

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064545

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Santa Cruz de Tenerife)

Sentencia 272/2016, de 23 de mayo de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 17/2015

SUMARIO:

Reclamaciones económico-administrativas. Prueba. Aportación de documentos que pudieron traerse al procedimiento de gestión. No se puede negar en absoluto la posibilidad de aportar documentos y pruebas en vía de reposición o económico-administrativa. Salvo en los casos en que el interesado no aporte dolosamente o con grave negligencia los medios de prueba rige el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes. No hubo conducta renuente por el interesado pues al presentar sus alegaciones ante la Administración aportó los documentos que consideró suficientes, pero como esta documentación se calificó como insuficiente, aportó documentación adicional en el procedimiento económico-administrativa. **IS. Base imponible. Gastos de personal. Dietas. Discrepancia entre el modelo 190 y el gasto deducido por la entidad en el IS.** La Administración no admitió la deducción de los gastos por dietas porque existían discrepancias con lo reflejado en el modelo 190. El obligado justificó las discrepancias porque se trataba de dietas exentas. Como la regularización se basó en la no integración del importe de las dietas en el modelo 190 y no en la falta de correlación entre el gasto con la actividad económica (había dietas todos los días, incluso domingo y festivos), y la entidad ha aportado las nóminas en las que figuran las dietas, por lo que procede la estimación del recurso.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 236.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 57.

RD 439/2007 (Rgto. del IRPF), art. 108.

PONENTE:*Doña Adriana Fabiola Martín Cáceres.*

Magistrados:

Doña ADRIANA FABIOLA MARTIN CACERES

Doña MARIA DEL PILAR ALONSO SOTORRIO

Don PEDRO MANUEL HERNANDEZ CORDOBES

?

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA

Plaza San Francisco nº 15

Santa Cruz de Tenerife

Teléfono: 922 479 385

Fax.: 922 479 424

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000017/2015

NIG: 3803833320150000025

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000272/2016

Intervención: Interviniente: Procurador:

Demandante ECPHORA ARQUITECTURA E INGENIERIA S.L. GUILLERMINA DE LA HOZ HERNANDEZ
Demandado TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente

D. Pedro Hernández Cordobés

Ilmas. Sras. Magistradas

Dña. María del Pilar Alonso Sotorrío

Dña. Adriana Fabiola Martín Cáceres (Ponente)

En Santa Cruz de Tenerife, a 23 de mayo de 2016, visto por esta Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, integrada por los Señores Magistrados anotados al margen, el recurso contencioso-administrativo seguido con el nº 17/2015, interpuesto por la entidad ECPHORA ARQUITECTURA E INGENIERÍA S.L. representada por la Procuradora Dña. Guillermina De La Hoz Hernández y dirigida por el Letrado D. Alberto Regalado Reyes, habiendo sido parte como Administración demandada el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias y en su representación y defensa el Abogado del Estado. Siendo Ponente la Ilma. Sra. Dña. Adriana Fabiola Martín Cáceres, se ha dictado la presente sentencia con base en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, de 10 de noviembre de 2014, se desestimaron las reclamaciones nº 38/02029/2011 y acumulada nº 38/02627/2011 promovidas contra la liquidación provisional practicada por la Oficina de Gestión de la AEAT por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2009 por importe de 5.653,65€, intereses de demora incluidos, así como contra la sanción impuesta a raíz de las actuaciones de comprobación, por importe de 2.709,89€.

La representación de la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo, formalizando demanda con la solicitud de que se dicte sentencia declarando no conforme a derecho los actos recurridos, con expresa imposición de costas a la Administración demandada.

La representación procesal de la Administración demandada se opuso a la pretensión de la actora e interesó una sentencia por la que se desestime el recurso, por ajustarse a Derecho el acto a que se refiere.

Segundo.

Practicada la prueba propuesta, se acordó el trámite de conclusiones que fue evacuado por las partes, y señalado el día y la hora para la votación y fallo, tuvo lugar la reunión del Tribunal en el designado al efecto.

Tercero.

Aparecen observadas las formalidades de tramitación.

