RECLAMACIÓN: 46/11832/2013 y 46/00747/2014
CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
PROCEDIMIENTO: GENERAL
TRIBUNAL EN ÚNICA INSTANCIA

En la ciudad de Valencia, a 25 de marzo de 2015, constituido el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, en Sala, para conocer y resolver las reclamaciones arriba indicadas, interpuestas por Don Rubén [redacted] con N.I.F. [redacted], en nombre y representación de la entidad "[redacted] S.L.", con C.I.F. [redacted] y con domicilio, a efectos de notificaciones, en [redacted]

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación y como consecuencia de las mismas se extendió acta de disconformidad a la interesada por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 a 2010, en fecha 21 de diciembre de 2012.

Por acuerdo de 6 de febrero de 2013 del órgano competente para dictar la correspondiente liquidación, se ordenaba completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias con el fin de analizar las causas que determinan las diferencias entre las existencias declaradas por el obligado tributario y las puestas de manifiesto a lo largo de la comprobación inspectora.

Una vez completadas las actuaciones se extendió una nueva acta de disconformidad de fecha 20 de junio de 2013, donde los actuarios proponen la regularización de la situación tributaria de la entidad, con el detalle expresado en su informe ampliatorio, en síntesis, por los siguientes motivos:

- Los actuarios han partido de un estudio realizado sobre los productos del obligado tributario teniendo en cuenta las autofacturas de compras declaradas, las facturas de ventas aportadas y los cambios y mermas señalados por el contribuyente, obteniendo que las existencias comprobadas son diferentes a las declaradas por el obligado tributario.
- La entidad no ha justificado tales diferencias, dándose por correcta las existencias inventariadas por el obligado tributario a final de año aportadas a la Inspección.
- Los actuarios concluyen que la diferencia existente entre el inventario físico a final de ejercicio y las existencias resultantes de la documentación aportada por la entidad, se corresponden con ventas no declaradas por el obligado tributario.
- La valoración de dichas ventas no declaradas se realiza a partir del precio medio de compra ponderado de los productos al que se aplica el correspondiente margen promedio sobre ventas, siendo el importe de las ventas no declaradas como mínimo de 30.092,16 euros en el ejercicio 2009 y de 186.994,25 euros en el ejercicio 2010, importe en el que debe incrementarse la base imponible declarada en dichos ejercicios.

Por la interesada se presentaron alegaciones a la mencionada acta y con fecha 16 de septiembre de 2013 se dictaba el correspondiente Acuerdo de Liquidación por el que se determina una cantidad a ingresar por importe de 65.821,64 euros, clave de liquidación A46600130260006877.

Dicha liquidación fue puesta a disposición de la interesada en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas,

AV. ARAGÓN, 30-7ª
46021 - VALENCIA
TEL.: 96 393 70 44
FAX: 96 393 51 98
tear.valencia@teac.minhap.es

habiendo accedido la entidad a su contenido con fecha 18 de septiembre de 2013, según certificación que consta en el expediente.

La interesada interpuso el 17 de octubre de 2013 reclamación económico administrativa nº 46/11832/2013 frente a la citada liquidación.

SEGUNDO: Como consecuencia de los hechos descritos se acuerda imponer a la reclamante una sanción pecuniaria por importe total de 66.657,53 euros, clave de liquidación A4660013026009605, por la comisión de infracciones tributarias muy graves tipificadas en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Dicho Acuerdo sancionador fue puesto a disposición de la interesada en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, habiendo accedido la entidad a su contenido con fecha 19 de noviembre de 2013, según certificación que consta en el expediente.

La interesada interpuso el 22 de noviembre de 2013 reclamación económico administrativa nº 46/00747/2014 frente a la citada Resolución.

