no se ve alterada por la resolución del TEAR de Murcia cuando dice que "aunque se desconocen por este Tribunal los hechos y fundamentos del proceso penal, lo que queda claro es que no se dirige frente a la ahora reclamante sino a otras personas físicas vinculadas a ella, por lo que el desarrollo del referido proceso no impide la regularización administrativa ni la imposición de sanción en base a la conducta probada en vía administrativa" (FD 5o), porque si así fuese, queda sin explicación, en primer lugar, a la vista de los datos obrantes en el expediente, el por qué queda claro que el proceso penal no se dirige frente a la "ahora reclamante" y, en segundo lugar, también queda sin explicación el por qué se incauta en el seno de aquel proceso penal una documentación que se asegura viene referida a la "ahora reclamante" si queda claro que el proceso penal no se dirige frente a ella.

Con este indiscreto desliz de la resolución del TEAR de Murcia, a buen seguro no querido, lo que queda claro es que si el proceso penal no se dirige contra mi representada es evidente que la documentación incautada no se ajusta a los términos de la autorización judicial concedida, como desde el principio venimos sosteniendo, v. en consecuencia, o bien la resolución sancionadora vulnera el principio "non bis in ídem", lo que determina su nulidad, o bien la documentación incautada que se asegura que corresponde a mi representada no se encontraba comprendida en el marco de la autorización judicial en su caso concedida, en cuyo caso se debe declarar

que las actuaciones inspectoras no se han realizado con arreglo a Derecho y, por tanto, han de ser declaradas nulas junto con todos los actos administrativos que de ellas traen su causa.

B) La Administración tributaria no ha probado que la conducta de la recurrente sea culpable.

Con independencia de la improcedencia de la liquidación, la anulación en todo caso del expediente sancionador se impone por cuanto en el caso presente en ningún momento la Administración ha probado la culpabilidad de mi representada pues debemos recordar que el principio de culpabilidad, derivado del art. 25 CE, rige también en materia de infracciones administrativas (SSTC 246/1991, de 19 de diciembre, FJ 2; y 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 11), y excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 4 A); en el mismo sentido, STC 164/2005, de 20 de junio, FJ 6). En el ámbito tributario, dicho principio de culpabilidad se contiene en el art. 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al establecer, que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

Pues bien, como ha señalado el propio Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia, aplicable también en el ejercicio de la potestad administrativa (por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril, FJ 2; y 45/1997, de 11 de marzo, FJ 4), garantiza "el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad" (STC 212/1990, de 20 de diciembre, FJ 5), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción (entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 8 B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 6; 209/1999, de 29 de noviembre, FJ 2; y 33/2000, de 14 de febrero, FJ 5); ausencia de motivación específica de la culpabilidad que, en el concreto ámbito tributario, determinó que en la STC 164/2005, de 20 de junio, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79 a) LGT, vulneró el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia.

Sentado lo anterior, es evidente que, como hemos señalado, en el caso que examinamos, existe una ausencia de prueba de la culpabilidad v. por tanto, a la infracción del derecho a la presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE. En primer lugar, porque el acuerdo sancionador no explícita mínimamente las razones por las que se estima que el comportamiento del actor es constitutivo de infracción tributaria; cuestión ésta que resulta de especial trascendencia porque, como el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de señalar, la infracción grave no consiste en el mero dejar de ingresar en plazo la totalidad o parte de un tributo autoliquidable, sino que para que aquélla se cometiera era preciso que la falta de ingreso resultara de la "no presentación" o "de la presentación de declaraciones intencional o culposamente incompletas"; y, en segundo lugar, porque la simple afirmación de que "el contribuyente era perfectamente conocedor de que en sus declaraciones debe de incluir la totalidad de los ingresos que obtiene, considerando que ha llevado hojas de cálculo en el que se especifica la parte de ingresos y gastos declarados y la parte de ingresos y gastos no declarados considerando que sistemáticamente desde 2001 a 2008 no declara el 45 % de los ingresos generados en la actividad y que dichos importes los reparte entre los socios", no constituye suficiente fundamentación de la sanción. En este sentido, el Tribunal Supremo ha anulado, por carencia de justificación, una sanción tributaria impuesta con base en que las normas incumplidas "no ofrecían oscuridad que originara una razonable discrepancia interpretativa", porque aunque "no toda discrepancia en la calificación jurídica de un hecho produce el efecto de excluir el elemento culpabilístico", lo que el ente sancionador está obligado es a explicar que, pese a la complejidad natural o buscada del hecho litigioso, la posición del eventual infractor no es razonable (Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina 306/2002), FD Segundo).

