MINISTERIO
DE HACIENDA

SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA

TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

Sello del Registro de Salida
Salida Núm.: 15/012121/2023
Fecha: 28/04/2023

Mod.-15 NRE 45

REPRESENTANTE DE:

A CORUÑA, a 28 de abril de 2023

ASUNTO: SE NOTIFICA FALLO
NÚMERO DE REFERENCIA: **15/01835/2021**
Concepto: IMPUESTO **SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.**
N.I.F:

De acuerdo con lo previsto en el artículo 61 en relación con el artículo 36 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, remito a Vd. para su conocimiento, copia de la resolución dictada por este Tribunal, en sesión del día **21/04/2023** en el expediente de reclamación, formulada por

Fdo.: LA ABOGADA DEL ESTADO-SECRETARIA
ADELA ÁLVAREZ CARAMÉS

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

Presidente:

PEDRO IBÁÑEZ BRILLAS

Vocales:

PURIFICACIÓN MORANDEIRA CARREIRA

JOSÉ ANTONIO RAPA FERNÁNDEZ

FRANCISCO JAVIER FERNÁNDEZ ALONSO

FEDERICO CRUZ CANCHO

Abogada del Estado - Secretaria:

ADELA ALVAREZ CARAMÉS

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia

Pleno

FECHA: 21 de abril de 2023

PROCEDIMIENTO: 15-01835-2021; 15-05556-2021; 15-09028-2021; 15-09029-2021

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: SA -

REPRESENTANTE: - NIF

DOMICILIO: CALLE - España

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las reclamaciones antes referidas contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia que se resuelven de forma acumulada:

- Acuerdo (N.Reg.Insp.:22021328500000200201), de 26 de febrero de 2021 de liquidación tributaria derivado del acta suscrita en disconformidad, A02 numero 73255150, correspondiente al concepto tributario Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2015 y 2016, con importe total a ingresar de 168.179,78 euros, siendo la cuantía de la reclamación 90.522,65 euros, la cual corresponde a la cuota tributaria e intereses de 2016, por ser la deuda de mayor importe.

- Acuerdo de 05 de agosto de 2021, de imposición de sanción tributaria derivada del acta anterior, por infracción tipificada en el artículo 191.1 LGT, con importe total a

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

ingresar de 179.240,04 euros, siendo la cuantía de la reclamación 99.730,66 euros, la cual corresponde a la sanción por IS de 2016, por ser la deuda de mayor importe.

SEGUNDO.- Las anteriores reclamaciones se han acumulado por este Tribunal y, siguiendo el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), la acumulación implica que a partir de ese momento existe un único procedimiento económico-administrativo de reclamación, por lo que en la decisión o fallo de esta resolución se utilizará el singular, es decir se referirá a la presente reclamación, aunque previamente a la acumulación existían varias reclamaciones independientes. En caso de acumulación la cuantía de la reclamación se corresponde con la mayor cuantía de las reclamaciones acumuladas, correspondiendo fijar en este caso la cuantía de la reclamación en 99.730,66 euros.

TERCERO.- Este Tribunal también ha tenido conocimiento de las reclamaciones nº 15-01788-2021 y nº 15-0554-2021 que fueron respectivamente interpuestas contra los acuerdos de liquidación y sanción relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos 1M de 2015 a 12M de 2016, en relación a la sociedad [redacted] SA, con NIF [redacted] (en adelante, el obligado tributario), los cuales fueron también dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia, y que derivan del mismo procedimiento inspector del que resultan los actos objeto de la presente resolución.

Por otra parte, este Tribunal ha venido a resolver, con fecha 18 de marzo de 2022, la rea nº 15-03715-2019 interpuesta por el obligado tributario frente al acuerdo sancionador por infracción tributaria tipificada en el artículo 203 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al haber apreciado la Inspección *"resistencia, obstrucción, excusa o negativa"* durante el desarrollo de las referidas actuaciones de comprobación con ocasión de la negativa expresada al acceso a los equipos informáticos durante la personación realizada en fecha 18-09-2018 en el domicilio fiscal.

Este Tribunal acordó entonces estimar las alegaciones de la reclamante y anular la sanción, interesando destacar del fallo:

> *"QUINTO.- A pesar de lo relatado en el acuerdo, reitera la reclamante la necesidad de disponer de autorización judicial para poder llevar a cabo la entrada y registro en las distintas instalaciones y locales de negocio de la cadena Bermello; y a fin demostrar que su postura era acertada, y que, por ende, tenía derecho a oponerse y negarse a la entrada de los funcionarios actuantes en los locales para proceder a la copia de los ficheros informáticos ante la falta de aquella autorización judicial en la fecha de la personación inspectora (el 18-09-2018), recuerda que se solicitó por el Abogado del Estado en fecha 25-09-2018 al Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Ourense autorización de entrada y registro en las instalaciones de Bermello, que procedió a concederla mediante auto de fecha 26-09-2018.*
>
> *Dicho Auto, efectivamente, concede la autorización de entrada y registro de acuerdo con lo previsto en el artículo 113 de la Ley 58/2003 General Tributaria, y fue emitido tras la solicitud formulada en fecha 22-06-2018 por la Delegada Especial de la AEAT de Galicia (escrito incorporado en el expediente administrativo correspondiente a las*

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación, que asimismo constan impugnadas en la presente vía revisora), en la que tras razonar, entre otras argumentaciones, que "(....) bien pudiera considerarse que el lugar donde se propone hacer la personación, entrada y registro para el inicio y desarrollo de la comprobación, pudiera ser un "domicilio constitucionalmente protegido", y ello, porque es un inmueble donde pudiera ubicarse la actividad administrativa y de gestión de la sociedad investigada (....)", concluye que "En definitiva, por considerar el lugar en el que se solicita la entrada un domicilio constitucionalmente protegido, para el respeto de los derechos del obligado tributario, se solicita dicha autorización judicial para la entrada al amparo del artículo 142, 113 de la Ley General Tributaria y artículo 172.3 del Real Decreto 1065/2007".

***Lo expuesto anteriormente basta para no descartar que el lugar donde se pretendía actuar gozara de protección constitucional, y en la medida en que por consiguiente no queda demostrado que la negativa a la entrada y registro** (en este caso, a fin de adoptar medidas cautelares) estuviese totalmente desprovista de causa justificada, no cabe apreciar que se hubiera incurrido en la realización del elemento objetivo tipificado en el artículo 203 de la Ley 58/2003 General Tributaria; lo que ha de llevar a la anulación de la sanción impuesta.*

*SEXTO.- Mencionar por último, que en ciertos apartados el acuerdo viene a desvincular la sanción impuesta de la controversia sobre la condición de domicilio constitucionalmente protegido, al apuntar que "(...) pero resulta obvio que la infracción cometida ha consistido en negar ap la Inspección el examen y toma de datos contables y demás de trascendencia fiscal de los equipos informáticos de la empresa y esta obligación, como vamos justificar, está desligada de la protección de ese domicilio". Se advierte al respecto que, "(....) si estos equipos informáticos se hubieran encontrado ubicados en un espacio físico caracterizado por reunir la condición de domicilio constitucionalmente protegido, tendría que haberse facilitado el acceso de la Inspección a los mismos en cualquier otra dependencia que no gozase de tal protección", amparando tal exigencia de actuación por parte del obligado tributario en base a lo razonado por este mismo Tribunal en otras resoluciones que trascribe el acuerdo. Ciertamente, tal actuación ha sido admitida por este órgano revisor, pero "siempre que el requerimiento de examen en ese otro lugar físico y la posterior negativa resultasen debidamente acreditados". **siendo la diligencia de personación el documento donde se ha de formular el expreso requerimiento en esos términos; solicitud que, sin embargo, no ha tenido lugar en el presente caso a la vista de la redacción de la diligencia de fecha 18-09-2018 formalizada en el establecimiento comercial de la c/ _____ , [illegible] tampoco en la extendida en el establecimiento** _____*

CUARTO.- Con fecha 18/09/2018 se comunicó el inicio de actuaciones de comprobación e investigación, en relación a la sociedad _____ , con NIF _____ (en adelante, el obligado tributario), por los conceptos IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, PERÍODOS 2016 A 2017, e IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, PERÍODOS 1T/2016 A 4T/2017, con alcance general conforme a lo establecido en el art. 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y en el art. 178 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante R.G.A.T.).

Las actuaciones se iniciaron mediante personación del personal inspector en el domicilio fiscal del obligado tributario sito en [redacted] haciéndose entrega a don [redacted] de la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, así como de las autorizaciones de la Delegada Especial para entrar en las instalaciones y locales de negocio de la sociedad y para realizar las actuaciones inspectoras fuera de la jornada laboral.

En ausencia del administrador de la sociedad, don [redacted] y de la encargada del establecimiento, doña [redacted] las actuaciones se entienden con don [redacted] quien es socio mayoritario de [redacted] poseyendo, según consta en bases de datos, el 55,67% del capital social de la entidad, es padre del administrador y es titular de un poder general otorgado ante notario en virtud del cual se le autoriza a actuar en nombre y representación de la mercantil.

D. [redacted] (en adelante, el compareciente) se niega a facilitar el teléfono de contacto del administrador a efectos de requerir de este la autorización para acceder a los equipos informáticos por entender, tal y como consta en la diligencia número 1, que no es ajustado a Derecho el facilitar tal dato en dicho momento.

Es por esto, que, a efectos de garantizar la integridad de la información contenida en los equipos informáticos de la sociedad, la Inspección planteó la necesidad de adoptar medida cautelar consistente en proceder a copiar los datos contenidos en los ordenadores y en los terminales de venta en un disco duro a efectos de dejarlo precintado en su poder, a la espera de una autorización del administrador. para su apertura y examen.

El compareciente manifestó su negativa a que se procediese a realizar la copia de la información de los terminales de venta situados en los establecimientos de venta al público y en el domicilio social de la obligada por considerar que la actuación de la Inspección era ilegal y no se ajustaba a Derecho.

La Inspección procedió a tomar fotografías de los lugares donde se ubican los terminales de venta al efecto de acreditar que para su acceso no se requiere autorización del obligado tributario o autorización judicial por no constituir domicilio constitucionalmente protegido. Se apercibe al compareciente que esta negativa puede ser constitutiva de infracción tributaria por resistencia, excusa, negativa u obstrucción a las actuaciones de la Administración Tributaria en los términos del artículo 203 LGT.

Ante la negativa del compareciente al acceso a las terminales de venta se procedió por la Inspección a solicitar autorización judicial para la entrada y registro de las instalaciones y locales de negocio del obligado tributario, así como, del domicilio

social y fiscal de la entidad vinculada [illegible] situado en una nave industrial en la Carretera [illegible] en la que, según informó uno de los trabajadores del obligado tributario en la primera visita se encuentra el servidor informático al que se hayan conectados los equipos informáticos antes referidos, considerando la Inspección que allí se custodia otra información relevante del obligado tributario, persiguiendo con la configuración de aquel local como sede de aquella otra entidad dificultar el acceso a estos datos por las autoridades.

Con fecha 26-09-2018 se emite auto judicial por el que se autoriza la entrada y registro en los términos solicitados, cuya firmeza se comunica mediante diligencia de ordenación de fecha 03/03/2021, al haber sido desestimado el recurso de apelación ante el TSJ e inadmitido recurso de casación ante el TS.

Las actuaciones inspectoras continúan en fecha 04/10/2018, mediante personación en los locales e instalaciones antes referidos amparados en la autorización judicial, haciéndose constar en diligencia incoada en la referida nave industrial de la Carretera de [illegible] se) la obtención entre otra de la siguiente documentación:

> *"- De las oficinas de la obligada se han retirado **122 archivadores AZ** en los que se contienen los tickets de caja de los periodos objeto de comprobación.*
>
> *- Del despacho de [illegible] tira documentación en papel en la que se contienen resúmenes de ventas de 2015, Ventas Clientes de los periodos 01/01/2015 a 31/12/2015 y 01/01/2016 a 29/12/2016; Resumen del periodo 01/01/2017 a 14/06/2017; Previsiones de pagos e ingresos del periodo 25/01/2016 a 24/04/2016; Venta histórico Tarifa hasta el 24 de noviembre 2014 B (dicho documento tiene anotada a bolígrafo una letra B); **Movimientos diarios- Cuentas informática Enero 2015; Movimientos diarios-Cuentas informática Febrero 2015; Movimientos diarios-Cuentas informática Marzo 2015; Movimientos de tesorería-Cuentas informática Enero 2015; 5 copias de Movimientos diarios- Cuentas informática (informe de fecha 27/02/2015);** Evolución compras brutas de los años 2012 a 2015; Caja Oficina Bermello de las fechas 01/04/2015 a 27/04/2015; Evolución Compras y Ventas informática de los años 2012 a 2015; Resumen de los Márgenes Familia 96 de los años 2012 a 2015; Listado de gastos comunes informática pendientes de imputar y consideraciones diversas.*
>
> *Dicha documentación se retira estando presente en el despacho [illegible]*
>
> *- De la estantería situada detrás de la mesa de [illegible] se retiran los siguientes documentos **Inventario 2015; Resultados inventario 31/01/2016; Resultados inventario 29/01/2017 y Resultados Inventario 04/02/2018.**"*

Por su parte, se deja también constancia de las manifestaciones de [illegible], administrador de la entidad, que estaba presente durante las actuaciones inspectoras referidas, diciendo que:

> *"Desconoce las cosas que se han llevado de su despacho particular (...) Desconoce el contenido de los 122 archivadores que se han retirado. No sabe lo que va dentro.*

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

Desconoce los resúmenes de venta y a quien corresponden, si son por diferentes áreas, si son totales, etc. Lo mismo se debe decir de la evolución de ingresos y ventas informática 2012 a 2015 y márgenes de 2012 y 2015. Desconozco referencias de inventarios de 2010 si son parte, estudios, roturas u otros. (...)"

QUINTO.- El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras es de 27 meses, conforme al apartado 1.b).1º del artículo 150 de la LGT, si bien, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, de declaración del estado de alarma para la gestión de la situación de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, en el artículo 33.5 del Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 y en la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 15/2020, de fecha 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, por los que el periodo comprendido desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020 (14 de marzo de 2020) hasta el 30 de mayo de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dicho plazo máximo de terminación quedaría suspendido por un período de 78 días.

Considerando las circunstancias anteriores, el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras concluiría el día 05/03/2021.

Con fecha 21/01/2021, se suscriben actas de disconformidad, A02 nº 73255150 (IS) y A02 nº 73256462 (IVA)

El procedimiento inspector concluyó mediante acuerdos del Inspector-jefe confirmando las propuestas contenidas en las actas referidas que fueron notificados -por rechazo- el 09-03-2021.

SEXTO.- La actividad desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados, sujeta y no exenta al IVA (LIVA, arts. 4 y sigs.), fue la correspondiente a COM.MEN [redacted]). clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) [redacted]

La Inspección ha advertido la existencia de las circunstancias que se especifican en el informe razonado que acompaña al acta y que exigen aplicar el régimen de estimación indirecta (artículos 53 y 158 de la LGT y artículo 193 del RGAT).

Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, consta que el obligado tributario había presentado declaraciones-liquidaciones por los periodos impositivos objeto de comprobación, con resultado a ingresar en ambos ejercicios.

SÉPTIMO.- La regularización tributaria practicada consistió, en síntesis, en incrementar el Importe neto de cifra de nengocio (INCN), y, por tanto, la base imponible de ambos ejercicios, en aplicación del método de estimación indirecta (artículo 53 LGT). Para lo cual, a partir de una muestra de cuatro empresas del sector en Galicia comparables en términos de "Importe Neto de la Cifra de Negocio" (INCN), epígrafe nº 16[redacted] de IAE "Comercio al por menor [redacted]

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

propio y nº 161:

E[illegible]os" de los proveedores y con domicilio fiscal en el ámbito territorial de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia, se han promediado unos ratios de *Aprovisionamientos/INCN* de 0,7682 en 2015 y 0,7713 en 2016, que, aplicados sobre los "aprovisionamientos" declarados por el propio obligado tributario -por considerarlos ciertos- determina un incremento del INCN de 256.208,38 euros en 2015 y 319.138,12 euros en 2016.