TERCERO: Tramitadas de forma reglamentaria las presentes reclamaciones, una vez remitido por la Oficina Gestora el expediente que provoca la decisión reclamada en formato electrónico, se puso de manifiesto a la reclamante, que alegó lo que estimó conveniente a su derecho, manifestando, en síntesis:

- Ausencia en el expediente de prueba de la existencia de ventas no declaradas, siendo las diferencias encontradas por la Inspección debidas a que los modos de pesar los materiales y metales no siempre son tan exactos como se pretende, a las reclasificaciones de materiales y a errores de contabilización del stock.
- Existen diferencias negativas en determinadas existencias que se corresponden con diferencias positivas de otras que, sin embargo, no han sido consideradas por la Inspección incumpliendo el principio de regularización íntegra. Asimismo, la Inspección ha obviado que existe una factura de venta que fue contabilizada en enero de 2011 aunque la salida de la mercancía (15.200 Kg. de latón) tuvo lugar el 28 de diciembre de 2010.
- La interesada señala la coincidencia existente entre el inicio de actuaciones y su solicitud de devolución de ingresos indebidos por no haber aplicado el tipo reducido previsto para empresas de reducida dimensión. Asimismo, se indica que las actuaciones inspectoras han sido desproporcionadas y arbitrarias, están contaminadas por la existencia de vínculos familiares con otra empresa que fue procesada por delito fiscal y su inclusión en plan de inspección adolece de falta de motivación en la medida que figura como hosteleros y establecimientos de restauración, actividad que nada tiene que ver con la desarrollada por la interesada.
- Las actuaciones han tenido una duración excesiva y se ha vulnerado el plazo reglamentario que se establece para las actuaciones complementarias ordenadas, manera de actuar que supone una desviación de poder.
- La Inspección ha iniciado un procedimiento sancionador habiendo transcurrido más de seis meses desde la autorización de su inicio, vulnerando el plazo establecido en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria.
- Falta de antijuridicidad, tipicidad y motivación por no estar acreditados los elementos que fundamentan la liquidación practicada
- Ausencia de prueba del elemento subjetivo de la infracción y falta de su motivación.

CUARTO: Dada la conexión existente entre las reclamaciones indicadas han sido objeto de acumulación y van a ser objeto de resolución conjunta en la presente Resolución.

VISTAS las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO: Este Tribunal es competente, por razón de la materia y la cuantía, para conocer y resolver en única instancia, sobre las reclamaciones a que se refiere la presente resolución, que han sido interpuestas en tiempo hábil por persona con capacidad y legitimación bastante, presupuestos para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico administrativas.

SEGUNDO: En primer lugar, la reclamante plantea la existencia de desviación de poder con relación a diferentes vicisitudes acaecidas durante el procedimiento.

Pues bien, se incurre en desviación de poder, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo, mediante el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico, desviación de poder que está conectada constitucionalmente con las facultades de control de los tribunales sobre el ejercicio de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, y su sometimiento a los fines que la justifican (artículo 106.1 de la Constitución Española), entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2001 (Recurso de Casación núm. 2043/1998) y Sentencia de 25 marzo 2009 (Recurso de Casación núm. 11169/2004).

La desviación de poder tiene su normal desenvolvimiento en la llamada actividad discrecional de la Administración aunque, aprioristicamente, no se excluya su aplicación a la actividad reglada de la misma.

Con relación a la prueba de los hechos determinantes de la existencia de la misma, expone dicho alto Tribunal en la Sentencia de 25 marzo 2009 anteriormente citada, lo siguiente:

e) En cuanto a la prueba de los hechos en la desviación de poder, siendo genéricamente grave la dificultad de una prueba directa, resulta viable acudir a las presunciones que exigen unos datos completamente acreditados al amparo del artículo 1249 del Código Civil , con un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano y a tenor del artículo 1253 del Código Civil se derive en la persecución de un fin distinto del previsto en la norma la existencia de tal desviación, como reconoce entre otras la Sentencia de 10 de octubre de 1987..

f) La prueba de los hechos corresponde a quien ejercita la pretensión y el artículo 1214 del Código Civil puede alterarse según los casos, aplicando el criterio de la finalidad, en virtud del principio de buena fe en su vertiente procesal y hay datos de hecho fáciles de probar para una de las partes que sin embargo pueden resultar de difícil acreditamiento para otra.