Pues bien, es evidente que ninguna de las anteriores consideraciones han sido tenidas en cuenta por el expediente sancionador que impugnamos, soslayando completamente las exigencias de motivación que derivan de la Ley y, en esencia, de los derechos fundamentales a la defensa y a la presunción de inocencia, así como del principio de culpabilidad, que ni siquiera indica los preceptos donde se define la infracción v la sanción que le corresponde, reproduciendo por remisión el resultado de la regularización practicada. De este modo, el expediente sancionador infringe el ordenamiento jurídico porque, como viene señalando el Tribunal Constitucional, el derecho fundamental a la legalidad sancionadora (art. 25.1 CE), en relación con el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), "exige que cuando la Administración ejerce la potestad sancionadora sea la propia resolución administrativa que pone fin al procedimiento la que, como parte de su fundamentación (la impuesta por los arts. 54.1. a) y 138.1 de la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común), identifique expresamente o, al menos, de forma implícita el fundamento legal de la sanción" (SSTC 161/2003, de 25 de septiembre, FJ 3; y 193/2003, de 27 de octubre, FJ 2), con el fin de garantizar las exigencias que derivan de los derechos a la presunción de inocencia y a la defensa del sancionado.

En este caso se ha vulnerado el derecho a la presunción de inocencia al haber impuesto la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad v de ánimo defraudatorio, no pudiendo por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere, al ser patente que no se ha producido la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Al no haberse hecho así se ha infringido lo dispuesto en los artículos 207 y siguientes de la Ley General Tributaria relativos al procedimiento sancionador tributario, por lo que procede anular la sanción impuesta.

La resolución del TEAR de Murcia, en manifiesta contravención de la citada jurisprudencia, se limita a decir que concurre, al menos, una falta de diligencia porque conociendo cuáles eran los verdaderos (sic) importes de los ingresos y gastos, con el único fin de defraudar a la Hacienda Pública, dejando de ingresar las cuotas, es una actuación ya de por sí suficientemente representativa de negligencia; a

lo que añade, que en las normas no aplicadas por el reclamante no se observa ninguna oscuridad o laguna interpretativa, son claras, por lo que su conducta no puede ampararse en una interpretación razonable, desvelando al menos una simple negligencia por no haber puesto el cuidado y atención exigibles (FD 7o). Tales afirmaciones colisionan notoriamente con la doctrina del Tribunal Supremo citada anteriormente, por lo que sobre su desajuste a Derecho no es preciso extenderse más. Por consiguiente, la resolución sancionadora no se encuentra ajustada a Derecho por lo que debe ser anulada.

La Administración demandada se opone al recurso dando por reproducidos los argumentos contenidos en la resolución recurrida, sin añadir ningún argumento a lo expuesto en la demanda y sin que tampoco lo haga en el escrito de conclusiones.

TERCERO.- La Sala ha dictado la sentencia nº 82/16 (Recurso nº 50/14), en la que plantean las mismas cuestiones que lo hace en el presente proceso, pero referido al Impuesto sobre Sociedades, del mismo período, y teniendo en cuenta los mismos antecedentes, por lo que no puede desconocerse y por razones de coherencia y seguridad debe darse la misma solución. Se transcribe a continuación el tenor literal de dicha sentencia.