Los datos declarados se modifican por estos motivos (el subrayado y negrita son nuestros):

1.- CAUSAS DETERMINANTES DE LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA:

a) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales:

a) TESORERÍA:

- **1) Discrepancia en los movimientos de tesorería y lo contabilizado en cuenta de caja (570) según resulta de las bases de datos copiadas de los ordenadores** del obligado tributario en el día de la personación en la nave de :

> *"El día de la personación en la nave de , se copiaron de los ordenadores del obligado tributario dos bases de datos denomiadas "*
>
> *La base de datos ", contiene 63 tablas con información, entre las que existe una denominada* ***"Tesorería_***
>
> *La cabecera de dicha tabla tiene las siguientes columnas:*

ID Fecha PagoProveedor OtrosPagos Ventas CobrosMayor DisponibleIni Disponible

> *Comparándose el* ***contenido de la tabla "Tesoreria con los movimientos de las cuentas de tesorería (5700, 5720, 5730) de los libros diarios de los periodos objeto de comprobación, aportados por el contribuyente el 25/09/2018, encontrándose discrepancias*** *entre la información contable y la base de datos.*
>
> *Por ejemplo:*
>
> *El sumatorio de la columna* ***"ventas" de la tabla "Tesoreria_dbo"*** *asciende a los siguientes importes:*

2015 3.108.831,89

2016 5.188.452,87

> *Siendo los importes de las ventas al contado cobrados en efectivo contabilizados en la cuenta 5700 en los periodos objeto de comprobación los siguientes:*

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

2015 2.508.058,22

2016 2.351.387,17

> *En la tabla "Tesoreria_ " se recogen en el concepto "Otros pagos" cuatro salidas de tesorería por importe de 50.000 euros, en fechas 31/01/2015, 28/02/2015, 31/05/2015 y 31/12/2015, no figurando en los libros diarios ningún asiento que refleje dichas salidas de tesorería.*
>
> *(...)*
>
> *y ascendiendo los cobros con tarjeta de las ventas al contado en los periodos objeto de comprobación a los siguientes importes:*

2015 2.698.858,92

2016 2.671.322,19

La Inspección solicitó al contribuyente para que justificase las discrepancias anteriores, quien, por orden cronológico procede, en síntesis, a ofrecer las siguientes explicaciones (el subrayado y negrita son nuestros):

- Ante requerimiento en diligencia nº4, de fecha 16/06/2020 se alegó imposibilidad de acceder al contenido de las bases de datos por encontrarse las mismas en un "*ordenador que no se empleaba por ser un **equipo totalmente obsoleto**".*

- Escrito presentado por el contribuyente en fecha 02/07/2020 se manifiesta que:

> *"esos datos no forman parte de la contabilidad cuyos datos si han sido proporcionados" (...) más bien **parecen datos de previsiones** sobre hechos supuestos, por razones por ejemplo de una posible **campaña concreta**".*

En cuanto a las salidas por importe de 50.000 euros reflejados en "Tesoreria en el concepto "Otros pagos" en fechas 31/01/2015, 28/02/2015, 31/05/2015 y 31/12/2015, indicó que:

> *"corresponden a **estudios posibilidades** de pagos a efectuar, **simulaciones de datos** para ver la cantidad de pagos en un momento concreto, (...) no son cantidades que reflejen algún hecho económico realizado u operaciones económicas realizadas."*

- En comparecencia en la oficinas de la Inspección de fecha 28/07/2020, se acompaña escrito en que se dice que:

> *"es evidente que lo figura en dicho archivo informático son **previsiones de ingresos** con los que **una persona** en una fecha efectúa **un criterio** para intentar que se puedan atender los pagos en un determinado momento, (...) si observamos los diarios contables esa tesorería es obvio que no es únicamente la cuenta 5700 caja que se indica en la pregunta a contestar y dichas **supuestas previsiones de ingresos** que efectúa una persona, **persona que en 2015 es distinta a la persona de 2016**, tiene obligatoriamente que basarse en supuestos sobre una anterior realidad de la compañía es decir previsiones sobre hechos históricos pasados (...) es evidente que la cuenta de*

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

> *caja nada tiene que ver en si misma con un análisis de tesorería es una parte de la tesorería de la entidad, (...) si comparamos los totales que indican en el año 2016 como previsiones se asemejan a la cantidad total de ingresos que en un porcentaje importante nada tiene que ver con movimientos de caja de la cuenta 5700 (...)".*

Por su parte, en relación a estas explicaciones, pone de manifiesto al obligado tributario que las cuantías recogidas en la tabla no se corresponden con el total ingresos al señalar que (el subrayado y negrita son nuestros):

> *"cantidades a las que habría que añadir los correspondientes cobros de ventas a crédito que se ingresan por banco en el momento de vencimiento correspondiente, si la base de datos "Tesoreria_dbo" reflejase efectivamente los movimientos de las cuentas contenidas en el subgrupo 57, caja y bancos, tal y como alega el contribuyente,* ***el importe de los ingresos por ventas debería ascender a una cuantía próxima al del sumatorio de las ventas, incluyendo el IVA repercutido.*** *Esto es,*

Año	INCN	IVA Repercutido	Total
2015	6.413.234,32	1.276.085,08	7.689.319,40
2016	6.508.387,46	1.283.018,43	7.791.405,89

> *Por tanto, entendemos que la base de datos anteriormente referida solo contiene información de alguna de las partidas que componen la tesorería.*
>
> ***Habiéndose contrastado los cobros reflejados en la base de datos "Tesoreria_dbo" con la información suministrada por las entidades financieras en las que la obligada tenía cuentas de su titularidad en los períodos objeto de comprobación, y no coincidiendo los datos, concluimos que la base de datos de referencia recoge información de la cuenta 570 Caja."***

Y, en cuanto a que se trata de previsiones de ingresos:

> *según resulta de sus manifestaciones, el obligado sostiene que la información contenida en la base de datos "Tesoreria_dbo" son meras estimaciones de ingresos con los que realizar frente a los pagos previstos una empresa debe realizar una previsión de ingresos y pagos a efectos de anticiparse a futuras necesidades de tesorería,* ***pero no parece demasiado razonable que dichas previsiones o estimaciones se hagan día a día, sábados, domingos y festivos abiertos al público incluidos. Tampoco parece razonable que unas meras estimaciones de ingresos y pagos futuros se detallen a nivel de céntimos. Es decir, parecen unos datos demasiado detallados y desglosados para ser unas meras estimaciones."***

- **2) Discrepancias en los movimientos de efectivo según documentación en papel** retirada en el día de la personación en las oficinas del obligado tributario sitas en la [redacted] documentos denominados "MOVIMIENTOS DIARIOS- CUENTAS INFORMÁTICA", referidos a enero 2015, febrero 2015, marzo 2015, abril 2015 y mayo 2015

En concreto, la Inspección preguntó al contribuyente por las entregas de efectivo

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

que recibe en fechas 03/02/2015 (12.000,00), 10/02/2015 (6.000,00), 13/02/2015 (75.000,00), 04/3/2015 (46.000,00), 18/03/2015 (10.000,00), 07/05/2015 (17.000,00), las cuales no se encuentran reflejadas en la contabilidad, manifestando que (el subrayado y negrita son nuestros):

> *"el documento que refleja efectivo es un documento de la previsión de **la maquina le llamaba efectivo** para registrar de alguna forma esa **supuesta previsión de ingreso**, pero dado que el diario contable es individualizada en el propio diario contable están todos totalmente reflejados en contabilidad en los diarios correspondientes contables que están entregados a esa Dependencia en las fechas correspondientes 03 02 2015 10 02 2015 13 02 2015 04 03 2015 18 03 2015 07 05 2015 de acuerdo con el siguiente detalle: (...)*
>
> *A continuación procede a expresar, en general, que se trata de "ingresos por pagarés", los cuales figurarían contabilizados en fechas posteriores, y, que al sumarlas dan el dato a que se refiere la Inspección, concluyendo que "en ese listado mal llamado efectivo cuando en realidad debe decir previsionado, realizado"*

Así por ejemplo, en relación a los 46.000 euros en efectivo que se suponen recibidos -según documento en papel- de fecha 04/03/2015, el interesado señala:

> *"04 03 2015 figuran 46.000,00 euros en la columna de efectivo, este dinero corresponde a dos ingresos de pagarés de 23.000,00 euros cada uno de ellos uno contabilizado en la fecha 18 03 2015 asiento contable 3.025, y otro contabilizado en la fecha 07 04 2015 asiento contable 3.754.*
>
> *18 03 2015 figura en la columna de efectivo en negativo la cantidad de 873,02 euros que corresponde a gastos relacionados con los pagarés indicados en el párrafo anterior y contabilizados en el asiento 3.025 por importe de 379,57 euros y contabilizados en el asiento 3754 por importe de 493,45 euros""*

Por su parte, la inspección recoge los asientos contables a que sistemáticamente se refiere el contribuyente en concepto de "ingresos por pagares", concluyendo que no reflejan ninguna entrega de efectivo sino un abono en una cuenta de clientes -cuenta 4300 (activo) S.L- que se salda contra un cargo de una póliza de crédito -cuenta 5201 (pasivo) POLIZA LA CAIXA . Así como que, las entregas de efectivo son de una fecha y los asientos referidos de otra fecha, por lo que no coinciden ni los importes ni las fechas. Se termina señalando que *"se desconoce tanto el origen como el destino de un efectivo que no se encuentra reflejado en la contabilidad".*

b) EXISTENCIAS:

Por otra parte,

- **1) Discrepancia en el recuento de las existencias según documentación en papel** retirada de la estantería situada detrás de la mesa de en el día de la personación en las oficinas de la obligada tributaria sitas en la Ctr.

Se encontraron una serie de inventarios de existencias denominados "inventario

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

2015 resultados inventario 31 01 2016" y "resultados inventario 29 01 2017."

Según resulta de dichos inventarios, el importe de las existencias a la fecha de referencia asciende a las siguientes cantidades:

2015	826.330,33 euros
2016	970.607,66 euros
2017	932.358,33 euros

En cambio, de la contabilidad resultan las siguientes cantidades:

Existencias iniciales 2015	2.712.759,27 euros
Existencias iniciales 2016	2.576.141,96 euros
Existencias iniciales 2017	2.366.780,06 euros

En relación a lo cual el contribuyente señaló que: *"es evidente que ese stock indicado o señalado en* ***un hipotético inventario*** *recogido detrás de la mesa de ____ esos datos de esa(s) hoja(s) no es o no son inventarios de la sociedad ___ -es evidente- y es evidente porque si en diciembre y enero se vende aproximadamente el 27% de las ventas anuales es evidente que no se pueden tener esos hipotéticos inventarios que se indican, y es evidente que no puede ser por* ***imposibilidad de poder hacer esas ventas con esos inventarios****, y además los Srs.* ***Auditores de la entidad certificaron los inventarios*** *reflejados en la contabilidad".*

La Inspección replica que "*en el Informe de Auditoría emitido por Auditora Galega de Contas, SLP del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2015 se introduce una salvedad con respecto a las existencias, que trae su origen del ejercicio 2014, indicando los auditores entienden que, ante la* ***escasa rotación*** *de algunos de los almacenes de la obligada, se debería haber dotado una pérdida por deterioro de valor, la cual no les resultó factible cuantificar"*

A la hora de analizar la trascendencia de los datos contenidos en los inventarios de existencias retirados de las oficinas de la obligada tributaria, la Inspección ha tenido en cuenta los siguientes aspectos (el subrayado y negrita son nuestros):

- *En primer lugar, su* ***periodicidad****, es decir, se efectúan todos los años en la misma época, a finales del mes de enero, principios de febrero,* ***una vez finalizada la campaña de Navidad.***
- *En segundo lugar, su* ***nivel de detalle****. En ellos se recogen las existencias de las diferentes familias comercializadas por la obligada (blanca, PAE, Menaje, Camping Gas, Calefacción, Ventilación, Muebles, Marrón, Baja frecuencia,*

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA CÓPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

Telefonía, Informática, Antenas, Soportes Magnéticos, Relojes, Calculadoras, Juegos, Juguetes, 37, Outlet, Discos, Regalos, Reparaciones, Varios) desglosados en los diferentes establecimientos y locales de la obligada A

- *En tercer lugar, el hecho de que en dichos inventarios se encuentren datos referidos a dos momentos, "antes" y "después", calculándose además las diferencias entre ambos datos.*
- *Y, por último, en cuarto lugar, el que haya datos de antes y de después, lo que pone de manifiesto que el contribuyente lleva un* ***inventario permanente cuyos datos son objeto de comparación con los resultados del recuento físico de existencias*** *y que difieren de los datos reflejados en contabilidad y consignados en las correspondientes declaraciones tributarias.*

B) RESISTENCIA, OBSTRUCCIÓN, EXCUSA O NEGATIVA DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

La Inspección señala en el acuerdo de liquidación que, entiende que se ha producido resistencia, obstrucción, excusa o negativa de las actuaciones inspectoras por parte del obligado tributario, circunstancia que, añade "*si bien no ha sido determinante en la motivación de la procedencia de la aplicación de la estimación indirecta, sí que se ha tenido en cuenta a la hora de valorar la información obtenida en la personación y a lo largo de las actuaciones de comprobación.*"

Concluyendo que *"existe una constancia probada de cobros reflejados en la base de datos "Tesoreria ", movimientos de efectivo recogidos en los documentos denominados "Movimientos Diarios - Cuentas informática" que no figuran recogidos en la contabilidad asi como documentación que acredita unas existencias iniciales en cada uno de los ejercicios muy inferiores a las que figuran en la contabilidad , que constituyen* ***indicios razonables de ventas ocultas sin que haya sido posible realizar la cuantificación exacta de las mismas.***

OCTAVO.- Con fecha 27/05/2021 se comunicó el inicio de expediente sancionador correspondiente a las regularización antes referida, al considerar cometida infracción tipificada en el artículo 191.1 LGT -dejar de ingresar-, resultando de aplicación la tramitación abreviada conforme a lo establecido en el artículo 210.5 LGT.

Las infracciones se califican de MUY GRAVES, se proponen sanciones consistentes en multa pecuniaria entre el 120% y 125% sobre las cuantías dejadas de ingresar.

En las fechas indicadas en antecedentes, se dictaron los respectivos acuerdos de resolución de expediente sancionador, confirmando las propuestas imposición de sanción previamente comunicadas.

NOVENO.- Disconforme con los acuerdos de liquidación y sanción anteriores, el obligado tributario interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas, que

son objeto de la presente resolución

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

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

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Conformidad a Derecho de los acuerdos impugnados

CUARTO.-

1. Del examen del extenso escrito de alegaciones presentado ante este Tribunal (141 páginas) resulta que el reclamante no sólo tiende a reiterarse una y otra vez en mismas manifestaciones, sino que buena parte de la argumentación empleada, al igual que hiciera en alegaciones al acta (99 páginas), no se sustenta en prueba alguna cuando no directamente resultan en afirmaciones genéricas.

Igualmente es preciso señalar que, aun cuando no se haya confirmado la infracción tipificada en el artículo 203 LGT -*excusa, negativa u obstrucción*- de los antecedentes expuestos, a nuestro juicio, resulta evidente que frente a las sucesivas peticiones de aclaración de las discrepancias antes señaladas el obligado tributario se limita a ofrecer explicaciones vagas y confusas cuando no absolutamente incongruentes con las anteriores y/o directamente alegar desconocimiento de la prueba incautada -nos remitimos a la lectura completa de los escritos presentados relativos al contenido de las bases de datos tesoreria_bdo y de los inventarios-.

Ahora bien, hechas todas las salvedades en cuanto al proceder del interesado en el curso de las actuaciones, resulta que en alegaciones al acta, por primera vez y de modo contundente, se afirma que los apuntes de VENTAS del archivo tesorería_ de 2015 y 2016 se corresponden con los apuntes del libro diario del año inmediato anterior -pretendiendo su cotejo por la Inspección aportando el diario de 2014 (ya se dispone del correspondiente a 2015) e incorporando al escrito varios ejemplos numéricos de dicho contraste para ambos ejercicios-, así como, procede a formular diversas objeciones en cuanto a la realidad de los inventarios incautados de acuerdo a los periodos medios de rotación de las existencias.