g) Finalmente, la necesaria constatación de que en la génesis del acto administrativo se ha detectado la concurrencia de una causa ilícita, reflejada en la disfunción manifiesta entre el fin objetivo que emana de su naturaleza y de su integración en el ordenamiento jurídico y el fin subjetivo instrumental propuesto por el órgano decisorio, se erigen como elementos determinantes que vienen declarando reiteradas Sentencias de esta Sala (entre otras las de 6 de marzo de 1992 , 25 de febrero de 1993 , 2 de abril y 27 de abril de 1993) que insisten en que el vicio de desviación de poder, consagrado a nivel constitucional en el artículo 106.1 , precisa para poder ser apreciado que quien lo invoque alegue los supuestos de hecho en que se funde, los pruebe cumplidamente, no se funde en meras opiniones subjetivas ni suspicacias interpretativas, ni tampoco se base en una oculta intención que lo determine".

La reclamante plantea que la Inspección incurrió en desviación de poder al acordar su inclusión en el Plan de Inspección con motivo de haber solicitado anteriormente una devolución de ingresos indebidos en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 y alude a la nula motivación de la Orden de carga en Plan de Inspección donde es acordada la inclusión de la entidad en el programa 20600 cuya descripción figura como *"Comercio, restaurantes y hospedajes, reparaciones".*

Pues bien, todo obligado tributario puede ser receptor de un procedimiento de comprobación e investigación encaminado a verificar el exacto cumplimiento de sus deberes para con la Hacienda Pública, constituyendo los Planes de Inspección regulados en el artículo 170 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, una garantía para el contribuyente frente a eventuales actuaciones discriminatorias o arbitrarias de la Administración.

En el presente caso, consta en el expediente digitalizado la Orden de carga en Plan de Inspección del contribuyente, documento que aparece debidamente firmado por el Inspector Regional Adjunto, indicándose la fecha de la misma, fijando el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación y la unidad inspectora encargada de las mismas. La existencia de la citada Orden constituye una garantía para el contribuyente de que la selección del mismo se ha realizado conforme a la normativa establecida sin que, por otro lado, la entidad haya presentado alguna prueba determinante de que la inclusión concreta del contribuyente en el Plan de Inspección fuera al margen de los intereses generales para cuya protección atribuye el ordenamiento jurídico a la Inspección de los Tributos las correspondientes potestades.

En este sentido, los elementos probatorios que expone la reclamante para afirmar que la Inspección incurrió en desviación de poder tienen escasa consistencia. La circunstancia de que la inclusión en Plan de Inspección tuvo lugar tras solicitar la reclamante una devolución de ingresos indebidos, sino fruto de la casualidad, no puede considerarse una suceso anormal dado que lo lógico es que la Administración Tributaria compruebe cualquier solicitud de devolución de ingresos indebidos que insten los contribuyentes. En cuanto al programa del Plan de Inspección en que figura incluido la comprobación de su situación tributaria, debe observar la entidad que entre las actividades descritas figura la de "comercio", término muy general que puede comprender muy diversas actividades.

En cuanto a los motivos concretos de inclusión de la entidad en Plan de Inspección indica el apartado 7 del artículo 170 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, que:

"7. Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos."

En definitiva, los sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tienen carácter reservado y confidencial, lo cual resulta totalmente lógico para evitar que dicho conocimiento permita a los contribuyentes adoptar las medidas pertinentes que dificulten o obstaculicen las investigaciones inspectoras o en palabras del Tribunal Supremo, Sentencia de 4 de octubre de 2004, Recurso de Casación núm. 6112/1999:

"... lo contrario dejaría inerme a la Inspección de Hacienda, por cuanto enterados los contribuyentes que van a ser objeto en el año de que se trata de actuaciones de comprobación e investigación procederían inmediatamente a presentar las correspondientes declaraciones complementarias o las principales no presentadas, lo cual equivaldría a una permanente «amnistía» fiscal de las sanciones,..."

Por tanto, la reclamante no ha demostrado que su inclusión en Plan de Inspección obedeciese a fines distintos de los que son atribuidos en el ordenamiento jurídico a la Inspección de los Tributos y que dicha inclusión fuera discriminatoria o arbitraria.