Vistos los preceptos legales citados por las partes y los que son de general aplicación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

La resolución objeto del presente recurso confirmó la liquidación administrativa al considerar que no resultaron acreditados los gastos de personal en el importe consignado por la actora en su autoliquidación del impuesto, concretamente las relativas a las dietas abonadas a los trabajadores, cuya relación con la actividad económica tampoco ha quedado demostrada. Por lo que se refiere a la sanción impuesta, el órgano revisor concluyó que la conducta infractora desplegada por el contribuyente es merecedora de la sanción y que esta se encuentra motivada.

La representación procesal de la parte actora sustenta su demanda alegando en primer lugar que las cantidades abonadas a los trabajadores son deducibles en concepto de gastos de personal, ya que, a su juicio, el pago ha quedado probado con la aportación de las nóminas de los trabajadores en el procedimiento económico-administrativo, nóminas que se traen también al presente recurso, y con la contabilidad legalizada, en cuya cuenta 465, de remuneraciones pendientes, no aparecen cantidades pendientes de pago. Señala por otro lado que el órgano gestor no cuestionó la afectación de las dietas abonadas a la actividad económica de la entidad "servicios de arquitectura e ingeniería", ya que es obvia, por la actividad que desarrolla, la necesidad de que sus técnicos se desplacen al lugar del proyecto para su correcta elaboración y para la dirección de la ejecución. Se remite, en apoyo de sus argumentos, a la relación de obras relacionadas con la facturación y traslados realizados y su cobro, así como a la relación de trabajadores cuyo domicilio en nómina señala que es erróneo. En lo concerniente a la sanción impuesta, denuncia la falta de motivación de la resolución sancionadora, en cuanto denota un automatismo que ignora los requisitos exigidos por la jurisprudencia, según la cual se rechaza la existencia de infracción por la mera referencia al resultado de la regularización y la concurrencia de culpabilidad por la inexistencia de una interpretación razonable de la norma; afirmando, por el contrario, que ha efectuado una interpretación razonable de la norma, lo que le exonera de responsabilidad.

La representación procesal de la Administración demandada se opone a la demanda alegando que siendo la presente jurisdicción de naturaleza revisora, el recurso debe desestimarse, ya que la actora no justificó el pago y afectación de las dietas supuestamente abonadas mediante documento que le fue requerido en la fase de alegaciones del procedimiento de gestión. Concluye afirmando que la aportación ex novo de las pruebas es extemporánea y no procede su análisis, ya que pudo aportarse en sede administrativa para su comprobación y posterior revisión por el TEAR y la Sala.

Segundo.

Para la adecuada solución de la controversia son precisas algunas consideraciones sobre la cuestión planteada por el Abogado del Estado, relativa a la procedencia de aportar en la vía económico-administrativa documentos que pudieron traerse al procedimiento de gestión. En relación con ello ha de afirmarse que con carácter general el procedimiento de gestión o el de inspección es el más idóneo para la aportación de las pruebas en que el obligado tributario funda su derecho a la aplicación de reducciones, deducciones y demás beneficios fiscales; pero tal consideración no puede llevar a negar en absoluto posibilidad de aportar documentos y cualesquiera pruebas en vía de recurso administrativo de reposición o en vía económico-administrativa, por cuanto supondría dejar vacío de contenido el artículo 236.4 de la LGT y 57 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión. Por ello, esta Sala, como ha señalado en la Sentencia de 4 de mayo de 2016, dictada en el recurso nº 8/2015, comparte el criterio según el cual fuera de los casos en que el interesado no aporte dolosamente o con grave negligencia, los documentos requeridos o los que correspondan a cada supuesto, para reservar su aportación a las vías de revisión, económico-administrativa o jurisdiccional, rige en tales

vías de revisión el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa de los derechos e intereses legítimos, conforme al artículo 24 de la Constitución . La conclusión anterior es especialmente aplicable cuando el requerimiento formulado por la Administración es genérico, sin petición de una documentación precisa. Por otro lado, en cuanto a las limitaciones que según el Abogado del Estado determina la naturaleza revisora de esta jurisdicción en relación con los documentos y elementos de prueba aportados ex novo en el recurso contencioso-administrativo, ha de traerse a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2012 , en la que, precisamente con ocasión de la deducibilidad de los gastos asociados al desarrollo de la actividad económica, se reitera el criterio según el cual .el recurso contencioso administrativo, pese a la denominación que utiliza la Ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos, y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida. Por tanto, debe concluirse que no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial...