" La primera cuestión a resolver consiste en determinar si la documentación tenida en cuenta por la Inspección para llegar a la conclusión de que las rentas obtenidas por la actora en su actividad económica eran superiores a las declaradas durante los ejercicios inspeccionados 2006 a 2008 tiene eficacia probatoria teniendo en cuenta que fue el Juzgado de Instrucción nº. 4 de Lorca el que acordó un registro domicilio a otras entidades en el marco de unas Diligencias Previas Penales el que posteriormente decidió remitir una serie de documentos a la Agencia Tributaria, por observar en los mismos posibles irregularidades fiscales por parte de la actora.

Entiende la actora, en síntesis, que no constan en el expediente las circunstancias jurídicas en que se realizó el registro domiciliario y que ello impide tanto a la actora como a este Tribunal, verificar, entre otros extremos, si la documentación incautada relativa a personas o entidades que no tienen su domicilio en el lugar en que el mismo se llevó a cabo ha sido o no lícitamente obtenida, por ajustarse estrictamente a los términos de la autorización judicial que le dio cobertura. No es posible por tanto comprobar si la documentación incautada que se asegura que corresponde a Multicines El Hornillo, SL se encontraba o no comprendida en el marco de la autorización judicial en su caso concedida.

La Sala no comparte el criterio sostenido por la demandante. Es evidente que acordado el registro domiciliario por el Juez de Instrucción competente e incautada la documentación que se entiende oportuna para la investigación de los hechos punibles objeto de las diligencias penales, el Juez de Instrucción tiene la obligación de remitir a la Agencia Tributaria todos los datos que estime necesarios cuando comprueba que de los mismos pueden derivarse irregularidades tributarias cometidas tanto por la persona física o jurídica investigada en dichas diligencias (en este caso INVERSIONES UMBE SL Y SEGUROS ANGEL MARTINEZ TUDELA SL), como de cualesquiera otras que tengan relación con ella (en este caso la actora MULTICINES EL HORNILLO, S.L.), de acuerdo con lo dispuesto en el art. 94.3 LGT (respetando en todo caso el secreto de las diligencias sumariales), máxime teniendo en cuenta que en este caso está acreditada la coincidencia de algunos socios en dichas sociedades (D. Basilio y D. Evelio).

Por consiguiente remitida la documentación a la Agencia Tributaria por el Juzgado de Instrucción, la misma lejos de cuestionar si dicha documentación estaba encuadrada o no dentro de la autorización judicial de registro domiciliario concedida, que dio posibilidad a su incautación, debe examinarla e iniciar los procedimientos tributarios oportunos encaminados a regularizar la situación tributaria de la persona física o jurídica de que se trate. Es evidente que tampoco el TEARM ni esta Sala pueden cuestionar si dicha documentación fue o no incautada de forma correcta por el referido Juzgado de Instrucción, en función de si está o no encuadrada dentro de la autorización de registro concedida. En consecuencia es evidente que los actos impugnados con conformes a derecho al dar validez y valorar dicha documentación.

No puede decirse por tanto que la Administración haya incurrido en desviación de poder al buscar un fin distinto al pretendido por el ordenamiento jurídico, como alega la actora con base en la incongruencia omisiva que también alega. El TEARM ha resuelto sustancialmente todas las pretensiones esgrimidas por interesada que determinan su decisión, aunque para ello no haya respondido de forma particularizada a todos los argumentos expuestos por la misma para fundamentarla, supuesto en el que la jurisprudencia reiterada ha señalado que no se incurre en dicho defecto de forma, ni si vulnera el derecho a obtener una tutela judicial efectiva (art. 24 C.E).