En siguiente lugar, expone la reclamante que la Administración Tributaria incurrió en desviación de poder al extender el plazo de duración del procedimiento.

Pues bien, la Inspección expone que las dilaciones en el procedimiento fueron de 56 días, cómputo que no parece excesivo para este Tribunal, reconociéndose en el propio acto impugnado que tuvo lugar un incumplimiento del plazo legal máximo de duración del procedimiento inspector, si bien, se limitan sus efectos a la falta de exigencia de intereses de demora a partir de dicho incumplimiento por no haber tenido lugar la prescripción del derecho de la Administración para practicar la correspondiente liquidación con relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010.

La circunstancia de que la Inspección continuase sus actuaciones, transcurrido el plazo máximo legal de duración del procedimiento inspector y una vez reconocidos sus efectos legales, constituye, a juicio de este Tribunal, una exigencia y una obligación derivada de los

intereses públicos cuya protección tiene encomendados, los derechos de la Hacienda Pública, por lo que no existió desviación de poder alguna.

En siguiente lugar, la reclamante vuelve a plantear la existencia de desviación de poder por la duración excesiva del tiempo empleado para completar las actuaciones posteriores a la primera acta extendida por la Inspección.

Al efecto, el artículo 157 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece una facultad del órgano de liquidación en los siguientes términos:

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

2. Cuando el obligado tributario o su representante no suscriba el acta o manifieste su disconformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta, a la que se acompañará un informe del actuario en el que se expongan los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización.

3. En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar.

4. Antes de dictar el acto de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias en los términos que se fijen reglamentariamente.

5. Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado."

En este sentido el artículo 188.4 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, dispone:

"4. El órgano competente para liquidar podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Dicho acuerdo se notificará al obligado tributario y se procederá de la siguiente forma:

a) Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según corresponda.

b) Si se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas. Una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, el órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado."

Dicha facultad de ordenar completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias, reconocida en las citadas normas al órgano competente para practicar la correspondiente liquidación, tiene como finalidad específica permitir una comprobación adicional por el tiempo necesario para llevar a cabo esa actividad para que, a la vista de su resultado, el órgano liquidador pueda valorarla y dictar la consiguiente liquidación, sea confirmatoria o correctora del acta, ya que las actas extendidas por la Inspección son meras propuestas de regularización de la situación tributaria de los obligados tributarios sin que el órgano que ostenta la responsabilidad de resolver se encuentre vinculado por el contenido de las mismas.

En el presente caso, tuvo lugar una primera extensión de un acta de disconformidad con relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010 en fecha 21 de diciembre de 2012 por la que se propone la regularización de la situación tributaria de la entidad por la existencia de compras y ventas no declaradas y una variación en el valor de sus inventarios,

siendo los incrementos de la base imponible declarada que figuraban en dicha acta de 123.800,3 euros en el ejercicio 2008 y de 314.382,53 euros en el ejercicio 2009.

Por acuerdo de 6 de febrero de 2013 del órgano competente para dictar la correspondiente liquidación tributaria, se ordenaba completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias con el fin de analizar las causas que determinan las diferencias entre las existencias declaradas por el obligado tributario y las puestas de manifiesto a lo largo de la comprobación inspectora.

Tras las actuaciones complementarias desarrolladas, se modificaba la propuesta de liquidación contenida en el acta de 21 de diciembre de 2012 procediéndose a la formalización de una nueva acta de fecha 20 de junio de 2013 donde los actuarios concluyen la existencia de ventas no declaradas que suponen un aumento de la base imponible por importe de 30.092,16 euros en el ejercicio 2009 y un importe de 186.994,25 euros en el ejercicio 2010.

Pues bien, a la vista del expediente queda clara la orden de completar actuaciones limitada concretamente a la base fáctica de la regularización practicada y encuadrada en las atribuciones que la normativa reseñada atribuye al órgano competente para practicar la liquidación administrativa. En cuanto a la duración excesiva del periodo de desarrollo de las actuaciones complementarias, ningún límite temporal se establece en el ordenamiento trascrito más allá de los límites dispuestos con carácter general por el legislador para la duración de las actuaciones inspectoras.