En el caso de autos, el órgano gestor notificó el inicio del procedimiento de comprobación limitada con la propuesta de liquidación, precisando que el objeto de las actuaciones era contrastar los datos declarados en concepto de gastos de personal con los obrantes en las declaraciones resúmenes anuales de retenciones del trabajo efectuadas por el sujeto pasivo, y le confirió el trámite de alegaciones para que aportara cuantos documentos y justificantes considerara oportunos para la defensa de sus derechos, sin una petición de documentación precisa. La entidad ahora recurrente presentó en dicho trámite de alegaciones, fotocopias de las nóminas en las que se reflejan las cantidades abonadas en concepto de dietas y fue en el procedimiento económico-administrativo que completó la documentación en que sustenta la deducibilidad de los gastos de personal consignados en su autoliquidación del impuesto. Pues bien, en la secuencia de hechos descrita, y por lo que se refiere a la cuestión de la aportación de documentos con posterioridad a la conclusión del procedimiento de gestión, se pone de manifiesto que no estamos ante una conducta renuente del obligado tributario ya que este presentó en alegaciones lo que consideró suficiente para acreditar el importe de los gastos de personal cuya deducibilidad invoca. Es como consecuencia de que tal documentación fue considerada insuficiente por la Administración que se aportó más documentación posteriormente en el procedimiento económico-administrativo; todo lo cual conduce a afirmar, de acuerdo con la doctrina expuesta, la procedencia de su análisis en vía de revisión.

Sentado lo anterior, y a efectos de identificar el núcleo de la controversia planteada, es necesario precisar, en primer lugar, que la resolución recurrida sustenta su acuerdo desestimatorio en que no tiene por demostrado que los supuestos gastos por dietas guarden relación con la actividad económica de la entidad. Sin embargo, y esta es la segunda puntualización, no es esta la razón por la que la Administración excluyó la deducibilidad de las dietas como gasto deducible. Según se refleja en el expediente administrativo, el origen de la regularización se encuentra en la discrepancia entre las cantidades que figuran como abonadas en el modelo 190 de resumen anual de retenciones de rendimientos del trabajo, y el superior importe que por tal concepto consignó el obligado tributario en su autoliquidación. Tal discrepancia se justificó por el obligado tributario en que la diferencia no se había reflejado en el modelo 190 porque se trataba de dietas exentas. Pero la Administración desestimó dicha alegación al entender que también las dietas exceptuadas de gravamen deben figurar en el modelo 190, y porque observó que en las nóminas aportadas se devengaban dietas todos los días, incluso domingos y festivos. Es este razonamiento, y no otro, el que sustenta la regularización realizada y la liquidación provisional. Tal constatación evidencia el erróneo razonamiento del órgano revisor, que confirma la actuación del órgano gestor extrayendo de la documentación presentada en el procedimiento de comprobación -resumen de retenciones del modelo 190 y fotocopias de las nóminas de los trabajadores- una conclusión distinta de la del órgano gestor, siendo así, además, que pudo dilucidar, a partir de la documentación ampliada presentada con la reclamación económico-administrativa, si existía la necesaria relación entre las cantidades abonadas en concepto de dietas y la actividad económica de la entidad. Mayor relevancia presenta, en punto a la solución que deba darse a la presente controversia, el fundamento en que se sustenta la liquidación provisional practicada, que excluye el carácter deducible de los gastos de personal en concepto de dietas atendiendo a las razones antedichas. En relación con tal proceder se hacen necesarias algunas consideraciones. La primera de ellas es que conforme a lo previsto en el artículo 105 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria , en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Ha de tenerse en cuenta, además, que conforme a lo previsto en