CUARTO.- Pretende con carácter subsidiario la actora que en cualquier caso, aun dando valor a la referida documentación, la misma no es suficiente para desvirtuar la presunción de veracidad de la que gozan las declaraciones tributarias (art. 108 LGT), al entender que la valoración probatoria que la Inspección atribuye a dichos documentos es arbitraria, inverosímil y falta de razonabilidad, y en particular, por no expresar ni un solo motivo por el que el obligado tributario haya de quedar vinculado a tales datos, entendiéndose que no existe entre la documentación del obligado tributario y aquella OTRA documentación INCAUTADA, una relación natural, al estar ausente una conexión causal, sin que tampoco la Inspección haya aportado ningún fundamento al respecto.

Precisamente esa es la cuestión fundamental a resolver en este recurso, consistente en determinar si la documentación incautada es suficiente o no para comprobar que los datos declarados por la actora eran erróneos. El hecho de que el referido precepto determine que las declaraciones tributarias se presumen veraces, no supone que dicha presunción no pueda ser desvirtuada por pruebas en contrario. De no entenderlo así es evidente que en ningún caso la Agencia Tributaria podría comprobar las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes.

Sobre este particular la Sala comparte el criterio del TEARM cuando dice que cuando no existen pruebas directas cabe acudir a la prueba de indicios e incluso a la de presunciones.

En este sentido se ha pronunciado reiteradamente este Tribunal señalando que en muchas ocasiones la prueba de los hechos no resulta fácil, ya que quién, teóricamente, realiza determinados actos encaminados a simular o ocultar unos hechos o datos con determinada repercusión tributaria favorable para quien los ejecuta, es obvio que lo hará de la manera que resulte más difícil y complejo él reconstruirlos. Por ello, ante la ausencia de prueba directa, la Administración puede acudir a otros sistemas de fijación de los hechos, como son las presunciones que, con base en el art. 118.2 de la Ley General Tributaria, es un medio de prueba admisible. La actual LEC 1/2000, las cataloga como medio de fijación de los hechos, puesto que las presunciones son realmente juicios lógicos en los que partiendo de un hecho base o indicio (que debe quedar acreditado) se llega a la fijación de un hecho presunto, que es el jurídicamente relevante, en virtud de un enlace preciso y directo realizado por la ley (presunción legal) o por quien debe realizarla (presunción judicial).

Ahora bien, en el caso en el que nos encontramos, más que la fijación de los hechos por presunciones, se ha realizado por la utilización de lo que la jurisprudencia y doctrina del proceso penal viene denominando prueba por indicios. En la prueba por indicios nos encontramos con una serie de hechos, que deben estar acreditados, que separadamente pueden no significar nada, pero que, considerados en su conjunto, llevan a una determinada conclusión mediante un razonamiento lógico. Por tanto, más que cada hecho en sí, lo importante es la conclusión a la que se llega al considerarlos conjuntamente.

Los documentos obtenidos por la Inspección incluyen el desglose de todas y cada una de las partidas de ingresos y gastos correspondientes a las tres principales fuentes de renta del interesado (entradas de cine, publicidad y servicio de cafetería) en los que se llega a expresar el beneficio real y se calcula incluso el aparente porcentaje constante de ingresos por explotación de cafetería que no se declaran y que asciende al 45% de los mismos, todo ello expresado y agregado por períodos mensuales, con lo que los citados documentos constituyen prueba indiciaria suficiente para respaldar el hecho acreditado de que se declararon bases imponible inferiores a las precedentes, en el importe determinado por la Inspección, de acuerdo con los cuadros anuales y mensuales incorporados al informe ampliatorio emitido por el actuario.

Además la actora no ha desvirtuado las conclusiones a las que llega la Inspección mediante aportación de pruebas en contra (como por ejemplo una pericial contable), siendo de reseñar que se constató en diligencia que se mostró la documentación antedicha a la interesada y que fue incorporada al expediente puesto de manifiesto con carácter previo a la incoación de las actas, habiendo aportado ésta exclusivamente sus libros registros y de contabilidad, en la que evidentemente no hace constar los datos que quiere ocultar y que por lo tanto no vinculan a la Agencia Tributaria, sino exclusivamente a la propia empresa que la confecciona.