No obstante, ni el acuerdo de liquidación ni en ninguno de los documentos obrantes en el expediente administrativo, encontramos contestación a tales alegaciones, las

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

cuales consideramos de especial importancia, particularmente en cuanto se refiere al documento de tesoreria

Este Tribunal es consciente de que no es necesario pronunciarse sobre todas y cada una de las cuestiones que plantean los reclamantes, así, el Tribunal Supremo tiene señalado en sentencia de 17 de julio de 2008 (EDJ 2008/161761), Fundamento de Derecho 16º, que (el subrayado es nuestro):

> *"Esta Sala, por su parte, en doctrina recogida, entre otras, en las Sentencias de 28 de marzo de 1994, 18 de diciembre de 1996, 23 de enero EDJ 1997/245 , 11 de marzo EDJ 1997/1542 y 29 de abril de 1997 EDJ 1997/3553 , y STS núm 1288/99, de 20 de setiembre , ha señalado que es preciso que la omisión padecida venga referida a temas de carácter jurídico suscitados por las partes oportunamente en sus escritos de conclusiones definitivas y no a meras cuestiones fácticas, lo que a su vez debe matizarse en dos sentidos: A) que la omisión se refiera a pedimentos, peticiones o pretensiones jurídicas y no a cada una de las distintas alegaciones individuales o razonamientos concretos en que aquéllos se sustenten, porque sobre cada uno de éstos no se exige una contestación judicial explícita y pormenorizada siendo suficiente una respuesta global genérica (según los términos de la Sentencia del Tribunal Cosntitucional de 15 de abril de 1996); B) que dicha vulneración no es apreciable cuando el silencio judicial pueda razonablemente interpretarse como una desestimación implícita o tácita, constitucionalmente admitida (SSTC núms. 169/1994 EDJ 1994/5131 ; 91/1995 EDJ 1195/2616 ; y 143/1995 EDJ 1995/5503), lo que sucede cuando la resolución dictada en la instancia sea incompatible con la cuestión propuesta por la parte, es decir, cuando del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución judicial puede razonablemente deducirse no sólo que el órgano judicial ha valorado la pretensión deducida, sino además los motivos fundamentadores de la respuesta tácita (STC 263/1993; y SSTS de 9 de junio EDJ 1997/5106 y 1 de julio de 1997 EDJ 1997/5573)."*

Sin embargo, no se comprende haber dejado de efectuar tal comprobación, particularmente cuando el obligado acompaña diversos ejemplos y se dispone de la documentación oportuna para desvirtuar sus afirmaciones relativas a que el documento de tesoreria constituye una mera estimación de los ingresos, sin que, por otra parte, los razonamientos hasta entonces empleados por la Inspección permitan rechazar, *per se*, tal posibilidad (de hecho, que fueran los datos del año inmediato anterior no sólo tiene lógica sino que explicaría el nivel de detalle de los apuntes consignados o que no cuadren las cifras con lo contabilizado en el año en curso).

Al haber sido estimada la reclamación frente a la sanción del artículo 203 LGT, consideramos que el resto de motivos empleados para fundamentar acudir al régimen de estimación indirecta no son, a nuestro juicio, suficientes por sí solos para poder confirmar la regularización tributaria. Así, en relación a los pagos con soluciones informáticas, simplemente señalar que la contabilización de los cobros de clientes con cargo directamente a la póliza de crédito es perfectamente plausible -habiendo sido en todo caso susceptible de contraste mediante requerimiento a la entidad bancaria al efecto de verificar a realidad de los reintegros que tales

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

reembolsos implican-, y en cuanto a los inventarios, desechado todo lo anterior, al no haber dado tampoco contestación a lo alegado por el reclamante no permite descartar que se trate de un inventario parcial o documento de trabajo, particularmente cuando la diferencia en mercancías contabilizadas y las allí anotadas es tan significativa, y, por tanto, susceptible de ser verificado por otros medios.

La ausencia de una correcta valoración y aclaración de las alegaciones presentadas por el obligado tributario deriva en una falta de motivación de acuerdo con lo dispuesto en el 102.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Esta situación genera no sólo una clara indefensión al interesado, sino también que este Tribunal carezca de los necesarios elementos de juicio para adoptar una resolución acerca de la conformidad a derecho del acuerdo recurrido que no puede tener otra consecuencia que la anulación de la liquidación impugnada.

Los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, así como el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, están vinculados por la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) y las resoluciones y actos que se fundamenten en la misma lo harán constar expresamente, según establece el artículo 239.8 de la Ley 58/2003 (LGT). Antes de la reforma realizada por la Ley 34/2015 se recogía en el 239.7 de LGT con la misma redacción. También están vinculados por el criterio unificado del TEAC y por la doctrina de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina conforme a los artículos 242.4 y 243.5 de la LGT.

Puesto que se concluye por este Tribunal la falta de motivación de la liquidación, hay que añadir que la doctrina del TEAC, que como se ha expuesto vincula a este Tribunal, considera que en los procedimientos de verificación, comprobación limitada e inspección la falta de motivación es un defecto formal, que impide entrar en el fondo del asunto, con la consecuencia de que debe estimarse en parte la reclamación retrotrayendo las actuaciones al momento inmediatamente anterior, sin que nada impida que pueda dictarse un nuevo acto suficientemente motivado, como señalan las resoluciones del TEAC de 24-04-2012 (RG 00-02508-2010) y 02-06-2015 (RG 00-04699-2014).

QUINTO.- En el caso en el que la liquidación provisional de la que trae causa el acuerdo sancionador haya sido anulada por defecto formal (como es nuestro caso), el TEAC en su resolución de 5 de noviembre de 2015 (RG 00/3142/13) establece el siguiente criterio:

> *"Si se ha apreciado un defecto de procedimiento, que es causa de la anulación de la liquidación, la anulación de la sanción viene impuesta por él, sin que ningún pronunciamiento pueda hacerse sobre el fondo de la sanción, ni directa ni indirectamente, siendo tal una cuestión que queda imprejuzgada, de modo que cuando se tramite de nuevo el procedimiento, dictándose nueva liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador no está vedada por el principio ne bis in idem".*

En consecuencia, este Tribunal acuerda la anulación de la sanción como consecuencia de la anulación de la liquidación de la que deriva, estimando la presente reclamación de conformidad con el criterio del TEAC reproducido.

SEXTO.- Recapitulando lo anterior, estimamos parcialmente la presente reclamación, acordando la retroacción de las actuaciones al efecto de que se proceda a dar debida contestación a las alegaciones del reclamante, y respecto del acuerdo sancionador, acordamos la anulación de la sanción como consecuencia de la anulación de la liquidación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación, anulando los actos impugnados, y acordando la retroacción de actuaciones, en los términos señalados en la presente resolución.

RECURSOS

Contra la presente resolución puede interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación. Sin perjuicio del recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT, que se podrá interponer, en los casos señalados en el citado artículo, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación, ante este Tribunal Económico-Administrativo.

NOTA INFORMATIVA

En cumplimiento del apartado Séptimo, 1.1.2, de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos (BOE del 3 de enero de 2006), se informa del contenido de los artículos siguientes, por ser de interés en caso de que de la presente resolución resulte una cantidad a ingresar sin necesidad de practicar una nueva liquidación, si hubiera mediado suspensión del procedimiento de recaudación durante la tramitación de la reclamación.

RGRVA. Art. 66.1

> *1. "Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias. La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión".*

RGRVA. Art. 66.6

> *6. "Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y éste hubiera estado suspendido en período voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en período ejecutivo, la notificación de*

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión...;".

LGT Art. 233.8

8. "La suspensión de la ejecución de acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico administrativo en todas sus instancias...".

LGT Art. 233.9

9. "Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá en los términos previstos en el párrafo anterior sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial".

- PLAZOS DE INGRESO

LGT Art. 62.2, 62.5 y 62.7

2. "En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en perlodo voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

5. "Una vez iniciado el perlodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

7.- "Las deudas tributarias aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior deberán pagarse en el plazo establecido por su propia normativa".

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

PÁGINA INTENCIONADAMENTE EN BLANCO

App AEAT

Notificación emitida electrónicamente. Autenticidad verificable mediante **Código Seguro Verificación** [illegible] en https://sede.agenciatributaria.gob.es

PÁGINA INTENCIONADAMENTE EN BLANCO

N.Reg.Insp.:2202132850000020020 4

ACUERDO DE LIQUIDACIÓN

CONCEPTO **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 129**		PERÍODO **2015/16**
OBLIGADOS TRIBUTARIOS	NOMBRE/RAZÓN SOCIAL	NIF
	DOMICILIO RL	
DATOS DEL ACTA	NÚMERO DE REFERENCIA **73599216**	MODELO **A02**

VISTO el expediente de referencia, en el que constan los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.- Por la Inspección de los Tributos del Estado se han desarrollado actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el obligado tributario , con NIF: , en adelante "obligado tributario".

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 18/09/2018 mediante comunicación notificada el mismo día. La comunicación fue recogida por Jc , NIF , en calidad de socio.

Las actuaciones del procedimiento se han extendido a los siguientes conceptos y periodos: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, PERIODOS 2015 A 2016, e IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, PERIODOS 01/2015 A 12/2016, con alcance general conforme a lo establecido en el art. 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y en el art. 178 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante R.G.A.T.).

A lo largo de las actuaciones inspectoras han actuado como representantes del obligado tributario:

E, con número de identificación fiscal , como socio mayoritario de la entidad.

, con número de identificación fiscal como representante autorizado, en virtud de autorización otorgada por el obligado tributario el 24/09/2018.

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han extendido diligencias en las fechas que se indican a continuación:

Nº1 18/09/2018, Nº2 04/10/2018, Nº 3 22/03/2019, Nº4 16/06/2020, Nº5 28/07/2020, Nº6 29/10/2020, Nº7 02/11/2020, Nº8 14/01/2021 y Nº 9 21/01/2021.

El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras es de 27 meses, conforme al apartado 1.b).1º del artículo 150 de la LGT,

En relación con el cómputo del plazo señalado, la tramitación del procedimiento inspector se ha visto afectada por la declaración por Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, del estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, no computando a los efectos de la duración máxima del mismo los días incluidos en el período de vigencia del estado de alarma, con el límite del 30 de mayo de 2020, según lo previsto en el artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo.

De acuerdo con lo expuesto, el presente procedimiento de inspección dispondrá de un período adicional de 78 días (número de días comprendidos entre el 14 de marzo y el 30 de mayo de 2020) para concluir.

En relación con el desarrollo del procedimiento, cabe destacar lo siguiente:

El 04/12/2020 se notificó la apertura del trámite de audiencia, incoándose el acta de disconformidad A02 IS 73255150 el 21/01/2021.

Con fecha 26/02/2021 se dicta el acuerdo de liquidación correspondiente (A23 IS 73255150), cuya notificación se entiende rechazada el 09/03/2021 por haber transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de dichos actos en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones sin que la obligada tributaria hubiese accedido a su contenido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 43.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

El art.150.3 de la LGT establece:

"3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
.../...
e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley.
.../...
La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración Tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor."

En consecuencia, añadir que hay una suspensión del 150.3 de la LGT no indicada en el acuerdo de liquidación porque se produce con posterioridad, que es desde el intento de notificación del acuerdo de liquidación (26/02/2023) hasta que dicha notificación se entiende rechazada y es efectiva (09/03/2023), esto es, iría desde el 26/02/2023 hasta 09/03/2023, con lo que el plazo concluiría el **15/03/2023.**

Con fecha 07/04/2021 se presentan reclamaciones económico-administrativas contra los acuerdos de liquidación.

En fecha 30/04/2023 a Agencia Estatal de Administración Tributaria (ORT) ha recibido por vía telemática documento Resolución de reclamación aportado por el TRIBUNAL ECO-ADM REGIONAL GALICIA-LA CORUÑA, con nº de reclamación 15/01835/2021 de la obligada tributaria

[illegible] contra la liquidación definitiva en relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2015 y 2016 .

La Oficina de Relación con los Tribunales envía el día 19/05/2023 a cumplimiento a la oficina gestora competente para su ejecución, la Dependencia Regional de Inspección de GALICIA, la resolución/sentencia del TRIBUNAL ECO-ADM REGIONAL GALICIA-LA CORUÑA de fecha 21/04/2023, correspondiente a la REA 15/01835/2021.

De acuerdo con el art. 150.7 de la LGT, cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Por tanto, **el fin de plazo de las actuaciones será el 30/10/2023**, al haberse recibido el 30/04/2023 en la ORT la Resolución de la reclamación presentada ante el TEAR de Galicia.

La resolución del TEAR nº 15/00038/2019 estima en parte el recurso, anulando el acuerdo de liquidación y retrotrayendo las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal (art. 239.3 de la LGT) por no haber sido contestadas las alegaciones planteadas por el obligado tributario, diciendo que no se ha dado debida contestación a las alegaciones de la reclamante retrotrayendo las actuaciones al momento anterior al trámite de audiencia

Con fecha 31/05/2023 se dictan acuerdos de ejecución de las resoluciones anteriores, notificados el 01/06/2023, por el que las actuaciones se retrotraen al momento de dictarse las propuestas de liquidación a efectos de que se valoren las alegaciones formuladas por el obligado tributario.

El 03/07/2023 se pone a disposición del contribuyente en el Servicio de Dirección Electrónica Habilitada Única la comunicación de continuación de actuaciones y apertura del trámite de audiencia, cuya notificación se entiende rechazada el 14/07/2023 por haber transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de dichos actos en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones sin que la obligada tributaria hubiese accedido a su contenido.

El 31/07/2023 el interesado presenta escrito de alegaciones.

En fecha 04/08/2023 se formalizó acta modelo: A02 y número de referencia 73599216, para dar cumplimiento a la resolución del TEAR en la que se contestan y valoran las alegaciones presentadas el día 11/02/2021 e igualmente se contestan las alegaciones planteadas el 31/07/2023, dando lugar a este acuerdo de liquidación

Segundo.- La actividad desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados, clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) fue COMMEN..
M[illegible]

La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario es la siguiente:

La Inspección ha advertido la existencia de las circunstancias que se especifican en el informe razonado que acompaña al acta y que exigen aplicar el régimen de estimación indirecta (artículos 53 y 158 de la LGT y artículo 193 del RGAT).

Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, el obligado tributario había presentado las declaraciones-liquidaciones, por los períodos impositivos y conceptos que se detallan a continuación:

	EJERCICIO 2015	EJERCICIO 2016
Fecha inicio del periodo	01/01/2015	01/01/2016
Fecha fin del periodo	31/12/2015	31/12/2016
BASE IMPONIBLE	117.315,92	42.266,10
BASE IMPONIBLE después reserva nivelación	117.315,92	42.266,10
Cuota íntegra	29.328,98	10.566,53
Cuota Int. ajustada posit.	29.328,98	10.566,53
Cuota líquida positiva	29.328,98	10.566,53
Retenciones e ingresos a cuenta (cap. mob, arrendamientos inm urb, participaciones IIC y otros)	3.023,39	3.180,00
Cuota del ejercicio	26.305,59	7.386,53
Pag frac. y cuot. imput.	0,00	6.451,76
Cuota diferencial	26.305,59	934,77
Líquido a Ingresar o dev.	26.305,59	934,77

El desglose de las cantidades declaradas relativas a las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del período, aplicadas en el mismo y pendientes de compensación en períodos futuros, es el siguiente:

	Pendiente aplicar inicio periodo	Aplicado período	Base imponible negativa declarada en el período comprobado	Pendiente aplicar períodos futuros
EJERCICIO 2015				
1997-2011	78.770,74	78.770,74		0,00
2012	0,00	0,00		0,00
2013	0,00	0,00		0,00
2014	0,00	0,00		0,00
2015	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL	78.770,74	78.770,74	0,00	0,00
EJERCICIO 2016				
1997-2012	0,00	0,00		0,00
2013	0,00	0,00		0,00
2014	0,00	0,00		0,00
2015	0,00	0,00		0,00
2016	0,00	0,00		0,00
TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00

Tercero.- En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los siguientes hechos, que se describen en el Acta e informe de disconformidad, conjuntamente con los motivos de regularización, de la siguiente manera:

<< ***PRIMERO.- ANTECEDENTES DE HECHO. ACTUACIONES REALIZADAS.***

El 18/09/2018 se notifica al contribuyente la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, con alcance general y en relación con los Impuestos y ejercicios siguientes:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES *2015 y 2016*
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO *2015 y 2016*

En el curso de las actuaciones se han extendido diligencias en las siguientes fechas:

Nº1 18/09/2018; Nº2 04/10/2018; Nº3 22/03/2019; Nº4 16/06/2020; Nº5 28/07/2020; Nº6 29/10/2020; Nº7 02/11/2020, Nº8 14/01/2021 y Nº9 21/01/2021.

El 04/12/2020 se notificó al contribuyente código seguro de verificación que permite el acceso a los documentos e información que integran el expediente electrónico, comunicándosele la apertura del TRÁMITE DE AUDIENCIA y concediéndole un plazo de DIEZ DÍAS para la formulación de alegaciones, en los términos del artículo 99.8 LGT.

El 21/01/2021 se incoó el acta de disconformidad A02 IS 73255150.