Por otro lado, tampoco se aprecia discrepancia alguna entre el contenido de la nueva propuesta dictada por los actuarios con la orden de actuaciones complementarias dictada por el órgano competente, siendo la nueva propuesta incluso más favorable para la interesada al asumir parte de las alegaciones formuladas por la entidad.

En consecuencia, la actuación de la Inspección se realizó en todo momento en el ejercicio de las competencias asignadas por la respectiva normativa de atribución, no hubo desviación de poder, las potestades otorgadas por el ordenamiento jurídico a la Inspección de los Tributos fueron utilizadas para los fines legalmente previstos, por lo que procede desestimar, en este punto, las alegaciones formuladas.

TERCERO: En cuanto al fondo del asunto, la liquidación practicada se fundamenta en la prueba de presunciones por cuanto se presume la existencia de un hecho desconocido (mayores ventas no declaradas) a partir de un hecho base sobre el que se fundamenta tal presunción, la falta de correlación de compras y variación de existencias con las ventas declaradas.

Por su parte, la reclamante niega la existencia de ventas no declaradas y argumenta distintos motivos que explicarían las diferencias existentes entre compras y ventas que se derivan de la contabilidad presentada. En este sentido, justifica la reclamante las diferencias que resultan del estudio de existencias en que resulta necesario en la entrada de los productos adquiridos en la empresa en proceder a una reclasificación de los mismos con arreglo a su verdadera naturaleza, de manera que un material que figure en la entrada con una determinada clasificación al analizar cuidadosamente la empresa su verdadera naturaleza decide cambiar la misma.

Pues bien, veamos las diferencias comprobadas por la Inspección una vez aceptadas diferentes explicaciones ofrecidas por el contribuyente sobre reclasificaciones de productos y mermas:

A/ Ejercicio 2009:

Las diferencias detectadas por la Inspección son las siguientes:

a) "Aluminio perfil" (código 0401). La Inspección calcula una diferencia de 0,386 Tm. (toneladas métricas) de producto cuya venta no ha sido declarada.

b) "Aluminio litografía" (código 0403). La Inspección calcula una diferencia de 0,112 Tm. de producto cuya venta no ha sido declarada.

c) "Plomo" (código 0501). La Inspección calcula una diferencia de 0,394 Tm. de producto cuya venta no ha sido declarada.

En relación a estos productos las diferencias obedecen, según la reclamante, a una compra realizada a su proveedor Vicente Sánchez Sánchez efectuada el 30 de diciembre de 2010 que no figuraba en el inventario porque la entrada de la mercancía se produjo después de haberse realizado el mismo.

Pues bien, en el albarán aportado por la reclamante ante la Inspección de fecha 30 de diciembre de 2010, figuran las siguientes adquisiciones:

- Aluminio revuelto (código 0410): 0,417 Tm.
- Aluminio perfil (código 0401): 0,39 Tm.
- Aluminio litografia (código 0403): 0,116 Tm.
- Plomo (código 0501):0,394 Tm.

d) "Aluminio taras" (código 0425). La Inspección calcula una diferencia de 0,394 Tm. de producto cuya venta no ha sido declarada.

Con relación al producto aluminio taras indica la reclamante que si bien fue expuesta en principio a la Inspección una reclasificación de 21,68 Tm en las hojas definitivas aportadas por la entidad, dicha reclasificación ya no constaba.

e) "Acero inoxidable" (código 0901). La Inspección calcula una diferencia de 20,66 Tm. de producto cuya venta no ha sido declarada.

La reclamante expone que la diferencia encontrada con la Inspección se debe a dos reclasificaciones de dicho producto, reclasificaciones que determinaron que dos partidas de acero inoxidable de 21.250 Kg y 1.540 Kg fueran traspasadas al producto acero férrico.

f) "Acero férrico" (código 0904). La Inspección calcula una diferencia de 1,54 Tm. de producto cuya venta no ha sido declarada.