QUINTO.- Con carácter subsidiario a la anterior pretensión alega la actora que las bases negativas de los ejercicios prescritos son inmodificables, de forma que no es posible que la Inspección las modifique denegando su posible compensación en el ejercicio 2008. En concreto alega que no procede la eliminación que hace la Inspección de la compensación de bases imponibles negativas declaradas en los ejercicios 2001 a 2003 y en 2005, ya que la comprobación que la Inspección hace de estos ejercicios ya prescritos, en los mismos términos que la de los no prescritos, sobre la base de la documentación incautada, incurre en los mismos vicios ya denunciados (que suponen la improcedencia de tener en cuenta dicha documentación).

Sobre esta cuestión la Sala comparte el criterio mantenido en la resolución del TEAR impugnada, teniendo en cuenta que es el seguido por la última jurisprudencia.

Entiende la Inspección que las bases negativas provenientes de ejercicios objeto de Inspección (2006 y 2007) deben ajustarse al resultado de la nueva fijación de bases imponibles que según lo expuesto son positivas. Por otro lado, respecto de las provenientes de ejercicios anteriores (2000 a 2005), ha obtenido indicios suficientes para entender que tampoco eran negativas.

Por lo tanto la alegación de la recurrente debe ser desestimada teniendo en cuenta que el artículo 106.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que "En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales". Y que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 25.5 del texto refundido de la Ley del impuesto (R.D. Legislativo 4/2004) añade "el sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron". Por su parte, el artículo 70.3 de la Ley General Tributaria dispone que "La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente".

En relación a dicha normativa debe apuntarse que su entrada en vigor ha llevado al Tribunal Supremo a pronunciarse dando una solución diferente a la que venía patrocinando en relación con la necesidad de acreditar la realidad de bases imponibles generadas en ejercicios prescritos con el fin de su compensación en ejercicios que son objeto de regularización.

En efecto, en el Fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia de 2 de febrero de 2012 (recurso de casación número 441/2008) ya se expresaba el Alto Tribunal advirtiendo que la confirmación de la tesis de la sentencia de instancia, que declara que la prescripción acordada en relación con el derecho a liquidar la deuda tributaria en un ejercicio impide modificar las bases de tales ejercicios a efectos de su traslado y compensación en otro posterior, se fundamenta en la vigencia de la antigua Ley General Tributaria de 1963, sin que necesariamente dicha jurisprudencia sea proyectable a las referidas previsiones de la LGT/2003.

En el Fundamento de Derecho TERCERO de la citada Sentencia, el Tribunal se pronuncia en el siguiente sentido:

"Y es que la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 7 de diciembre, del IRPF, "para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999", modificó el artículo 23.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, ampliando el plazo para la compensación de bases negativas, de siete a diez años, pero al mismo tiempo, incorporó a dicho artículo el apartado 5 en el que se disponía que el sujeto pasivo habría de acreditar mediante la exhibición de su contabilidad y soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas " cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron", lo que supuso que se seguía reconociendo la posibilidad del derecho a la compensación de bases negativas, pero que a partir de la vigencia de la ley no bastaba alegar que el ejercicio en el que se produjeron éstas se encuentra prescrito, sino que era necesaria su justificación documental suficiente. Y frente a ello, no puede admitirse la tesis de que el derecho a la compensación de bases negativas surgió para la recurrente con su generación en los períodos de 1993 a 1997, de tal forma que la exigencia de su justificación documental solo sería aplicable a las bases negativas surgidas con posterioridad a 1 de enero de 1999 y la interpretación del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 (según redacción ofrecida por la Ley 40/1998) en sentido distinto, sería contraria al artículo 10.2 de la Ley General Tributaria y principio de seguridad jurídica, establecido en el artículo 9.3 de la Constitución ."