Con fecha 26/02/2021 se dicta el acuerdo de liquidación correspondiente (A23 IS 73255150), cuya notificación se entiende rechazada el 09/03/2021 por haber transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de dichos actos en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones sin que la obligada tributaria hubiese accedido a su contenido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 43.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Con fecha 07/04/2021 se presentan reclamaciones económico-administrativas contra los acuerdos de liquidación.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, el TEAR, mediante resolución de fecha 21/04/2023, con fecha de entrada en la AEAT el 02/05/2023, acuerda:

- *Respecto de los acuerdos de liquidación, ESTIMAR EN PARTE la reclamación, anulando los actos impugnados, ordenando la RETROACCIÓN DE ACTUACIONES.*

Con fecha 31/05/2023 se dictan acuerdos de ejecución de las resoluciones anteriores, notificados el 01/06/2023, por el que las actuaciones se retrotraen al momento de dictarse las propuestas de liquidación a efectos de que se valoren las alegaciones formuladas por el obligado tributario.

El 03/07/2023 se pone a disposición del contribuyente en el Servicio de Dirección Electrónica Habilitada Única la comunicación de continuación de actuaciones y apertura del trámite de audiencia, cuya notificación se entiende rechazada el 14/07/2023 por haber transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de dichos actos en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones sin que la obligada tributaria hubiese accedido a su contenido.

El 31/07/2023 el interesado presentó escrito de alegaciones.

SEGUNDO.- FUNDAMENTOS DE DERECHO.

En la regularización de la situación tributaria de la obligada se han tenido en cuenta las disposiciones contenidas en los siguientes textos normativos:

- *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*
- *Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e Inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado en virtud del Real Decreto 1065/2007, de 17 de julio.*
- *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).*
- *Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado en virtud del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (en adelante, RIS).*

En concreto, las siguientes:

- ***Artículo 50 LGT. Base imponible. Concepto y métodos de determinación.***

"2. La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

a) Estimación directa.
b) Estimación objetiva.
c) Estimación indirecta.

(...)

4. La estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de esta Ley".

- ***Artículo 53 LGT. Método de estimación indirecta.***

"1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.

b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.

c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.

d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

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

a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.

b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.

c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurran en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

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

- ***Artículo 158 LGT. Aplicación del método de estimación indirecta.***

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

a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.

b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.

c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.

d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

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

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

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

b) Los datos económicos y del proceso productivo obtenidos del propio obligado tributario.

Podrán utilizarse datos de ejercicios anteriores o posteriores al regularizado en los que disponga de información que se considere suficiente y fiable. En especial, podrá utilizarse información correspondiente al momento de desarrollo de la actuación inspectora, que podrá considerarse aplicable a los ejercicios anteriores, salvo que se justifique y cuantifique, por la Inspección o por el obligado tributario, que procede efectuar ajustes en dichos datos.

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

obligado tributario acredite la existencia de causas específicas que justifiquen la improcedencia de dicha proporción.

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

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

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

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

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

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

- ***Artículo 193 RGAT. Estimación indirecta de bases o cuotas.***

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

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

2. La apreciación de alguna o algunas de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no determinará por si sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existe resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora cuando concurra alguna de las conductas reguladas en el artículo 203.1 de dicha ley.

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

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

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

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

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

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

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

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

b) Tratándose del Impuesto sobre el Valor Añadido, se tendrán en cuenta, preferentemente, los índices, módulos y demás parámetros establecidos para el

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

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

- ***Art. 10 LIS. Concepto y determinación de la base imponible.***

"2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

TERCERO.- ESTIMACIÓN INDIRECTA

3.1.- CAUSAS DETERMINANTES DE LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA.

El motivo por el que esta inspección no dispone de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible, en los términos del artículo 53.1 LGT, es el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales

3.2.- INCUMPLIMIENTO SUSTANCIAL DE LAS OBLIGACIONES CONTABLES.

En el caso que nos ocupa, y en aplicación de las previsiones del artículo 193.4 RGAT, consideramos que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales por dos motivos:

- *Porque, analizada la información obtenida en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, esta inspección estima que los libros y registros contienen omisiones, alteraciones o inexactitudes que ocultan o dificultan gravemente la constatación de las operaciones realizadas (art. 193.4.c RGAT).*
- *Porque, aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación obtenida en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación no puede determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.*

Conclusiones a las que esta inspección llega por las razones que exponemos a continuación.

3.2.1 - Base de datos "Tesoreria

En el día de la personación de esta inspección en la nave de se copiaron de los de la obligada dos bases de datos denomiadas

Dichas bases de datos son generadas por las consultas que realiza el navegador externo "iSeriesNavigator" al AS400 empleado por la obligada tributaria.

La base de dato , contiene 63 tablas con información, entre las que existe una denominada "Tesoreria "

La cabecera de dicha tabla tiene las siguientes columnas:

ID	Fecha	PagoProveedor	OtrosPagos	Ventas	CobrosMayor	DisponibleIni	Disponible	Calculado

Comparándose el contenido de la tabla "Tesoreria " con los movimientos de las cuentas de tesorería (5700, 5720, 5730) de los libros diarios de los períodos objeto de comprobación, aportados por el contribuyente el 25/09/2018, encontrándose discrepancias entre la información contable y la base de datos. Por ejemplo:

- *El sumatorio de la columna ventas de la tabla "Tesoreria " asciende a los siguientes importes:*

2015	3.108.831,89
2016	5.188.452,87

- *Siendo los importes de las ventas al contado cobrados en efectivo contabilizados en la cuenta 5700 en los ejercicios objeto de comprobación los siguientes:*

2015	2.508.058,22
2016	2.351.387,17

- *En la tabla "Tesoreria " se recogen en el concepto "Otros pagos" cuatro salidas de tesorería por importe de 50.000 €, en fechas 31/01/2015, 28/02/2015, 31/05/2015 y 31/12/2015, no figurando en los libros diarios ningún asiento que refleje dichas salidas de tesorería.*

En la diligencia número 4, de fecha 16/06/2020, se solicita al contribuyente que justifique las discrepancias entre la información contable y la información contenida en la base de datos.

Ante la imposibilidad alegada por la obligada tributaria de acceder al contenido de las bases de datos por encontrarse las mismas en un ordenador que no se empleaba por ser un equipo totalmente obsoleto, se le cita para su comparecencia en las oficinas de la inspección el día 26/06/2020 a efectos de que acuda con un experto informático de su elección para proceder en su presencia a la apertura de la base de datos anteriormente referida.

Una vez realizadas dichas operaciones de apertura de la base de datos, el contribuyente atendió el requerimiento de fecha 16/06/2020 mediante escrito presentado el 02/07/2020 en el que se indicaba lo siguiente:

El contribuyente alega que dichas bases de datos "no forman parte de la contabilidad cuyos datos si han sido proporcionados y además coinciden con todos los archivos físicos".

El contribuyente manifiesta que los datos que constan en esa base de datos "nada indican de contabilidad, más bien parecen datos de previsiones sobre hechos supuestos, por razones por ejemplo de una posible campaña concreta".

En cuanto a las salidas por importe de 50.000 € reflejados en "Tesoreria_dbo" en el concepto "Otros pagos", en fechas 31/01/2015, 28/02/2015, 31/05/2015 y 31/12/2015 indica el contribuyente que "nada indica que sean salidas de tesorería, entiendo por tesorería la caja y bancos de la sociedad, son cantidades personales para ayudarnos en nuestro día a día en cuanto posibles pagos a efectuar en unas fechas concretas, pero nada indica de que tengan que ver con la contabilidad de la entidad, y más cuando se indica como salidas de tesorería en las fechas concretas, pero nada indica de que tenga que ver con la contabilidad de la entidad, y más cuando se indica como salidas de tesorería en las fechas 31 01 2015 28 02 2015 31 05 2015 31 12 2015 que corresponden a estudios posibilidades de pagos a efectuar, simulaciones de datos para ver la cantidad de pagos en un momento concreto, pero nada indican de conceptos contables, ni nada indican de que sean operaciones realizadas por caja, desde luego en lo existente en dichas tablas nada tiene que ver con lo que se pretende indicar de que no está en los libros diarios de la entidad por lo que no son cantidades que reflejen algún hecho económico realizado u operaciones económicas realizadas".

Igualmente alega que "nada indica dicha tabla de tesorería_dbo de datos contables que se puedan comparar con la contabilidad de la entidad y que puedan incluso decir acerca de la contabilidad, del diario contable y de los balances de la sociedad".

A efectos de completar esta información, además de aportar una serie de documentación que le había sido requerida, el día 28/07/2020 comparece en las oficinas de esta inspección Don (903), representante autorizado de la obligada tributaria, aportando escrito firmado por consejero delegado de la obligada tributaria en el que se indica lo siguiente:

Que "es evidente que lo figura en dicho archivo informático son previsiones de ingresos con los que una persona en una fecha efectúa un criterio para intentar que se puedan atender los pagos en un determinado momento, pagos para los cuales hace falta previsión de tesorería futura capaz de atender esos pagos y se pueden referir a una entidad bancaria concreta o a varias entidades concretas o a todas, y como tal previsión de ingresos se tienen que hacer en supuestos que se van a obtener teniendo en cuenta hechos obtenidos en el pasado, pero en absoluto no es ni contabilidad de la cuenta de caja de la entidad solamente, ni asimismo por simples números de esa supuesta tesorería se pueden llegar a conclusiones de unos ingresos inexistentes ya que si observamos los diarios contables esa tesorería es obvio que no es únicamente la cuenta 5700 caja que se indica en la pregunta a contestar y dichas supuestas previsiones de ingresos que efectúa una persona, persona que en 2015 es distinta a la persona de 2016, tiene obligatoriamente que basarse en supuestos sobre una anterior realidad de la compañía es decir previsiones sobre hechos históricos pasados, ya que una previsión es lo que en un futuro espero

obtener mucho más incierto que los pagos a efectuar que si hay una realidad objetiva en general sobre pagos de suministros, proveedores y gastos que han sido efectuados y que se pagan en unas fechas posteriores".

A lo que añade que "es evidente que la cuenta de caja nada tiene que ver en si misma con un análisis de tesorería es una parte de la tesorería de la entidad, y en principio es normal que la tesorería de la entidad tenga más movimientos que la cuenta de caja puesto que la cuenta de caja de acuerdo con los diarios contables entregados a esa Dependencia no pasan los créditos que aunque se analizan en eses justificantes de caja los mencionados créditos, esos créditos son pagados posteriormente y directamente por banco vía por ejemplo tarjetas de crédito, si analizamos los asientos de diario es perfectamente entendible que no pueden tener el mismo volumen de movimientos cuenta de caja y esos movimientos de tesorería, y en absoluto indican que haya unos ingresos que no están contabilizados".

Indica también el contribuyente que "si comparamos los totales que indican en el año 2016 como previsiones se asemejan a la cantidad total de ingresos que en un porcentaje importante nada tiene que ver con movimientos de caja de la cuenta 5700 como indico y justifico en este escrito, y digo esto puesto que los totales que se reflejan en esa TESORER" por el ejercicio 2016 ascienden a la cantidad de 5188452,872 y los ingresos del ejercicio en el ejercicio 2016 ascienden a la cantidad de 6.508.387,46 €".

Concluye el contribuyente que "la base de datos de tesorería refleja datos que nada tienen que ver con la cuenta de caja de acuerdo con la forma de contabilizar de la entidad, puesto que existen partidas que forman parte de la tesorería, pero no forman parte de la cuenta de caja 5700".

Por tanto, según resulta de sus manifestaciones, el obligado sostiene que la información contenida en la base de datos "Tesorería " son meras estimaciones de ingresos con los que realizar frente a los pagos previstos.

Con respecto a estas manifestaciones cabe señalar que, a juicio de esta inspección, no justifican suficientemente ni la procedencia ni el significado del contenido de la citada base de datos.

Entendemos que una empresa debe realizar una previsión de ingresos y pagos a efectos de anticiparse a futuras necesidades de tesorería, pero no parece demasiado razonable que dichas previsiones o estimaciones se hagan día a día, sábados, domingos y festivos abiertos al público incluidos. Tampoco parece razonable que unas meras estimaciones de ingresos y pagos futuros se detallen a nivel de céntimos. Es decir, parecen unos datos demasiado detallados y desglosados para ser unas meras estimaciones.

Por otra parte, a la hora de comparar el contenido de la base de datos "Tesorería " con la información contenida en la contabilidad, esta inspección ha tenido en cuenta que en el Subgrupo 57 Tesorería se incluye tanto el dinero en efectivo como el dinero en cuentas bancarias corrientes o de ahorro, siempre que en estas últimas se disponga de liquidez inmediata (cuentas 570 Caja, euros; 571 Caja, moneda extranjera; 572 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros; 573 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera; 574 Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros; 575 Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera; y 576 Inversiones a corto plazo de gran liquidez).

Tal y como hemos indicado anteriormente, el sumatorio de la columna ventas de la tabla "Tesoreria_ " asciende a los siguientes importes:

2015	3.108.831,89 €
2016	5.188.452,87 €

Siendo los importes de las ventas al contado cobrados en efectivo contabilizados en la cuenta 5700 en los períodos objeto de comprobación los siguientes:

2015	2.508.058,22 €
2016	2.351.387,17 €

y ascendiendo los cobros con tarjeta de las ventas al contado en los períodos objeto de comprobación a los siguientes importes:

2015	2.698.858,92 €
2016	2.671.322,19 €

cantidades a las que habría que añadir los correspondientes cobros de ventas a crédito que se ingresan por banco en el momento de vencimiento correspondiente, si la base de datos "Tesoreria_dbo" reflejase efectivamente los movimientos de las cuentas contenidas en el subgrupo 57, caja y bancos, tal y como alega el contribuyente, el importe de los ingresos por ventas debería ascender a una cuantía próxima al del sumatorio de las ventas, incluyendo el IVA repercutido. Esto es,

	INGR	IVA Repercutido	Total
2015	6.413.234,32 €	1.276.085,08 €	7.689.319,40 €
2016	6.508.387,46 €	1.283.018,43 €	7.791.405,89 €

Por tanto, entendemos que la base de datos anteriormente referida solo contiene información de alguna de las partidas que componen la tesorería.

Habiéndose contrastado los cobros reflejados en la base de datos "Tesoreria " con la información suministrada por las entidades financieras en las que la obligada tenía cuentas de su titularidad en los períodos objeto de comprobación, y no coincidiendo los datos, concluimos que la base de datos de referencia recoge información de la cuenta 570 Caja.

A la vista de todo lo anterior, y tal como hemos indicado, esta inspección entiende que las explicaciones facilitadas por el contribuyente ni justifican el origen y el significado del contenido de la base de datos "Tesoreria_ " ni desvirtúan los indicios razonables de ventas ocultas.

Para poder emplear los datos contenidos en la tabla de forma directa para la liquidación de los impuestos correspondientes esta inspección necesitaría conocer el significado de las cabeceras de la tabla.

En fecha 15/05/2020 se requiere al contribuyente que aporte a esta inspección la siguiente información:

-Contenido de la tabla.
-Especificación del significado de la cabecera de la tabla.

El 22/05/2019 el contribuyente presentó un escrito (RGE957030512019) en el que indicaba lo siguiente:

- *Que hacía más de un año que habían cambiado de programa informático debido a los errores por obsolescencia del programa por su antigüedad y a la dificultad de su manejo.*
- *Que desconocen el contenido y proceso de ejecución de las bases de datos y los conceptos que contiene y los significados que indican como cabecera de tabla.*
- *Que las personas encargadas en la actualidad de la informática de la obligada tributaria manifiestan que desconocen el sistema operativo y el lenguaje de programación usado en ese programa, por lo que tampoco pueden aclarar el contenido de las tablas.*

Ante las razones alegadas por el contribuyente esta inspección requirió esta misma información a [redacted] empresa que en los períodos objeto de comprobación era proveedora de servicios informáticos de la obligada tributaria.

A dicho requerimiento [redacted] SL responde que la persona que realizaba los trabajos para [redacted] ya no era en ese momento empleada de la entidad. Posteriormente facilitaron por correo electrónico una breve descripción de los significados de las cabeceras de la tabla, la cual se incorporó al expediente electrónico.

En el escrito de alegaciones al acta de fecha 11/02/2021 y en la reclamación económico-administrativa interpuesta el 07/04/2021 el contribuyente indicaba que la base de datos "Tesorería_ [redacted] es una estimación de ingresos que se calcula sobre los datos de ventas del año previo. Concretamente a partir de las ventas, IVA incluido, de [redacted],

Por tanto, para comprobar la veracidad de esta afirmación, procedemos a comparar las tablas de la base de datos de cada año con los saldos de las ventas del diario del año previo (se incorporan como anexo al acta dos archivos en los que se correlacionan unos datos con otros).