La reclamante expone que la diferencia de 1,54 Tm. de acero férrico se debe a que hubo una reclasificación del producto acero inoxidable al producto acero férrico, ahora bien, por error dicha reclasificación no fue reflejada en las existencias finales, se trata pues de un error en el stock sin que existan ventas no declaradas.

g) "Titanio viruta" (código 1112). La Inspección calcula una diferencia de 0,073 Tm. de producto cuya venta no ha sido declarada.

B/ Ejercicio 2010

Las diferencias detectadas por la Inspección son las siguientes:

a) " Cobre Rollos" (código 0101). La Inspección calcula una diferencia de 0,305 Tm. de producto cuya venta no ha sido declarada.

b) "Cobre hilo" (código 0103). La Inspección calcula una diferencia de 0,127 Tm. de producto cuya venta no ha sido declarada.

c) "Latón" (código 0201). La Inspección calcula una diferencia de 0,945 Tm. de producto cuya venta no ha sido declarada.

d) "Latón viruta" (código 0202). La Inspección calcula una diferencia de 1,589 Tm. de producto cuya venta no ha sido declarada.

e) "Bronce viruta" (código 0302). La Inspección calcula una diferencia de 0,116 Tm. de producto cuya venta no ha sido declarada.

f) "Aluminio litografia" (código 0403). La Inspección calcula una diferencia de 7,466 Tm. de producto cuya venta no ha sido declarada.

g) "Aluminio perfil anodizado" (código 0433). La Inspección calcula una diferencia de 3,70 Tm. de producto cuya venta no ha sido declarada.

h) "Hierro recorte" (código 1004). La Inspección calcula una diferencia de 4,608 Tm. de producto cuya venta no ha sido declarada.

La reclamante expone que tales diferencias negativas de existencias encontradas por la Inspección suman aproximadamente un total de 112.504 kilos y frente a las mismas existen otras diferencias positivas, omitidas por la misma, y que representan 103.917 Kg, lo que se explica con las reclasificaciones de productos que se producen en el desempeño de su actividad.

Pues bien, la Inspección en el acta ha analizado las entradas de productos, calculadas a partir de las autofacturas de compra elaboradas por la entidad, y las salidas de productos, calculadas a partir de las facturas de venta aportadas por la empresa, encontrando que existen entradas de productos que no corresponden con las ventas y existencias finales declaradas por la entidad, si bien únicamente hace referencia a dichas discrepancias cuando las diferencias encontradas son negativas, es decir, productos adquiridos por la entidad que no figuran como vendidos y tampoco se encuentra en el inventario de la empresa a final de ejercicio. La reclamante manifiesta que existen, a su vez, diferencias positivas en el ejercicio 2010, es decir, se trata de productos donde el estudio de la Inspección reflejaría unas menores existencias que las que figuran en el correspondiente inventario declarado por la empresa, en concreto, la entidad indica las siguientes en el ejercicio 2010:

- Hierro (código 1001) existe un importe de existencias declaradas superior en 50,222 Tm a las que reflejaría el estudio de la Inspección.
- Perfil sucio (código 426) existe un importe de existencias declaradas superior en 12,188 Tm a las que reflejaría el estudio de la Inspección.
- Plomo (código 501) existe un importe de existencias declaradas superior en 0,396 Tm a las que reflejaría el estudio de la Inspección.
- Plancha (código 406) existe un importe de existencias declaradas superior en 3,142 Tm a las que reflejaría el estudio de la Inspección.
- Perfil (código 401) existe un importe de existencias declaradas superior en 0,962 Tm a las que reflejaría el estudio de la Inspección.
- Taras (código 1116) existe un importe de existencias declaradas superior en 4,448 Tm a las que reflejaría el estudio de la Inspección.
- Férrico (código 904) existe un importe de existencias declaradas superior en 1,537 Tm a las que reflejaría el estudio de la Inspección.
- M. subt. (código 504) existe un importe de existencias declaradas superior en 0,005 Tm a las que reflejaría el estudio de la Inspección.
- Al. taras (código 425) existe un importe de existencias declaradas superior en 20,3 Tm a las que reflejaría el estudio de la Inspección.
- Calderin (código 106) existe un importe de existencias declaradas superior en 0,11 Tm a las que reflejaría el estudio de la Inspección.
- M. hierro (código 1117) existe un importe de existencias declaradas superior en 10,607 Tm a las que reflejaría el estudio de la Inspección