Más adelante, la misma Sentencia dice lo siguiente: "No puede ser más claro el precepto últimamente transcrito (el 23 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, posterior 25 del Texto Refundido) en cuanto a la obligación de justificar documentalmente las bases negativas, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron y por tanto resulta de aplicación tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad.

Ciertamente, la Disposición Transitoria Duodécima de la Ley 40/1998 trató de resolver el tradicional problema de deslinde temporal de normas cuando se produce un cambio legislativo y lo hizo disponiendo que la computación del nuevo plazo de compensación, de diez años- el anterior era de siete-, se llevaría a cabo desde que se determinaron las bases negativas, lo que comportaba que el legislador le daba efecto retroactivo, siendo de aplicación a todas las bases negativas y no a las que surgieran a partir de 1 de enero de 1999.

Ahora bien, ello no puede servir de base para, utilizando el argumento a contrario, llegar a la conclusión de que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, ante la ausencia de una Disposición Transitoria, solo sería aplicable a bases negativas originadas a partir la expresada fecha de 1 de enero de 1999. Y ello por la innecesariedad de dicho tipo de norma, ya que la simple generación de bases negativas, en contra de lo que sostiene la recurrente, no determina "un derecho adquirido" a su compensación con bases positivas.

En efecto, como hemos dicho anteriormente, no podemos admitir la existencia de un derecho adquirido a la compensación por la mera generación de bases negativas, por cuanto, entre otros extremos, falta la nota de su autonomía respecto de la relación jurídico-tributaria, autonomía que si se aprecia por ejemplo, en el derecho a la devolución de una determinada cantidad. De existir un derecho, se trataría de lo que en la Teoría General se ha denominado "derecho eventual" (ius existens in spe non autem firmiter quaesitum, en expresión de los antiguos post glosadores) o más común y precisamente, "expectativa", a la que resulta aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional, en el sentido de que " la prohibición de la retroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas, según reiterada doctrina del Tribunal Supremo..."

A la misma conclusión ha de llegarse, y por la misma razón, si se sigue el criterio, de entender que ante el hecho de surgir en determinado ejercicio una base imponible negativa, lo que el artículo 23.1 de la Ley 43/1995, antes transcrito, reconoce al sujeto pasivo es una mera "facultad" o posibilidad de actuar inserta en la relación jurídico tributaria ("podrá" dice el apartado 5 del tantas veces repetido artículo 23) y que solo puede hacerse efectiva desde dentro de la misma y con subordinación a ella y a su normativa que, en este caso, y a partir de 1 de enero de 1999, exige no solo el presupuesto esencial de la generación de bases imponibles positivas, sino la justificación de las que tuvieron carácter negativo, mediante contabilidad y sus soportes documentales (...)"

De acuerdo con el criterio expuesto y considerando la plena vigencia de los artículos 106.4 y 70.3 de la Ley 58/2003 y del artículo 25 del TRLIS en las redacciones más arriba reproducidas, es evidente que la Inspección actuó de forma correcta al denegar la compensación de bases imponibles pendientes de compensación al inicio de 2008, las cuales según la autoliquidación del interesado provenían de los ejercicios 2000 a 2005, pues correspondía al interesado, una vez cuestionadas por la Inspección, acreditar su realidad mediante la aportación de la contabilidad y demás documentación relevante a tales efectos, cosa que no hizo.

SEXTO.-.- Por último la parte actora se opone a la sanción impuesta alegando la vulneración del principio "non bis in ídem" y la falta de culpabilidad.

En referencia a tal principio ha dicho el Tribunal Constitucional en STC nº 177/1999 de 11 de octubre, que "... desde la STC 2/1981, ha sido considerado como parte integrante del derecho fundamental al principio de legalidad en materia penal y sancionadora (art. 25.1 C.E .) señalando... supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones -administrativa y penal- en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento... ». Por tanto dicho principio y los preceptos antes transcritos operan en los casos en que se aprecie "identidad de sujeto, hecho y fundamento".