Antes de proceder a analizar las conclusiones de la comparativa, es necesario aclarar con respecto a la contabilización de las ventas que en el diario se diferencian las ventas de [redacted], en cambio, por lo que respecta al IVA repercutido correspondiente a dichas ventas, solo se distingue entre "[redacted]". Por tanto, con los datos recogidos en el diario, no se puede calcular directamente la suma de las ventas de [redacted] y el IVA repercutido correspondiente a las mismas, sino que solo se puede calcular la suma de las ventas de [redacted], el IVA repercutido correspondiente a la totalidad de las ventas, incluido el IVA repercutido de las ventas de Informática (esta suma se recoge en la columna primera del anexo del acta).

Es decir, si comparamos los datos de "Tesorería_ [redacted] con las sumas de saldos que nosotros podemos calcular a partir del Diario del año previo siempre vamos a tener una diferencia, correspondiente al importe del IVA repercutido por las ventas informática.

A efectos de contrastar la veracidad de las afirmaciones del contribuyente con respecto al origen de los datos de "Tesorería_ ¨ " hemos dividido las diferencias a las que acabamos de referirnos (recogidas en la columna tercera del anexo al acta) entre el saldo de las ventas informática (que figuran en la columna cuarta del anexo del acta). De dicha operación resulta el tipo medio de IVA de las ventas de Informática (columna quinta del anexo del acta). De ser cierta la afirmación del contribuyente con respecto al origen de los datos de "Tesoreria_ , este tipo medio habría de ser en todo caso un cantidad que oscilase entre el 4% y el 21%, nunca inferior ni superior. En cambio, existen numerosos días en los que esta condición no se cumple, siendo el tipo medio estimado superior al 21%. A título de ejemplo podemos citar el 28/02/2015 (136,27%), el 10/12/2015 (22,42%), el 04/01/2016 (21,09%), el 28/03/2016(250,26%) o el 05/08/2016 (42,16%).

Por otra parte, hay días de los que tenemos información en "Tesorería_dbo" pero no en el diario (por ejemplo, 07/01/2015, 21/01/2015, 14/03/2015, 17/06/2015 o 29/02/2016) y viceversa, días en los que tenemos información en el diario pero no en "Tesoreria_dbo" (por ejemplo, 16/01/2016, 12/10/2016 o 15/12/2016).

Por tanto, no podemos considerar suficientemente probado que la base de datos "Tesoreria_dbo" contenga estimaciones de ingresos derivadas de los saldos de ventas del año previo.

En conclusión, y a la vista de todo lo anterior, esta inspección entiende que en la base de datos "Tesorería_ " se contiene información con trascendencia en la liquidación de los impuestos no reflejada en la contabilidad (art. 193.4.c RGAT) y, por otra parte, que no dispone de la información suficiente como para determinar directamente la base imponible a partir de los citados datos (art. 193.4.d RGAT), circunstancias ambas que determinan que proceda la aplicación de la estimación indirecta de bases imponibles.

3.2.2.- Entregas de tesorería

En diligencia número 6 de fecha 29/10/2020, se indica al contribuyente que en la documentación en papel retirada en el día de la personación en las oficinas de la obligada tributaria sitas en L , se encontraba una serie de documentos denominados "MOVIEMIENTOS DIARIOS- CUENTAS I, referidos a enero 2015, febrero 2015, marzo 2015, abril 2015 y mayo 2015.

Esta inspección observó discrepancias entre los datos contenidos en esos documentos y los recogidos en la contabilidad de la obligada. En concreto, se preguntó al compareciente por las entregas de efectivo de fecha 03/02/2015 (12.000,00), 10/02/2015 (6.000,00), 13/02/2015 (75.000,00), 04/3/2015 (46.000,00), 18/03/2015 (10.000,00), 07/05/2015 (17.000,00), las cuales no se encuentran reflejadas en la contabilidad.

A este respecto, el contribuyente en escrito de 13/11/2020 manifiesta lo siguiente:" el documento que refleja efectivo es un documento de la previsión de la maquina le llamaba efectivo para registrar de alguna forma esa supuesta previsión de ingreso, pero dado que el diario contable es individualizada en el propio diario contable están todos totalmente reflejados en contabilidad en los diarios correspondientes contables que están entregados a esa Dependencia en las fechas correspondientes 03 02 2015 10 02 2015 13 02 2015 04 03 2015 18 03 2015 07 05 2015 de acuerdo con el siguiente detalle:

03 02 2015 asiento 1438 importe 12000 €

10 02 2015 asiento 1679 importe 6000 €

13 02 2015 figuran 75.000,00 € en la columna de efectivo, este dinero corresponde a unos pagares contabilizados en el diario contable en fechas 18 02 2015 27 02 2015 25 03 2015 por importes cada uno de ellos de 25.000,00 €, y han sido contabilizados en los asientos números 2002 de 18 02 2015; asiento 2324 de 27 02 2015; y asiento 3298 de 25.000,00 €

14 02 2015 figuran 942,54 € que son los gastos de los tres pagares anteriores y que esta n contabilizados en los asientos anteriormente indicados de fecha 13 02 2015 así en el asiento 2002 figura la cantidad de 198,47 € en el asiento 2324 figura la cantidad de 310,19 €; en el asiento 3298 figura la cantidad de 433,88 €, y la suma de las tres cantidades es lo que figura en ese listado mal llamado efectivo cuando en realidad debe decir previsionado, realizado.

04 03 2015 figuran 46.000,00 e en la columna de efectivo, este dinero corresponde a dos ingresos de pagarés de 23.000,00 € cada uno de ellos uno contabilizado en la fecha 18 03 2015 asiento contable 3.025, y otro contabilizado en la fecha 07 04 2015 asiento contable 3.754.

18 03 2015 figura en la columna de efectivo en negativo la cantidad de 873,02 € que corresponde a gastos relacionados con los pagarés indicados en el párrafo anterior y contabilizados en el asiento 3.025 por importe de 379,57 € y contabilizados en el asiento 3754 por importe de 493,45 €

07 05 2015 figura en la columna de efectivo en negativo la cantidad de 10.000,00 € que figura contabilizado en el diario contable entregado en esa Dependencia en la fecha 18 03 2015 por importe de 10.000,00 € contabilizado en el asiento 3.030".

Analizadas estas manifestaciones esta inspección concluye lo siguiente:

- *Entrega de 12.000 € de fecha 09/02/2015*

El asiento 1438 del diario, que recogemos a continuación, no refleja ninguna entrega de efectivo sino un abono en una cuenta de clientes que se salda contra un cargo de una póliza de crédito.

ASIENT	FECHA	DI	SUBC	SUBCUENTA	DESCRIP	REFERENCIA	DEBE	HABER
1438	09/02/2015	4300	83503		3.C COBRO [illegible]	001/	430 0,00 €	12.000,00 €
1438	09/02/2015	5201	1005	POLIZA LA CAIXA [illegible]	COBRO NE [illegible]	001/	430 12.000,00 €	0,00 €

- *Entrega de 6.000 € de fecha 10/02/2015*

Al igual que en el caso anterior, el asiento 1679, que recogemos a continuación, no refleja ninguna entrega de efectivo sino un abono en una cuenta de clientes que se salda contra un cargo de una póliza de crédito.

ASIENT	FECHA	DI	SUBC	SUBCUENTA	DES	REFERENCIA	DEBE	HABER
1679	10/02/2015	4300	83503		AS DE [illegible]	001/	579 0,00 €	6.000,00 €
1679	10/02/2015	5201	1005	POLIZA LA CAIXA 2100	C	001/	579 6.000,00 €	0,00 €

- *Entrega de 75.000 € de fecha 13/02/2015*

Los asientos 2002 y 2324, que reproducimos a continuación, al igual que en los dos supuestos anteriores reflejan abonos en cuentas de clientes que se saldan con cargos en pólizas de crédito.

2002	18/02/2015	4300	83503 SOL		PAGARÉ LA CAIXA (001/	719	0,00 €	25.000,00 €
2002	18/02/2015	4300	83503 SOL		CUPERACION CO001/	719	0,00 €	-198,47 €
2002	18/02/2015	5201	1003 POLIZA ETCHEVERRIA	NT299	PAGARÉ LA CAIXA (001/	719	25.000,00 €	0,00 €
2002	18/02/2015	6623	1010 INTERESES REMESAS		RECUPERACION CO001/	719	-198,47 €	0,00 €

2324	27/02/2015	4300	83503 S	L	PAGARÉ LA CAIXA \001/	868	0,00 €	25.000,00 €
2324	27/02/2015	4300	83503 SO		RECUPERACION CO001/	868	0,00 €	-310,19 €
2324	27/02/2015	5201	1003 POLIZA E	ANT299	PAGARÉ LA CAIXA \001/	868	25.000,00 €	0,00 €
2324	27/02/2015	5201	1003 POLI	1299	COMISION PAGARÉ 001/	868	0,00 €	2,40 €
2324	27/02/2015	6260	1006 SERVICIOS BANCARIOS DIVERSOS		COMISION PAGARÉ 001/	868	2,40 €	0,00 €
2324	27/02/2015	6623	1010 INTERESES REMESAS		RECUPERACION CO001/	868	-310,19 €	0,00 €

El asiento 3298 también refleja un abono en cuenta de cliente que se salda con un cargo en una póliza de crédito, pero por importe de 133,10€ y no de 25.000,00€, como indica el contribuyente.

3298	25/03/2015	4100	1086 SEM	L	PAGO S	001/	1.611	133,10 €	0,00 €
3298	25/03/2015	5720	1015 LA CAIX		PAGO	1/	1.611	0,00 €	133,10 €

Por otra parte, la entrega de efectivo es de fecha 13/02/2015 y los asientos anteriormente referidos de fecha 18/02/2015, 27/02/2015 y 25/03/2015, respectivamente. Por tanto, no coinciden ni los importes ni las fechas.

- *Entrega de 46.000 € de fecha 04/03/2015*

Los asientos 3025 y 3754, al igual que en los casos anteriores, reflejan abonos en cuentas de clientes que se saldan con cargos en pólizas de crédito.

ASIENTO	FECHA	CT	SUBC	SUBCUENTA	DESCRIPCION	REFERENCIA	DEBE	HABER
3025	18/03/2015	4300	83503 SOL		L N/GIRO 9999999/01 \930/	11	0,00 €	23.000,00 €
3025	18/03/2015	4300	83503 SOL		L. RECUPERACION CO930/	11	0,00 €	-379,57 €
3025	18/03/2015	5201	1013 POLIZA SANTANDER		SA Nº 00007 D930/	11	23.000,00 €	0,00 €
3025	18/03/2015	5201	1013 POLIZA SANTANDER		REMESA Nº 00007 D930/	11	0,00 €	204,39 €
3025	18/03/2015	6260	1006 SERVICIOS BANCARIOS DIVERSOS		REMESA Nº 00007 D930/	11	0,74 €	0,00 €
3025	18/03/2015	6623	1010 INTERESES REMESAS		REMESA Nº 00007 D930/	11	203,65 €	0,00 €
3025	18/03/2015	6623	1010 INTERESES REMESAS		RECUPERACION CO930/	11	-379,57 €	0,00 €
3754	07/04/2015	4300	15388 ME	L	N/GIRO 0000273/01 \930/	13	0,00 €	3.504,43 €
3754	07/04/2015	4300	15680 MATERIAL		I/GIRO 0000274/01 \930/	13	0,00 €	254,47 €
3754	07/04/2015	4300	15680 MATERIALES	L	N/GIRO 0000274/02 \930/	13	0,00 €	254,47 €
3754	07/04/2015	4300	15692	AL	N/GIRO 0000272/01 \930/	13	0,00 €	459,25 €
3754	07/04/2015	4300	15692		N/GIRO 0000272/02 \930/	13	0,00 €	459,26 €
3754	07/04/2015	4300	15898		N/GIRO 0000276/01 \930/	13	0,00 €	47,42 €
3754	07/04/2015	4300	158		N/GIRO 0000275/02 \930/	13	0,00 €	47,42 €
3754	07/04/2015	4300	83503 S		N/GIRO 9999999/02 \930/	13	0,00 €	23.000,00 €
3754	07/04/2015	4300	83503 SOL		RECUPERACION CO930/	13	0,00 €	-493,45 €
3754	07/04/2015	5201	1013 POLIZA SANT	1299	REMESA Nº 00009 D930/	13	28.026,72 €	0,00 €
3754	07/04/2015	5201	1013 POLIZA S	1299	REMESA Nº 00009 D930/	13	0,00 €	264,11 €
3754	07/04/2015	6260	1006 SERVICIOS BANCARIOS	ERSOS	REMESA Nº 00009 D930/	13	5,92 €	0,00 €
3754	07/04/2015	6623	1010 INTERESES REMESAS		REMESA Nº 00009 D930/	13	258,19 €	0,00 €
3754	07/04/2015	6623	1010 INTERESES REMESAS		RECUPERACION CO930/	13	-493,45 €	0,00 €

Además, los asientos contables son de fecha 18/03/2015 y 07/04/2015 y la entrega de efectivo se encuentra registrada el 04/03/2015.

- *Entrega de 10.000 € de fecha 18/03/2015*

También en este caso estamos ante abonos en cuentas de clientes que se saldan con cargos en pólizas de crédito.

3030	18/03/2015	4300	83503	SOL	ABONO TRANSF.NE 001/	1.162	0,00 €	10.000,00 €
3030	18/03/2015	5201	1005	I	ABONO TRANSF.NE 001/	1.162	10.000,00 €	0,00 €

- *Entrega de 17.000 € de fecha 07/05/2015*

El obligado tributario no presenta justificación alguna de esta entrega de efectivo.

Por tanto, entendemos que el contribuyente no ha aportado justificación alguna de los movimientos de efectivo, referidos en la diligencia número 6 y recogidos en los documentos denominados "MOVIEMIENTOS DIARIOS- C[illegible]"

Esta inspección desconoce tanto el origen como el destino de un efectivo que no se encuentra reflejado en la contabilidad, hecho que debemos analizar conjuntamente con las conclusiones anteriormente expresadas con respecto a la información contenida en la base de datos "Tesosreria_dbo".

Parece que el contribuyente disponía en los períodos objeto de comprobación de unos libros de caja y de una información de tesorería distinta de la reflejada en contabilidad lo que justifica la aplicación del método de estimación indirecta, en atención a las previsiones del artículo 193.4.c RGAT.

3.2.3.- Existencias

En diligencia número 6, de fecha 29/10/2020, se indica al contribuyente que en la documentación en papel retirada de la estantería situada detrás de la mesa de en el día de la personación en las oficinas de la obligada tributaria sitas en [illegible] se encontraban una serie de inventarios de existencias denominados inventario 2015 resultados inventario 31 01 2016 y resultados inventario 29 01 2017.

Según resulta de dichos inventarios, el importe de las existencias a la fecha de referencia asciende a las siguientes cantidades:

2015	826.330,33 €
2016	970.607,66 €
2017	932.358,33 €

En cambio, de la contabilidad resultan las siguientes cantidades:

Existencias iniciales 2015	2.712.759,27 €
Existencias iniciales 2016	2.576.141,96 €
Existencias iniciales 2017	2.366.780,06 €

Con respecto a este extremo el contribuyente pone de manifiesto en escrito de fecha 13/11/2020 lo siguiente: "no somos conscientes de habernos dado una copia de ello en archivo informático o comunicado esos papeles en concreto, pero independientemente de que pueda tener un error el mencionado archivo o simplemente que no lo dé visto, o que no lo haya visto, entiendo que ese papel que se encontraba en la estantería situada detrás de la mesa de [illegible] no es un inventario de existencias son comprobaciones de partes de inventarios de existencias por algunas razones concretas efectuadas en su momento, pero en absoluto corresponden a todas las existencias de la sociedad a las fechas que se

indican en ese papel, pues el inventario de existencias ha sido revisado y confrontado por auditores externos de la sociedad, y de dicho inventario de existencias acompañamos copia y del que se derivan las existencias al dia 31 12 2015 y al dia 31 12 2016".

En las alegaciones al trámite de audiencia, el obligado tributario expone que "es evidente que ese stock indicado o señalado en un hipotético inventario recogido detrás de la mesa de Mercedes de los que no consta en el expediente como entregado, o por lo menos no tengo constancia de que conste- si no se tienen artículos para vender no se puede hacer frente a la demanda de artículos por falta de esas existencias en el almacén, y por lo tanto rompería continuamente stocks la entidad.