el artículo 108.2 del Real Decreto 439/2007 de 30 de marzo , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el resumen anual de retenciones han de incluirse también las rentas exceptuadas de gravamen. Por lo tanto, la no integración en el modelo 190 de las dietas excluidas de gravamen constituye un elemento probatorio válido de que tales cantidades no se abonaron, por lo que no resultan deducibles por el pagador. Ahora bien, una vez presentadas en el trámite de alegaciones las nóminas de los trabajadores, firmadas por estos, en las que se consignan determinados importes en concepto de rentas, lo que ha de dilucidarse es si puede considerarse justificada, a efectos de su deducibilidad como gastos de personal, la discrepancia entre el importe de los gastos deducibles consignado en la autoliquidación y los datos de los que dispone la Administración, esto es, el modelo 190 presentado por el obligado tributario. Hemos de insistir en que la exclusión por el órgano gestor de la deducibilidad del gasto en el presente caso no se sustenta en una falta de correlación entre el gasto que se pretende deducir y la actividad económica desarrollada por la entidad, sino en la no integración del importe de las dietas en el modelo 190 y en la cuestionable conceptualización de dichas cantidades como dietas que se desprende de la fórmula de pago. Y es en este punto en el que conviene delimitar las consecuencias que se derivan de uno y otro supuesto. Así, la falta de acreditación de la relación existente entre el gasto computado por la entidad y la actividad por ella desarrollada determina que dicho gasto no compute como deducible. Por otro lado, en los supuestos en que no se discute que las dietas abonadas por la entidad están relacionadas con la actividad económica de la entidad, el incumplimiento de las obligaciones que en relación con las mismas incumben al pagador se proyectan en otros ámbitos. En este sentido, el artículo 9 del RGR , tras regular los términos y límites en que las asignaciones para gastos de manutención y estancia quedan exentas, establece en su apartado segundo letra a) in fine lo siguiente: "A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo". Ello supone que el incumplimiento de tales requisitos comportará en su caso que las citadas asignaciones queden sujetas al impuesto y deban ser objeto de retención por el pagador. Por otro lado, la no integración de las cantidades satisfechas en concepto de dietas, tanto las exentas como las sujetas, podrán generar la imposición de las sanciones procedentes.

De acuerdo con esta delimitación, ha de concluirse que las irregularidades apreciadas por el órgano gestor en la cumplimentación del modelo 190 o en la fórmula utilizada en las nóminas para su abono no justifica de suyo la procedencia de excluir la deducibilidad como gastos de personal de las dietas que aparecen reflejadas en las nóminas firmadas por los trabajadores, pues ello exige por parte de la Administración una motivación sobre la inexistencia de la necesaria correlación entre los gastos abonados como dietas y la actividad desarrollada por la entidad, lo que no ha hecho. Tampoco puede considerarse ajustada a derecho la resolución económico-administrativa, pues basa su afirmación sobre la falta de acreditación de dicha relación en una documentación - el modelo 190 - que de suyo carece de idoneidad para avalar tal conclusión. Por el contrario, de acuerdo con el criterio expuesto en las líneas precedentes, el órgano revisor debió examinar la documentación aportada en la reclamación a efectos de determinar el carácter deducible de las dietas abonadas a partir de su relación con la actividad desarrollada por la reclamante. Lo que antecede conduce a la anulación de la liquidación por las razones antedichas, sin que proceda analizar en el presente recurso si las cantidades abonadas en concepto de dietas pueden considerarse gasto relacionado con la obtención de los ingresos derivados de la actividad económica, examen que en su caso podrá realizar la Administración. La anulación de la liquidación determina la de la sanción impuesta, todo lo cual conduce a la estimación del recurso interpuesto.

Tercero.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , procede la imposición de costas a la Administración demandada.

En su virtud,

FALLAMOS

Que debemos estimar el recurso interpuesto en nombre de la entidad ECPHORA ARQUITECTURA E INGENIERIA S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 10 de noviembre de 2014, que revocamos, y anulamos la liquidación y la sanción impugnadas. Con imposición de costas a la Administración demandada.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. No cabe interponer recurso de casación por razón de la cuantía.

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