En nuestro caso es evidente que no existe tal identidad, pues, aunque se desconocen por este Tribunal los hechos y fundamentos del proceso penal, lo que queda claro es que no se dirige frente a la ahora reclamante sino a otras personas físicas o jurídicas vinculadas con ella, por lo que el desarrollo del referido proceso no impide la regularización administrativa ni la imposición de sanción en base a la conducta de la recurrente probada en vía administrativa.

Alega también la actora que la Administración no ha acreditado la concurrencia de culpabilidad en su conducta y falta de motivación del acuerdo de imposición de sanción. Procede recordar para resolver esta cuestión que siendo incuestionable, como tiene reiteradamente reconocido la jurisprudencia, la aplicabilidad de los principios constitucionales y penales en el ámbito de la normativa sancionadora en materia tributaria, aunque con ciertos matices, las infracciones tributarias se sancionan cuando concorra cualquier grado de negligencia,

sin que sean admisibles supuestos de responsabilidad objetiva. Es por tanto necesario que se de en todo caso el elemento intencional de culpabilidad para que pueda entenderse cometida una infracción tributaria, bien por vía de dolo, que implica conciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, a la no adopción de las medidas precisas para evitar un resultado jurídico previsible.

En nuestro caso, esta cuestión debe enlazarse con el hecho de que la motivación de los actos administrativos en general y por tanto de los acuerdos de imposición de sanción practicados por la Administración, no constituye un mero requisito formal, sino que desde el punto de vista interno asegura la formación de la voluntad de la Administración, constituye una garantía para el administrado, y facilita el control jurisdiccional por parte de aquella. Tal requisito, se exige no solamente en base al principio constitucional de seguridad jurídica y prescripción de la indefensión, en los artículos 9 y 24 de la Constitución Española, sino en la legislación ordinaria, así el artículo 54 de la Ley 30/1.992 de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, obliga a motivar los actos que limiten derechos subjetivos. En particular el artículo 211 LGT 58/2003 en relación a la resolución que pone término al procedimiento sancionador dice:

"3. La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta Ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad."

Como señala la resolución impugnada la Inspección incorpora al expediente sancionador los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento comprobador previo, de los cuales se desprende la concurrencia de, al menos, una falta de diligencia por parte de la interesada que ha producido un resultado contrario a derecho. En definitiva el citado acuerdo sancionador no solo recoge los hechos sino la determinación de las infracciones cometida con arreglo a los mismos (dejar de abonar la deuda tributaria en el plazo establecido y haber determinado o acreditado improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros), sujeto infractor, la sanción aplicable y sus criterios de graduación, resultando que los mencionados hechos, derivaron en la comisión de tales infracciones, por lo que la resolución sancionadora debe considerarse suficientemente motivada, habiéndose, por otra parte, acreditado que la conducta del contribuyente cuando declara rentas inferiores a las resultantes del desarrollo de su actividad, conociendo, como se desprende de los documentos incorporados al expediente, cuáles eran los verdaderos importes de los ingresos y gastos derivados de aquella, dejando de ingresar las cuotas que correspondían al Impuesto y compensado bases negativas de forma incorrecta, está llevando a cabo una actuación como mínimo negligente.

A lo anterior debe añadirse que lo dicho no se ve perjudicado por la circunstancia de que la Inspección haya acreditado la conducta imputada por vía indiciaria pues, una vez probado el hecho base, la calificación tributaria derivada de la norma tributaria no supone una cuestión probatoria que afecte a la presunción de inocencia, sino la pura aplicación de la normativa sustantiva del impuesto para su adecuada liquidación. La presunción de inocencia no se opone a que la convicción de la existencia de infracción pueda formularse sobre la base de una prueba por indicios, siempre que, se cumplan, como ocurre en el presente caso, la adecuada acreditación de los hechos base o indicios y se motive el razonamiento a través del cual, partiendo de aquellos, se llega a la convicción sobre la existencia de la conducta sancionable.