Pues bien, con independencia de que algunas reclasificaciones de producto a las que se refieren la reclamante ya fueron consideradas y aceptadas por la Inspección, en el acta extendida con fecha 21 de diciembre de 2012 la Inspección mencionaban todas las diferencias existentes entre los inventarios declarados por el contribuyente y los inventarios calculados por la Inspección que resultan de las entradas de productos o compras declaradas y salidas de productos o ventas declaradas, concluyendo la Inspección que dichas diferencias obedecían a mayores ingresos (ventas no declaradas) o mayores gastos (compras no declaradas), dependiendo del signo de las mismas.

En el acta extendida con fecha 20 de junio de 2013 únicamente se hace referencia a las diferencias encontradas cuando existen entradas o compras de productos que no figuran en el inventario de la entidad ni entre las ventas declaradas, concluyendo la Inspección que su destino fueron ventas no declaradas. No obstante, el acta no contiene referencia alguna a posibles diferencias de signo contrario, es decir, ventas de productos que no se corresponden con las compras declaradas habida cuenta del inventario declarado por la entidad.

En el acuerdo de liquidación se sostiene que las actuaciones complementarias concluyeron con la constatación por la Inspección de que no existen compras no declaradas, es decir, las compras son las contabilizadas, ahora bien, tampoco ofrece, en tal caso, una explicación sobre todas las diferencias de inventario, positivas o negativas, que resultan del estudio de compras-ventas efectuado por la Inspección.

Pues bien, con relación a la prueba presuntiva presentada, la jurisprudencia del Tribunal Supremo viene declarando que el hecho base sobre el que se sustenta la prueba de presunciones debe quedar perfectamente acreditado por los medios de prueba directos admitidos en derecho (Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 98/2010).

En el caso controvertido, si bien la Inspección practica un razonamiento lógico que le permite concluir que existen adquisiciones de determinados productos que no figuran en el inventario al final del ejercicio, lo que indica que dichos productos se han dedicado a su venta. No obstante, la circunstancia de que en el acta extendida con fecha 20 de junio de 2013 no se contengan todas las diferencias encontradas entre existencias declaradas por la entidad y existencias que emanan del análisis realizado sobre los justificantes presentados por la reclamante, tanto las que sean positivas como las negativas, determina, a juicio de este Tribunal, que el razonamiento lógico practicado es incompleto.

Al efecto, no puede descartase "a priori" que, al menos, una parte de los productos que han sido considerados como vendidos por la Inspección figuren en el inventario de la entidad, ahora bien, con un código y otra denominación diferente, por la existencia de las denominadas reclasificaciones de productos que se producen en el desempeño de su actividad, según expone la reclamante.

En definitiva, tal como señala el acuerdo impugnado, la prueba presuntiva exige el cumplimiento de tres requisitos:

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

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

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

En estas circunstancias, este Tribunal considera que la prueba presuntiva aplicada adolece de la necesaria concordancia al quedar referida a una parte de los hechos conocidos y no sobre su totalidad, en tanto no se ofrece una justificación razonable por parte de la Inspección para todas las diferencias de existencias encontradas.

En consecuencia, el hecho base sobre el que la Inspección sustenta su presunción no ha quedado perfectamente acreditado y resulta procedente la anulación de la liquidación impugnada.

CUARTO: Con relación a la sanción impugnada, habida cuenta de la relación de causalidad existente, la anulación de la liquidación que le sirve de fundamento comporta la invalidez de la misma.

Por todo lo expuesto,

FALLO

Este Tribunal, en Sala, acuerda, en única instancia, estimar las reclamaciones promovidas, conforme lo expuesto en los fundamentos anteriores de esta Resolución.