Y ese hecho de stock insuficiente como dije anteriormente trae consigo una serie de inconvenientes: - Pérdida de ventas. • Pérdida de imagen. • Pérdida de la confianza de los clientes, y aunque dichos costes son difíciles de cuantificar, pues es difícil saber cuánto se deja de ingresar al no tener los artículos disponibles en el lineal durante el tiempo que dura aquélla y, por tanto, también lo es conocer los clientes que se pierden. Así pues, hay que procurar mantener un nivel de stock óptimo, es decir, por una parte, tener suficiente para evitar las roturas de stock y evidentemente con los datos de un hipotético inventario que indico la Inspección es materialmente imposible vender lo que se vende.

(...) esos datos de esa(s) hoja(s) no es o no son inventarios de la sociedad
–es evidente- y es evidente porque si en diciembre y enero se vende aproximadamente el 27% de las ventas anuales es evidente que no se pueden tener esos hipotéticos inventarios que se indican, y es evidente que no puede ser por imposibilidad de poder hacer esas ventas con esos inventarios, y además los Srs. Auditores de la entidad certificaron los inventarios reflejados en la contabilidad".

A este respecto indicamos, en primer lugar, que en el punto CUATRO de la diligencia número 2, de fecha 04/10/2018 se recoge que "de la estantería situada detrás de la mesa de Mercedes se retiran los siguientes documentos Inventario 2015; Resultados inventario 31/01/2016; Resultados inventario 29/01/2017 y Resultados Inventario 04/02/2018", por tanto, el contribuyente era conocedor de que en el día de la personación se habían retirado dichos documentos de sus oficinas. A mayor abundamiento debemos indicar que el texto de la citada diligencia número 2 fue reproducido en buena parte por el contribuyente en las propias alegaciones al trámite de audiencia en las que posteriormente indica desconocer que se había retirado dicha documentación de sus oficinas.

En cuanto a la certificación por parte de los Auditores de los inventarios, cabe señalar que en el Informe de Auditoría emitido por Auditora del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2015 se introduce una salvedad con respecto a las existencias, que trae su origen del ejercicio 2014, indicando los auditores que entienden que, ante la escasa rotación de algunos de los almacenes de la obligada, se debería haber dotado una pérdida por deterioro de valor, la cual no les resultó factible cuantificar. Por tanto, los propios auditores manifestaron sus dificultades para verificar el valor de las existencias.

A la hora de analizar la trascendencia de los datos contenidos en los inventarios de existencias retirados de las oficinas de la obligada tributaria, esta inspección ha tenido en cuenta una serie de aspectos:

- *En primer lugar, su periodicidad, es decir, se efectúan todos los años en la misma época, a finales del mes de enero, principios de febrero, una vez finalizada la campaña de Navidad.*
- *En segundo lugar, su nivel de detalle. En ellos se recogen las existencias de las diferentes familias comercializadas por la obligada (I lar[illegible] Telefonía, [illegible] es Magnéticos, [illegible] Varios) desglosados en los diferentes establecimientos y locales de la obligada ([illegible]*
- *En tercer lugar, el hecho de que en dichos inventarios se encuentren datos referidos a dos momentos, "antes" y "después", calculándose además las diferencias entre ambos datos.*
- *Y, por último, en cuarto lugar, el que haya datos de antes y de después, lo que pone de manifiesto que el contribuyente lleva un inventario permanente cuyos datos son objeto de comparación con los resultados del recuento físico de existencias y que difieren de los datos reflejados en contabilidad y consignados en las correspondientes declaraciones tributarias.*

Además, pese a tratarse de un control de inventarios realizado anualmente, el contribuyente, aunque niega que se trate del inventario general de existencias dice desconocer a que se refiere concretamente, lo que dificulta que esta inspección pueda contrastar que ese presunto inventario parcial se corresponda efectivamente con los datos declarados.

Por otra parte, las explicaciones tan imprecisas dadas por el contribuyente a este respecto no se estiman suficientes para desvirtuar las dudas que esta inspección tiene con respecto a la veracidad de los datos declarados.

Por tanto, entendemos que esta información no recogida en contabilidad supone una omisión e inexactitud de los libros y registros aportados que dificulta gravemente la constatación de las operaciones realizadas en los términos del artículo 193.4.d) RGAT, lo que se traduce en un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales, hecho que determina que proceda la aplicación del método de estimación indirecta, al no disponer de los datos necesarios para la determinación de la base imponible, en aplicación de lo previsto en el artículo 53.1.c) LGT.

CUARTO.- SITUACIÓN DE LA CONTABILIDAD Y REGISTROS OBLIGATORIOS DEL OBLIGADO TRIBUTARIO.

Tal y como hemos indicado anteriormente, en aplicación de las previsiones del artículo 193.4 RGAT, consideramos que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales por dos motivos:

- *Porque, analizada la información obtenida en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, esta inspección estima que los libros y registros contienen omisiones, alteraciones o inexactitudes que ocultan o dificultan gravemente la constatación de las operaciones realizadas (art. 193.4.c RGAT).*

- *Porque, aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación obtenida en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación no puede determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.*

Con respecto a las razones por las que estimamos que existe incumplimiento sustancial nos remitimos al apartado anterior de este informe.

QUINTO.- JUSTIFICACIÓN DE LOS MEDIOS ELEGIDOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS BASES, RENDIMIENTOS O CUOTAS.

A la hora de decidir el medio más idóneo para la determinación de las bases imponibles en el caso que nos ocupa, esta inspección ha tenido en cuenta la naturaleza de la actividad desarrollada por el contribuyente.

Estamos ante una entidad que se dedica a la comercialización al por menor de aparatos de uso doméstico. Por tanto, teniendo en cuenta la homogeneidad de los productos comercializados, la comparabilidad de los precios entre los distintos ofertantes y la existencia de comercio electrónico (aunque sea residualmente), nos hace considerar que la fuente de datos más adecuada para la aplicación del método de estimación indirecta de entre las previstas en el artículo 158.3 LGT es la toma de datos de una muestra obtenida por los órganos de la Inspección sobre empresas con características relevantes que sean análogas o similares a las del obligado tributario, y se refieran al mismo año.

De acuerdo con lo previsto en el art. 193.5 RGAT se ha cursado solicitud a la Unidad Regional de Planificación y Selección de la Dependencia Regional de Inspección de Galicia de la AEAT para que realizase la extracción de la información de las bases de datos de la AEAT que sirva de base para la aplicación del método de estimación indirecta.

Partiendo de las Cifras de "Importe Neto de la Cifra de Negocio" declaradas en el Modelo 200 del Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2015 y 2016 por el obligado tributario identificado en la cabecera de este documento, se han obtenido importes superiores e inferiores en un 50% a dichas cifras.

	2015	2016
[redacted]	6.413.234,32	6.508.387,46
[redacted]	3.206.617,16	3.254.193,73
[redacted]	3.206.617,16	3.254.193,73
[redacted]	9.619.851,48	9.762.581,19

Dichos importes se han utilizado en las consultas que se mostrarán a continuación como límite superior e inferior, para cada ejercicio, de las Cifras de "Importe Neto Cifra de Negocio" de los contribuyentes analizados, extraídas de los datos declarados por los obligados tributarios en el Modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades.

Al objeto de obtener una muestra comparable, se han analizado, además, los epígrafes de los principales proveedores del obligado tributario identificado en la cabecera, de acuerdo a los importes declarados por él mismo en el modelo 347 – Declaración anual de operaciones

con terceras personas, llegando a la conclusión de que el principal epígrafe de sus proveedores es el 161 - Comercio al p

De igual manera, se han analizado los proveedores de los contribuyentes en la muestra, y se han seleccionado aquellos en los que el epígrafe principal de sus proveedores es también el 16 Comercio a

En consecuencia, se ha extraído de las bases de datos de la Agencia Tributaria la información disponible para cada ejercicio, acerca de todos los contribuyentes que cumplen las siguientes condiciones:

- *Domicilio fiscal en el ámbito territorial de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia.*
- *Obligados tributarios, personas jurídicas, que ejercen la actividad que se corresponden con el siguiente epígrafe del Impuesto de Actividades Económicas (IAE):*
  - *"165 – Comercio al*
- *Contribuyentes que consignan en su declaración del Impuesto sobre Sociedades, Modelo 200, una cifra de "Importe Neto de la Cifra de Negocios" comprendida entre las siguientes cifras:*
  - *Ejercicio 2015: Entre 3.206.617,16€ y 9.619.851,48€*
  - *Ejercicio 2016: Entre 3.254.193,73€ y 9.762.581,19€*
- *Contribuyentes en los que el epígrafe principal de sus proveedores es el 1615.3 – Comercio al por mayor de Aparatos Electrodomésticos, de acuerdo a la información facilitada por ellos mismos en el modelo 347 – Declaración anual de operaciones con terceras personas.*
- *Se excluye de la muestra al obligado tributario identificado en la cabecera.*

Resultado: Muestra seleccionada

Los datos obtenidos, que se corresponden con los declarados por los obligados tributarios, se detallan para cada ejercicio a continuación:

EJERCICIO 2015		
Contribuyente	***Importe Neto de la Cifra de Negocio***	***Aprovisionamientos***
Contribuyente 1	*3.355.147,08*	*2.441.683,69*
Contribuyente 2	*3.983.594,50*	*2.995.393,60*

Contribuyente 3	3.321.446,12	2.851.228,90
Contribuyente 4	4.962.876,33	3.713.211,05
TOTALES	**15.623.064,03**	**12.001.517,24**

EJERCICIO 2016		
Contribuyente	**Importe Neto de la Cifra de Negocio**	**Aprovisionamientos**
Contribuyente 1	4.144.455,31	3.075.478,12
Contribuyente 2	3.880.543,80	2.900.786,21
Contribuyente 3	3.297.995,35	2.789.763,47
Contribuyente 4	4.834.889,30	3.697.168,84
TOTALES	**16.157.883,76**	**12.463.196,64**

Contribuyentes

Los obligados tributarios que cumplen las condiciones establecidas, y respecto a los cuales se han extraído los datos que han integrado las muestras detalladas anteriormente, se relacionan a continuación, de manera separada y sin correlación con los datos anteriores, al objeto de disociar los mismos y sus titulares.

Ejercicio 2015:

NIF	NOMBRE
***2009**	CASTROMAN SL
***1086**	ELECTRODOMESTICOS DOMINGUEZ SL
***4465**	ELECTRODOMESTICOS LUGOSTAR SL
***3282**	

Ejercicio 2016:

NIF	NOMBRE
***2009**	CASTROMAN SL
***1086**	ELECTRODOMESTICOS DOMINGUEZ SL
***4465**	ELECTRODOMESTICOS LUGOSTAR SL
***3282**	SL

De los datos extraídos se ofrece el siguiente resumen:

	2015	2016
Nº Contribuyentes	4	4
INCN	15.623.064,03	16.157.883,76

Aprovisionamientos	12.001.517,24	12.463.196,64

SEXTO.- CÁLCULOS Y ESTIMACIONES REALIZADAS EN VIRTUD DE LOS MEDIOS ELEGIDOS.

Con los datos obtenidos de las bases de la AEAT, partiendo del parámetro Aprovisionamientos contabilizado y declarado por el obligado tributario, por considerarlo el más fiable a tal efecto, se procede al cálculo de la ratio Aprovisionamientos/INCN, resultando lo siguiente:

EJERCICIO	***2.015***	***2.016***
Nº Contribuyentes	*4*	*4*
INCN	*15.623.064,03*	*16.157.883,76*
Aprovisionamientos	*12.001.517,24*	*12.463.196,64*
Ratio Aprovisionamientos/INCN	***76,82%***	***77,13%***

Aplicando la ratio calculada a los aprovisionamientos declarados por el obligado tributario se obtiene el Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN) de cada uno de los períodos objeto de comprobación.

EJERCICIOS	***2015***	***2016***
Aprovisionamientos	*5.123.414,42*	*365.797,85*
Ratio Aprovisionamientos/INCN	*0,7682*	*0,7713*
INCN estimado	*6.669.442,70*	*6.827.525,58*
Incremento INCN	***256.208,38***	***319.138,12***

Los gastos declarados no se modifican por entender que son correctos y que están suficientemente justificados. >>

Cuarto.- Se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia previo a la firma del acta mediante notificación puesta a su disposición en fecha 03/07/2023en le Servicio de Dirección Electrónica Habilitada Única, cuya notificación se entiende realizada el 14/07/2023 por haber transcurrido diez días naturales sin que la obligada tributaria hubiese accedido a su contenido; para que este alegara lo que conviniere a su derecho (artículos 34.1.l) y 157.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 96 del R.G.A.T.).

La obligada tributaria ha presentado escrito de alegaciones el 31/07/2023, las mismas se han contestado por la actuaria en el acta de la siguiente forma:

<<Por lo que respecta a la solicitud de suspensión del procedimiento en tanto en cuanto no se resuelva el recurso contencioso administrativo, tal y como se indica en la notificación de fecha 27/07/2023 (CSV CLGB9PW2JEEFY3PD), "la resolución del TEAR es inmediatamente ejecutiva, y no constando suspensión alguna respecto a las liquidaciones, la Administración debe ejecutar anulando dicha liquidación y retrotrayendo las actuaciones con la finalidad de cumplir con los plazos legalmente previsto estos efectos y salvaguardar el crédito tributario".

En cuanto a las carpetas "Recurso A273256462" y "Recurso A51792020015" cuyo contenido el contribuyente alega que no puede visionar cabe señalar que se trata de dos carpetas vacías. El Expediente Electrónico puesto de manifiesto el 03/07/2023 contiene todos los elementos que se han tenido en cuenta a la hora de formular la propuesta de regularización, así como copia de la

Resolución del TEAR, de su acuse de recibo y del acuerdo de ejecución de la misma. Estamos, por tanto, ante un expediente electrónico completo, por lo que entendemos que no procede realizar una nueva puesta de manifiesto del mismo.>>

Quinto.- La propuesta de regularización contenida en el acta es la siguiente:

	EJERCICIO 2015	EJERCICIO 2016
BASE IMPONIBLE	373.524,30	361.404,22
Parte Base Imponible 25%	300.000,00	
Parte Base Imponible 28%	73.524,30	
Tipo de gravamen		25%
Cuota Íntegra	95.586,80	90.351,06
Cuota Int. ajust. positiva	95.586,80	90.351,06
Cuota líquida positiva	95.586,80	90.351,06
Retenciones e ingresos a cuenta (cap. mob, arrendamientos inm urb, participaciones IIC y otros)	3.023,39	3.180,00
Cuota del ejercicio	92.563,41	87.171,06
Pagos fracc y cuotas Imp.	0,00	6.451,76
Cuota diferencial	92.563,41	80.719,30
Líquido a ingresar o dev.	92.563,41	80.719,30
Autoliquidación	26.305,59	934,77
CUOTA DEL ACTA	66.257,82	79.784,53

Sexto.- El obligado tributario manifestó su disconformidad con la propuesta de regularización formulada por la Inspección por lo que, de acuerdo con los artículos 157 de la LGT y 188 del RGAT, se tramita el acta como de disconformidad.

El 25/08/2023 presenta escrito vía internet en el que manifestaba su disconformidad con el presente expediente en base a las alegaciones que serán objeto de análisis en los fundamentos jurídicos del presente acuerdo que, en síntesis, son las siguientes:

1º) Respecto al informe de la Unidad de Auditoría Informática:

Manifiesta que el fichero Excel denominado "tesorería 2015 2016" es simplemente un presupuesto de tesorería para cálculos de hipotéticos ingresos que se pueden dar y que como no se tienen datos concretos se hacen sobre la base de unos concretos datos del año anterior 2014 (en 2015) y 2015 (en 2016).

Manifiesta asimismo que constan en el expediente los diarios 2014 2015 y 2016 y que se puede comprobar que si se coge cualquier día de ese fichero "tesorería 2015 2016" lo que representa son los datos del año anterior.

Manifiesta asimismo que el fichero "tesorería dbo 2015 2016" incluye únicamente las cuentas 7000007001, 7000001007 y 7000001008 del diario del año anterior y al importe resultante se le incrementa el 21% y es esta cifra la que figura en el Excel "tesorería 2015 2016", que en ningún caso incluye en el cálculo la cuenta de ventas de informática (7000001005).

Manifiesta que los datos que figuran en las columnas que se denomina "SEGUNDA Tesorería 2015" y "SEGUNDA Tesorería 2016" en las tablas comparativas que anexas al acta que recogen los datos

del Excel "tesoreria coinciden exactamente con los datos contables de las cuentas (7000007001, 7000001007 y 7000001008) existentes en los diarios contables de los ejercicios 2014 y 2015 respectivamente incrementándose dichos datos en el IVA vigente (21% en el año de la estimación de ingresos).