Por otro lado no se observa en las normas no aplicadas por el reclamante ninguna oscuridad o laguna interpretativa; las normas expuestas resultan claras, por lo que la conducta del recurrente no puede ampararse en una interpretación razonable de las normas. Su conducta revela, al menos una simple negligencia, por no haber puesto el cuidado y la atención exigibles.

CUARTO.- En el presente caso la regularización consiste la rectificación de las bases imponibles devengadas declaradas por el obligado tributario en los ejercicios 2006/07/08, entendiéndose probado la Administración que se declaraban cuotas inferiores a las realmente devengadas con motivo del ejercicio de la actividad. La Inspección así lo ha determinado tras el análisis de los documentos remitidos por el Juzgado de Instrucción nº4 de Lorca y conocidos por dicho Juzgado en el procedimiento abreviado 1094/2007, cuyo origen hace constar el actuario en diligencia de 17/12/2010, y queda acreditado mediante la incorporación al expediente de copia de providencia de fecha 06/10/2010, en la que se comunica a la Agencia Tributaria que en el desarrollo de las actuaciones judiciales se han detectado posiblemente irregularidades tributarias en relación con MULTICINES EL HORMNILLO SL. Esta información y la documentación que se acompaña, como se indica en el informe ampliatorio al acta de disconformidad, proviene del registro de la sede de determinadas sociedades vinculadas a los administradores y socios de la ahora recurrente, y que se incluye en el art 94.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria el cual dispone que "Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales". En cuanto a si los distintos documentos se refieren a MULTICINES EL HORMNILLO SL y fueron suministrados por este, se desprende de la vinculación con los titulares de las sociedades cuyas oficinas han sido objeto de registro, evidenciándose que contienen datos consignados en sus autoliquidaciones o referidos a las distintas partidas que constituyen sus ingresos o gastos, obrando documentos con membrete de la sociedad y otros que son fax cuyo remitente es la aquí recurrente; existen además prospectos publicitarios relativos a las películas cuya emisión constituía su actividad principal. La solución, pues, debe ser la misma desestimatoria que la adoptada en la sentencia que se ha reseñado.

QUINTO.- En razón de todo ello procede desestimar el recurso por ser conformes a derecho los actos recurridos; con expresas imposición de las costas procesales a la parte actora (art. 139 de la Ley Jurisdiccional reformado por la Ley de Agilización Procesal 37/2011, de 10 de octubre, que recoge el principio del vencimiento).

En atención a todo lo expuesto, Y POR LA AUTORIDAD QUE NO S CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

FALLO

Desestimar el recurso contencioso administrativo nº. 51/14 interpuesto por MULTICINES EL HORNILLO S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 29 de noviembre de 2013, que desestima las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, acumuladas, interpuestas contra acuerdos de liquidación con nº de referencia NUM002 que regularizan la situación tributaria de la actora en el Impuesto sobre el Valor Añadido y períodos 4T/2006 a 4T/2008, resultando una cuota a ingresar de 24.858,95 euros y unos intereses de demora de 3.803,78 euros, total 28.662,73 euros. Y la segunda contra acuerdo A23 76000611 imponiendo a la recurrente una sanción por importe de 31.073,70 euros, por la comisión de dos infracciones tributarias, la primera derivada de haber dejado de ingresar dentro del plazo establecido todo o parte de la deuda, que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, y la segunda por haber determinado o acreditado improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros. Actos que quedan confirmados por ser conformes a derecho en lo aquí discutido, con expresa imposición de costas a la parte actora.

Notifíquese la presente sentencia, que es firme al no darse contra ella recurso ordinario alguno.

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

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 30030330022016100235