Manifiesta que las columnas denominadas "PRIMERA Saldos Diario 2014" y "PRIMERA Saldos diario 2015" no se indica cuáles son sus desgloses y por ello las diferencias que surgen no se pueden contrastar.

Manifiesta que en las columnas denominadas "TERCERA dif saldos" se están mezclando magnitudes distintas, puesto que la columna segunda denominada "tesorería" incluye el IVA del 21% que nada tiene que ver con los ingresos del ejercicio.

2ª) Respecto al Informe de la Unidad de Planificación y Selección:

Manifiesta que la muestra recogida en el presente caso no es idónea para hacer una estimación indirecta de por los siguientes motivos:

- Las entidades **Electrodomésticos Domínguez SL B27108612 y Electrodomésticos Lugo Star SL B27446517** son entidades vinculadas entre sí y constan operaciones realizadas entre ellas muy importantes que desvirtúan totalmente el estudio.
- La sociedad I no se dedica a venta de electrodomésticos, sino que se dedica a venta de muebles de cocina, teniendo una participación del 50% en dicha sociedad Manifestando asimismo que nada tiene que ver el objeto social de venta de muebles de cocina con el objeto social de siendo la venta de muebles de cocina (ventas que el contribuyente no realiza) muy superior.
- La entidad **Castromán SL B36200970** su objeto social es la venta y comercialización de artículos de ferretería, muebles, bazar, electrodomésticos y material de construcción, por otra parte forma parte de un grupo en el que entre otras están las siguientes entidades que nada se indica en el estudio de las relaciones entre empresas, sus márgenes,...

Manifiesta que, resulta totalmente insuficiente e inadecuado a la actividad de la entidad SA las muestras escogidas que para nada representan similitud con la entidad

Manifiesta que no se justifica el uso del método de estimación indirecta, dado que se parte de que no se pueden satisfacer explicaciones de las existencias sin dar un criterio lógico y sin ningún estudio de los datos contenidos en la contabilidad y los documentos y justificantes contenidos en los archivadores AZ 122 los cuales han estado en poder de la inspección.

Manifiesta que en el expediente no consta que se hayan revisado , comprobado y contrastado dichos AZ 122 que contienen la documentación de ventas diarias y de la caja de la entidad, incluyendo en dichos archivadores todos los datos para saber cómo son las ventas y cómo se hacen los arqueos en las tiendas, y tampoco consta en el expediente en qué medida para la Inspección no está probada la veracidad y exactitud de las declaraciones y que todo ello lleva a una indefensión total en la inspección.

Manifiesta asimismo, que no se ha realizado ninguna prueba de costos para saber si los márgenes que constan en las declaraciones son reales o no, y que no se ha realizado un mínimo estudio de costes de la gestión de stocks, y poder saber cuál es o puede ser el stock mínimo necesario para poder vender lo que se vende.

En relación con los importes de que figuran recogidos en los documentos "MOVIMIENTOS DIARIOS – C ..... " en los que figuran las entregas de efectivo de fecha 03/02/2015 (12.000,00), 10/02/2015 (6.000,00), 13/02/2015 (75.000,00), 04/03/2015 (46.000,00), 18/03/2015 (10.000,00) y 07/05/2015 (17.000,00) , que no figuran reflejadas en contabilidad, manifiesta que, se comunicó a la Dependencia en la contestación de fecha 13/01/2020 dentro del plazo legal que el documento que refleja efectivo es un documento de la previsión al que la máquina le llamaba "efectivo" para registrar de alguna forma esa supuesta previsión de ingreso, pero que en el propio diario contable están totalmente reflejados los importes reiterando lo ya manifestado anteriormente.

3º) Exceso de tiempo de actuaciones:

Manifiesta que se ha excedido el plazo para la resolución del expediente, ya que la fecha de inicio de actuaciones fue el día 18/09/2018 y el cómputo del plazo de duración debe extenderse a 27 meses más un periodo adicional de 77 días (14/03/2020 al 30/05/2020) y, la Inspección ha excedido el plazo para terminar las actuaciones 05/03/2021 de acuerdo con lo indicado en la liquidación recibida en su día, ya que le fue comunicado dicho término el 09/03/2021.

4º) Manifiesta que entiende que la Dependencia no ha seguido el procedimiento legalmente establecido en la resolución de estimación por parte del TEAR ya que el informe de estimación indirecta elaborado es básicamente igual que el efectuado en su día y contiene los mismos errores de apreciación y no se ha ido a ver la realidad de las operaciones que indica el TEAR en concreto y fundamentalmente la base de tesorería –dbo no ha sido mirada ni revisada en cuanto a los datos contenidos en ella , ni ha sido contrastada con los diarios contables de la actividad.

Asimismo manifiesta que, ya que la resolución indicada no es firme puesto que ha sido recurrida en los plazos legales ante el TSJ de Galicia Sala de lo contencioso administrativo, solicitando la estimación total del acto emitido por el TEAR, y asimismo solicitando al TSJ de Galicia la suspensión de la ejecutividad de los actos mientras se sustancia el procedimiento, solicita la anulación de los actos emitidos mientras esté pendiente la resolución del TSJ de Galicia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Competencia para resolver:

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 141.g) LGT, la inspección tributaria consiste en el ejercicio, entre otras, de las funciones dirigidas a la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.

De acuerdo con lo establecido en el apartado cinco de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, según la redacción dada por la Resolución de 12 de diciembre de 2007, tienen la consideración de Inspector-Jefe: El Jefe de la Dependencia Regional de Inspección, los Inspectores Regionales Adjuntos, los Inspectores Coordinadores, el Jefe de la Oficina Técnica, en cuanto a dicha Dependencia.

Segundo.- Análisis de la regularización propuesta:

La obligada tributaria ha manifestado su disconformidad con la regularización realizada en base a toda una serie de alegaciones en torno a las siguientes cuestiones:

1º) La disconformidad de la obligada tributaria acerca del análisis realizado por la Inspección de los diarios de los ejercicios 2014 y 2015 y su comparativa con los datos obtenidos del fichero "tesorería 2015 2016" así como con las conclusiones a las que llega la Inspección.

2º) La disconformidad de la obligada tributaria con la muestra de comparables recogida para obtener los ratios de la estimación indirecta.

3º) El plazo de duración de las actuaciones.

4º) La solicitud por parte de la obligada tributaria de suspender las actuaciones en tanto en cuanto no se resuelva por el TSJ de Galicia el recurso de la Resolución de estimación parcial de TEAR de Galicia.

Para concretar el criterio que sostiene esta Dependencia Regional de Inspección sobre las cuestiones incluidas en este apartado, procedemos a su análisis a continuación:

-Analizaremos en un primer lugar **las alegaciones a aspectos formales** (plazo de terminación y suspensión de actuaciones por la presentación de recurso a la Resolución de estimación parcial del TEAR)

En relación con el plazo de las actuaciones inspectoras, cabe indicar que, las mismas se han iniciado por personación el **18/09/2018**, habiéndose entregado la comunicación de inicio de fecha 07/09/2018 en , al socio de la entidad D. NI , tal y como consta en el acuse de recibo del expediente electrónico.

En consecuencia, en cuanto a los efectos del computo del plazo de duración de las actuaciones, habrá que estar al artículo 150.1.a) de la LGT que indica que el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras es de 27 meses.

En relación con el cómputo del plazo señalado, la tramitación del procedimiento inspector se ha visto afectada por la declaración por Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, del estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, no computando a los efectos de la duración máxima del mismo los días incluidos en el período de vigencia del estado de alarma, con el límite del 30 de mayo de 2020, según lo previsto en el artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo.

De acuerdo con lo expuesto, el presente procedimiento de inspección dispondrá de un período adicional de 78 días (número de días comprendidos entre el 14 de marzo y el 30 de mayo de 2020) para concluir.

Considerando las circunstancias anteriores, el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras concluiría el día **05/03/2021**.

El 04/12/2020 se notificó la apertura del trámite de audiencia, incoándose el acta de disconformidad A02 IS 73255150 el 21/01/2021.

Con fecha 26/02/2021 se dicta el acuerdo de liquidación correspondiente (A23 IS 73255150).

El acuerdo de liquidación objeto de notificación se ha puesto a disposición de) con fecha **26-02- 2021** y hora 18:38 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, cuya notificación se entiende rechazada el 09/03/2021 por haber transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de dichos actos en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio

de Notificaciones sin que la obligada tributaria hubiese accedido a su contenido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 43.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Alega la obligada tributaria que se ha excedido el plazo de las actuaciones pues el mismo concluía el 05/03/2021 y le ha sido notificado el acuerdo de liquidación el 09/03/2023.

A este respecto, se hace necesario traer a colación el art.150.3 de la LGT el cual establece:

"3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
.../...
e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley.
.../...
La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración Tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor."

En consecuencia, añadir que hay una suspensión del 150.3 de la LGT no indicada en el acuerdo de liquidación porque se produce con posterioridad, que es desde el intento de notificación del acuerdo de liquidación (26/02/2023) hasta que dicha notificación se entiende rechazada y es efectiva (09/03/2023), esto es, iría desde el 26/02/2023 hasta 09/03/2023, con lo que el plazo concluiría el **15/03/2023.**

Por tanto, las actuaciones no han excedido el plazo de duración.

- En relación con la última de las cuestiones controvertidas, la suspensión de las actuaciones al haber presentado la obligada tributaria reclamación ante el TSJ de Galicia contra la resolución de estimación parcial del TEAR de Galicia y en tanto no se resuelva la misma, esta Dependencia entiende, sin embargo, que, dada la regulación actualmente vigente, no cabe dicha suspensión.

A este respecto, tal y como ya se le comunicó al obligado tributario mediante notificación de fecha 27/07/2023:

El artículo 233.11 de la Ley General Tributaria establece que:

"*11. Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso* administrativo que *ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.*

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial."

El artículo 66 del RD 520/2005 dispone:

"1. *Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.*"

En base a estos preceptos, esta Dependencia procedió en fecha 31/05/2023 a dictar los correspondientes acuerdos de ejecución de las citadas resoluciones del TEARG, en la medida en que las liquidaciones recurridas habían sido ingresadas, no estando, por tanto, suspendidas.

Las liquidaciones no se encontraban suspendidas (de hecho, estaban ingresadas) por lo que se procedió a ejecutar las resoluciones del TEAR de Galicia en relación a la retroacción de actuaciones. Las resoluciones del TEAR son inmediatamente ejecutivas, y no constando suspensión alguna respecto a las liquidaciones, la Administración debe ejecutar, anulando las mismas y retrotrayendo las actuaciones, con la finalidad de cumplir con los plazos legalmente previstos a estos efectos y salvaguardar el crédito tributario. Respecto a las sanciones, la retroacción del procedimiento inspector, supone la de la sanción. Todo ello sin perjuicio de los posibles recursos o reclamaciones que se puedan interponer contra las nuevas liquidaciones y las nuevas sanciones que se deriven del procedimiento retrotraído y de la obligación, por parte de esta Administración, de estar a lo que se disponga en el recurso contencioso-administrativo planteado contra las liquidaciones y sanciones originarias, en lo que pueda afectar a estas nuevas liquidaciones.

Así, el TEAR de Galicia, ha estimado parcialmente anulando las liquidaciones por un defecto formal y ha ordenado la retroacción de actuaciones (por lo que hay que continuar el procedimiento inspector desde el momento en que se cometió el vicio formal que ha llevado a la anulación de la liquidación y sanción, como así se ha hecho. Por tanto, el procedimiento inspector se retrotrae al momento anterior a la propuesta de liquidación, para subsanar los defectos advertidos, debiendo continuar las actuaciones desde dicho momento hasta la finalización de las mismas con una nueva liquidación, teniendo en cuanta lo establecido el artículo 150.7 de la Ley General Tributaria, con la apertura del trámite de audiencia correspondiente y la incoación del acta de inspección que contenga la nueva propuesta. Así lo establece el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria:

"3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal."

Por tanto, la resolución del TEAR es inmediatamente ejecutiva, y no constando suspensión alguna respecto a las liquidaciones, la Administración debe ejecutar anulando dicha liquidación y retrotrayendo las actuaciones con la finalidad de cumplir con los plazos legalmente previsto estos efectos y salvaguardar el crédito tributario.

Por tanto, a la vista de lo anteriormente expuesto cabe concluir que, las alegaciones sobre aspectos formales que expone la obligada tributaria en sus alegaciones, no desvirtúan el expediente.

-Una vez constatado que no existen defectos formales en el expediente, pasamos a analizar las **alegaciones a la regularización** propiamente dicha. Es decir, pasamos a analizar si se cumplen los requisitos para la aplicación del régimen de estimación indirecta y la idoneidad de los medios utilizados en el cálculo de la base imponible, rendimientos o cuotas , así como, los cálculos realizados.

Así, hemos de comenzar haciendo referencia a que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece en su artículo 10 punto 2:

"2. La base imponible se determinará por el régimen de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, ***subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria****."*

Po su parte el artículo 50 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE de 18 de diciembre de 2003 (en adelante LGT), establece que:

"3. *Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios.*

4. La estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de esta Ley."

Según se contempla el artículo 53 de la LGT:

"Método de estimación indirecta.

1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

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

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

a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurran en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

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

Artículo 158 de la LGT:

"Aplicación del método de estimación indirecta.

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

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

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

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

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

b) Los datos económicos y del proceso productivo obtenidos del propio obligado tributario.

Podrán utilizarse datos de ejercicios anteriores o posteriores al regularizado en los que disponga de información correspondiente al momento de desarrollo de la actuación inspectora, que podría considerarse aplicable a los ejercicios anteriores, salvo que se justifique y cuantifique, por la Inspección o por el obligado tributario, que procede efectuar ajustes en dichos datos.

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

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

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

El RD 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 (en adelante RGGI) establece en su art. 193:

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

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

2. La apreciación de alguna o algunas de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no determinará por sí sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existe resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora cuando concurra alguna de las conductas reguladas en el artículo 203.1 de dicha ley.

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

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

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

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

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

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

El art. 108 de la LGT dice:

*"**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."*

En el presente caso del examen del expediente se desprende que la propuesta de regularización remitida a esta Dependencia trae como causa principal el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales por dos motivos fundamentales:

• Porque, analizada la información obtenida en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, se estima que los libros y registros contienen omisiones, alteraciones o inexactitudes que ocultan o dificultan gravemente la constatación de las operaciones realizadas (art. 193.4.c RGAT).

• Porque, aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación obtenida en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación no puede determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.

Conclusiones a las que llega el equipo inspector por las razones que se exponen en el informe de estimación indirecta y que figuran reproducidas en los antecedentes de hecho del presente acuerdo, a los cuales en este punto nos remitimos y que son objeto de las alegaciones en este momento planteadas por la obligada tributaria.

Por lo que, a juicio del equipo inspector , existe una constancia probada de cobros reflejados en la base de datos "Tesorería que no figuran recogidos en la contabilidad; así como documentación que acredita unas existencias iniciales en cada uno de los ejercicios muy inferiores a las que figuran en la contabilidad , que constituyen indicios razonables de ventas ocultas sin que haya sido posible realizar la cuantificación exacta de las mismas.

Entendiendo que esta información, no recogida en contabilidad, supone una omisión e inexactitud de los libros y registros aportados que dificulta gravemente la constatación de las operaciones realizadas en los términos del artículo 193.4.d) RGAT, que justificaría la procedencia de la aplicación del método de estimación indirecta.

Sin perjuicio de todo lo anterior, a los efectos de determinar la procedencia de la aplicación del método de estimación indirecta procedemos a analizar los documentos obrantes en el expediente a la vista de las alegaciones planteadas por la obligada tributaria.

Así, en relación con Base de datos "Tesorería objeto de la primera de las cuestiones controvertidas que plantea la obligada tributaria:

En el día de la personación de la inspección en la nave de , se copiaron de los ordenadores de la obligada ~~dos bases de datos denominadas~~ " y "

La base de datos contiene tablas con información, entre las que existe una denominada "Tesoreria_ ".

En la comprobación realizada por los actuarios del contenido de dicha tabla "Tesoreria " con los movimientos de las cuentas de tesorería (5700, 5720, 5730) de los libros diario aportados por el contribuyente, se encontraron discrepancias entre la información contable y la base de datos.

Solicitada a la obligada tributaria justificación de dichas discrepancias alega que las bases de datos "tesoreria_ " no forman parte de la contabilidad, que se trata de meras estimaciones de ingresos.

En el escrito de alegaciones al acta de fecha 11/02/2021 y en la reclamación económico-administrativa interpuesta el 07/04/2021 la obligada tributaria indicaba que la base de datos "Tesoreria_ " es una estimación de ingresos que se calcula sobre los datos de ventas del año previo. Concretamente a partir de las ventas y incluyendo el IVA al 21% en la cifra a consignar y aportando a su vez diversos ejemplos de días puntuales en los que manifiesta se puede apreciar que se cumple lo alegado.

La resolución del TEAR nº 15/00038/2019 estimó en parte la reclamación interpuesta por la obligada tributaria, anulando el acuerdo de liquidación y retrotrayendo las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal (art. 239.3 de la LGT) por no haber sido contestadas las alegaciones planteadas, retrotrayendo las actuaciones al momento anterior al trámite de audiencia:

"***Sin embargo, no se comprende haber dejado de efectuar tal comprobación, particularmente cuando el obligado acompaña diversos ejemplos y se dispone de la documentación oportuna para desvirtuar sus afirmaciones relativas a que el documento de tesorería_ constituye***

una mera estimación de los ingresos, sin que, por otra parte, los razonamientos hasta entonces empleados por la Inspección permitan rechazar, per se, tal posibilidad (de hecho, que fueran los datos del año inmediato anterior no sólo tiene lógica sino que explicaría el nivel de detalle de los apuntes consignados o que no cuadren las cifras con lo contabilizado en el año en curso)

(...)

La ausencia de una correcta valoración y aclaración de las alegaciones presentadas por el obligado tributario deriva en una falta de motivación de acuerdo con lo dispuesto en el 102.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Esta situación genera no sólo una clara indefensión al interesado, sino también que este Tribunal carezca de los necesarios elementos de juicio para adoptar una resolución acerca de la conformidad a derecho del acuerdo recurrido que no puede tener otra consecuencia que la anulación de la liquidación impugnada.

(....)

Puesto que se concluye por este Tribunal la falta de motivación de la liquidación, hay que añadir que la doctrina del TEAC, que como se ha expuesto vincula a este Tribunal, considera que en los procedimientos de verificación, comprobación limitada e inspección la falta de motivación es un defecto formal, que impide entrar en el fondo del asunto, con la consecuencia de que debe estimarse en parte la reclamación retrotrayendo las actuaciones al momento inmediatamente anterior, sin que nada impida que pueda dictarse un nuevo acto suficientemente motivado, como señalan las resoluciones del TEAC de 24-04-2012 (RG 00-02508-2010) y 02-06- 2015 (RG 00-04699-2014)."

A este respecto, en la presente acta se incorporan como anexo unas tablas que constan de cuatro columnas en los que se correlacionan unos datos con otros, recogiéndose en el informe de disconformidad como análisis de los mismos lo siguiente:

<<Antes de proceder a analizar las conclusiones de la comparativa, es necesario aclarar con respecto a la contabilización de las ventas que en el diario se diferencian las ventas de " ", " ", " ", en cambio, por lo que respecta al IVA repercutido correspondiente a dichas ventas, solo se distingue entre " " y " ro ". Por tanto, con los datos recogidos en " ", no se puede calcular directamente la suma de las ventas de " " y el IVA repercutido correspondiente a las mismas, sino que solo se puede calcular la suma de las ventas de " " y el IVA repercutido correspondiente a la totalidad de las ventas, incluido el IVA repercutido de las ventas de Informática (esta suma se recoge en la columna primera del anexo del acta).

Es decir, si comparamos los datos de "Tesorería_ " con las sumas de saldos que nosotros podemos calcular a partir del Diario del año previo siempre vamos a tener una diferencia, correspondiente al importe del IVA repercutido por las ventas.

A efectos de contrastar la veracidad de las afirmaciones del contribuyente con respecto al origen de los datos de "Tesorería_ " hemos dividido las diferencias a las que acabamos de referirnos (recogidas en la columna tercera del anexo al acta) entre el saldo de las ventas informática (que figuran en la columna cuarta del anexo del acta). De dicha operación resulta el tipo medio de IVA de las ventas de Informática (columna quinta del anexo del acta). De ser cierta la afirmación del contribuyente con respecto al origen de los datos de "Tesorería_ ", este tipo medio habría de ser en todo caso un cantidad que oscilase entre el 4% y el 21%, nunca inferior ni superior. En cambio, existen numerosos días en los que esta condición no se cumple, siendo el tipo medio estimado superior al 21%. A título de ejemplo podemos citar el 28/02/2015 (136,27%), el 10/12/2015 (22,42%), el 04/01/2016 (21,09%), el 28/03/2016(250,26%) o el 05/08/2016 (42,16%).

Por otra parte, hay días de los que tenemos información en "Tesorería_ ' pero no en el diario (por ejemplo, 07/01/2015, 21/01/2015, 14/03/2015, 17/06/2015 o 29/02/2016) y viceversa, días en los que tenemos información en el diario, pero no en "Tesoreria_dbo" (por ejemplo, 16/01/2016, 12/10/2016 o 15/12/2016). Por tanto, no podemos considerar suficientemente probado que la base de datos "Tesoreria _" contenga estimaciones de ingresos derivadas de los saldos de ventas del año previo.>>

La obligada tributaria presenta alegaciones en fecha el 25/08/2023 al acta incoada como consecuencia de la retroacción en las que reitera las alegaciones anteriormente planteadas, manifestando que no se han realizado las comprobaciones de los ejemplos aportados y que no se han realizado las comprobaciones acerca de cómo se llega a partir de los diarios de los años anteriores a los datos que se recogen en "tesorería _)" por ella alegadas, manifestando que los cálculos realizados por los actuarios en los anexos al acta no se corresponden con la comprobación las explicaciones dadas acerca del origen de los datos de "Tesoreria)" y pruebas aportadas por la contribuyente.

En concreto reitera en sus alegaciones que el fichero "tesorería dbo 2015 2016" incluye únicamente las cuentas 7000007001, 7000001007 y 7000001008 del diario del año anterior y al importe resultante se le incrementa el 21% y es esta cifra la que figura en el Excel "tesorería dbo 2015 2016", que en ningún caso incluye en el cálculo la cuenta de ventas de informática (7000001005).

Manifiesta además que los datos que figuran en las columnas que se denomina "SEGUNDA Tesoreria 2015" y "SEGUNDA Tesoreria 2016" en las tablas comparativas que anexas al acta que recogen los datos del Excel "tesorería dbo" coinciden exactamente con los datos contables de las cuentas (7000007001, 7000001007 y 7000001008) existentes en los diarios contables de los ejercicios 2014 y 2015 respectivamente incrementándose dichos datos en el IVA vigente (21% en el año de la estimación de ingresos

Procedemos, en este momento, a realizar la comprobación solicitada por la obligada tributaria a los efe os de verificar la veracidad o no de esta alegación en cuanto a que los datos de "tesorería coinciden con los datos que se desprenden del diario del ejercicio anterior realizados de la manera que expone la obligada tributaria ha procedido a realizar la comprobación de varios días al azar, de la cual reproducimos un día a modo de ejemplo:

Diario del 07/01/2014:

Cta 7000007001	2.182,73 €
	272,69 €
Cta 7000007007	3.621,36 €
	20,66 €
Cta 7000007008	18.070,81 €
Suman Ctas	**24.168,25 €**

Añadiéndole el 21%, tal y como expone la obligada tributaria:

21% s/ 24.174,25 €	5.075,33 €
TOTAL	24.243,58 €

Cantidad coincidente con la que se recoge en la columna "SEGUNDA Tesoreria 2015" del anexo para el día 07/01/2015.

Esta fecha que se ha elegido como ejemplo en este momento pues en ella coincide además el que figura en el acta como que no habría datos en el diario 2014 y se recoge en blanco en la columna "PRIMERA Diario 2014" del mencionado anexo, análoga comprobación se ha realizado con otras fechas aleatorias del Excel obteniendo similares resultados (coincidencia en la cifras del diario y "tesorería_).

De lo anteriormente expuesto, a juicio de esta Dependencia se desprende que no podemos considerar que se hayan desvirtuado las afirmaciones de la obligada tributaria relativas a que el documento de tesorería constituye una mera estimación de los ingresos.

Por tanto, no tiene consistencia el argumento de que no coinciden los datos de la mencionada tabla con la contabilidad como justificación de anomalías sustanciales en la contabilidad que justifiquen el empleo de una estimación indirecta.

A su vez, y en relación con las discrepancias entre unos inventarios de existencias obtenidos entre los documentos de la personación realizada y la contabilidad, que supondrían unas existencias iniciales en todos los años muy inferiores a las existencias iniciales recogidas en contabilidad constituyendo un indicio de la existencia de ventas ocultas que al no poder ser conocidas darían lugar al segundo motivo de justificación para la aplicación de la estimación indirecta, se hace necesario precisar que se trata de una cuestión que en el expediente no resulta probada.

Es decir, es indudable la discrepancia existente entre la contabilidad y los inventarios encontrados en la personación, pero no resulta en modo alguno probado cual de ambos datos es correcto o incorrecto, si se trata de inventarios parciales como manifiesta la obligada tributaria o no, o si resulta acreditado que las existencias consignadas en la contabilidad son incorrectas.

Al respecto en el informe de estimación indirecta únicamente se recoge:

<< *Además, pese a tratarse de un control de inventarios realizado anualmente, el contribuyente, aunque niega que se trate del inventario general de existencias dice desconocer a que se refiere exactamente, lo que dificulta que esta inspección pueda contrastar que ese presunto inventario parcial se corresponda efectivamente con los datos declarados.*

Por otra parte, las explicaciones tan imprecisas dadas por el contribuyente a este respecto no se estiman suficientes para desvirtuar las dudas que esta inspección tiene con respecto a la veracidad de los datos declarados.

Por tanto, entendemos que esta información no recogida en contabilidad supone una omisión e inexactitud de los libros y registros aportados que dificulta gravemente la constatación de las operaciones realizadas en los términos del artículo 193.4.d) RGAT, lo que se traduce en un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales, hecho que determina que proceda la aplicación del método de estimación indirecta, al no disponer de los datos necesarios para la determinación de la base imponible, en aplicación de lo previsto en el artículo 53.1.c) LGT.>>

A juicio de esta Dependencia no se ha probado al respecto de las existencias las circunstancias que justifiquen el empleo de una estimación indirecta por anomalías contables, máxime cuando, como alega el contribuyente, se disponía de documentación (documentos y justificantes contenidos en los archivadores AZ 122) para realizar un análisis que pudiese probar la veracidad o no de los datos obrantes en la contabilidad y en los inventarios encontrados.

Por tanto, cabe concluir que con los datos obrantes en el expediente, no resulta justificado el empleo del método de estimación indirecta. Resultando, por otro lado, imposible en este momento que se liquide con otros datos diferentes a los declarados por el contribuyente, en estimación directa, puesto que no hay medios de prueba para ello en el expediente.

- A mayor abundamiento, aun en el caso en que resultase justificado el empleo del método de estimación indirecta en la determinación de la base imponible, que como hemos visto no resulta justificado, los medios utilizados para la determinación y cálculo de las bases o cuotas no resultan idóneos.

Alega el obligado tributario que los comparables de la muestra recogida no son idóneos para hacer una estimación indirecta de . . por los siguientes motivos:

- Las entidades **Electrodomésticos Domínguez SL B27108612 y Electrodomésticos Lugo Star SL B27446517** son entidades vinculadas entre sí, y constan operaciones realizadas entre ellas que desvirtúan totalmente el estudio.

- La sociedad . , no se dedica a venta de electrodomésticos, sino que se dedica a la venta de muebles de cocina, teniendo una participación del 50% en dicha sociedad.

- La entidad **Castromán SL B27200970** cuyo objeto social es la venta y comercialización de artículos de ferretería, muebles, bazar, electrodomésticos y material de construcción, por otra parte forma parte de un grupo en el que entre otras están las siguientes entidades que nada se indica en el estudio de las relaciones entre empresas, sus márgenes,...

A este respecto, esta Dependencia ha podido constatar la existencia de la [illegible] que alega la obligada tributaria, y dado que estos [illegible] comparables, que presentan incidencias, son los únicos comparables de los que consta la muestra, a juicio de esta Dependencia los comparables utilizados no resultan idóneos para realizar la estimación indirecta dado que las desviaciones que, por los motivos expuestos por la obligada tributaria, pudieran producirse en el ratio obtenido resultarían más relevantes, que en el caso de una muestra más amplia en la que esas incidencias quedarían más diluidas, perdiendo relevancia en el ratio obtenido. Por otro lado, no se ha procedido a verificar la idoneidad de los comparables de la muestra en el momento de determinación de la ratio.

A mayor abundamiento, el parámetro utilizado "Aprovisionamientos contabilizados y declarados por el obligado tributario" no resulta, tal y como alega la obligada tributaria, idóneo, en este caso, para la determinación del Importe Neto de la Cifra de Negocios, toda vez, que según se recoge en el acta, se han observado discrepancias entre lo reflejado en contabilidad y unos inventarios de existencias obtenidos entre los documentos de la persona vinculada, poniéndose en tela de juicio por parte de los actuarios la veracidad de las existencias consignadas en la contabilidad y considerándose este uno de los indicios de anomalías contables que llevan a la aplicación de la estimación indirecta, motivo por el cual no debe ser en base a dicho parámetro la determinación del Importe Neto de la Cifra de Negocios. En la propuesta de regularización se está indicando que los aprovisionamientos son incorrectos y posteriormente se tienen en cuenta para la estimación.

Por todo lo anteriormente expuesto, a juicio de esta Dependencia existen en el expediente defectos que harían necesario, al menos, el completar actuaciones. Sin embargo no hay plazo para ello y resultaría la prescripción de los periodos en comprobación, además de que contravendría la buena fe, puesto que ya se acordó la retroacción precisamente para subsanar estos defecto. Por tanto se procede a modificar la liquidación propuesta, manteniendo los importes declarados por el obligado tributario.

Tercero.- Rectificación de la propuesta.

Como consecuencia de lo expuesto, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 157 LGT y 188.3 RGAT, se RECTIFICA LA PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN, en los términos que se reseñan a continuación:

	EJERCICIO 2015	EJERCICIO 2016
BASE IMPONIBLE	117.315,92	42.266,10
Parte Base Imponible 25%	117.315,92	
Tipo de gravamen		25%
Cuota íntegra	29.328,98	10.566,53
Cuota Int. ajust. positiva	29.328,98	10.566,53
Cuota líquida positiva	29.328,98	10.566,53
Retenciones e ingresos a cuenta (cap. mob, arrendamientos inm urb, participaciones IIC y otros)	3.023,39	3.180,00
Cuota del ejercicio	[illegible]	[illegible]
Pagos fracc y cuotas imp.	[illegible]	6.451,76
Cuota diferencial	26.305,59	934,77
Líquido a ingresar o dev.	26.305,59	934,77
Autoliquidación	[illegible]	[illegible]

Cuarto.- Carácter de la liquidación.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 190.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la liquidación propuesta tiene la consideración de definitiva por haberse comprobado todos los elementos de la obligación tributaria principal.

Por lo expuesto, SE ACUERDA practicar la siguiente liquidación, rectificando la propuesta contenida en el acta:

Cuota	0,00
Recargos	0,00
Intereses de Demora	0,00
Deuda a ingresar /a devolver	0,00

Lo que se notifica para su conocimiento y demás efectos, advirtiéndole que:

Contra el presente acto administrativo de liquidación tributaria, el interesado podrá interponer recurso de reposición ante la Dependencia Regional de Inspección de GALICIA o bien reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de GALICIA en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente a aquel en que la liquidación se entienda notificada (Capítulos III y IV del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, Títulos III y IV del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo).

El escrito de interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico administrativa deberá presentarse ante la Dependencia Regional de Inspección. La presentación se podrá realizar a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria (sede.agenciatributaria.gob.es). No obstante, la presentación a través de la sede electrónica de la Agencia tributaria será obligatoria en caso de sujetos a los que se refiere el artículo 14.2 de la ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Cuando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano en el mismo plazo.

Cuando la cuantía de la reclamación no supere los importes previstos en el art. 64 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por RD 520/2005 de 13 de mayo, la reclamación económico-administrativa se tramitará por el procedimiento abreviado. Si procede dicha tramitación, podrá acudir a esta oficina durante el plazo de interposición de la reclamación para que se le ponga de manifiesto el expediente, en caso de querer hacer uso de formular alegaciones.

Documento firmado electrónicamente (Ley 39/2015, artículo 43) por JOSE ENRIQUE GOMEZ LOPEZ, Inspector Regional, 20 de octubre de 2023. Autenticidad verificable mediante Código Seguro Verificación https://sede.agenciatributaria.gob.es