

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066233

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA

Sentencia 749/2016, de 2 de diciembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 438/2015

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Comprobación abreviada. IS. Base imponible. Gastos deducibles. El órgano de gestión regularizó el IS por ingresos no declarados según imputaciones de terceros, y por gastos no deducibles por no aparecer en las cuentas de mayor y facturas aportadas por la entidad y por otras circunstancias. La entidad fue requerida para aportar la documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil permitiera explicar o justificar el volumen de ventas, compras y otros gastos. La recurrente aportó el libro mayor y una serie de facturas o tickets. El Tribunal entiende que para decidir sobre los gastos deducibles no se requería el examen de la contabilidad, ya que aunque se haga referencia a los apuntes del libro mayor, aportado voluntariamente por la entidad, las mismas conclusiones se pueden sacar del examen de las facturas aportadas. Únicamente para aquellos gastos que se regularizan por no coincidir la cifra declarada con la que figura en el libro mayor, esa conclusión exige necesariamente el examen de la contabilidad, por lo que se estima parcialmente el recurso. **Voto particular.** No cabe la regularización de los gastos no deducibles pues para ello no bastaba con el examen de los justificantes, sino que se ha tenido en cuenta lo que constaba en la contabilidad, lo cual está excluido de la facultad del órgano de gestión.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 136.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 25.

PONENTE:*Don Ricardo Estevez Goytre.*

Magistrados:

Doña RAQUEL IRANZO PRADES

Don JAIME LOZANO IBAÑEZ

Don MIGUEL ANGEL PEREZ YUSTE

Don MIGUEL ANGEL NARVAEZ BERMEJO

Don RICARDO ESTEVEZ GOYTRE

T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

ALBACETE

SENTENCIA: 00749/2016

Recurso núm. 438 de 2015

Ciudad Real

SENTENCIA Nº 749

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Iltrmos. Sres.:

Presidenta:

D.ª Raquel Iranzo Prades

Magistrados:

D. Jaime Lozano Ibáñez

D. Miguel Ángel Pérez Yuste

D. Miguel Ángel Narváez Bermejo

D. Ricardo Estévez Goytre

En Albacete, a dos de diciembre de dos mil dieciséis.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número 438/15 el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de la mercantil HONZARZA VERA, S.L. , representada por la Procuradora Sra. Cuartero Rodríguez y dirigida por el Letrado D. Pedro José Benítez Albarrán, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, sobre IMPUESTO DE SOCIEDADES; siendo Ponente el Iltrmo. Sr. Magistrado D. Ricardo Estévez Goytre al redactar Voto Particular D. Miguel Ángel Pérez Yuste por disentir del criterio mayoritario de la Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación procesal de HONZARZA VERA, S.L., se interpuso en fecha 27-11-2105, recurso contencioso-administrativo contra la Resolución dictada por el TEAR de Castilla-La Mancha de 26-6-2016 por la que se desestima la reclamación nº 13/01136/2012 interpuesta contra la liquidación provisional por el Impuesto de Sociedades de 2009, por importe de 43.426,96 € (38.022,6 € de cuota + 5.404,36 € de intereses de demora), y ello como consecuencia del procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, en la que se determinó un aumento al resultado contable declarado de 146.207,75 €, de los cuales 41.206,02 € serían por mayores ingresos de acuerdo con la información de terceros, y por la improcedencia de contabilizar como gastos las partidas de 42.931,86 € y 62.069,87 €.

Formalizada demanda, tras exponer los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó solicitando se dicte sentencia estimando el recurso de conformidad con lo interesado en el suplico de la misma.

Alega un único motivo; la extralimitación del Órgano de Gestión en Comprobación Limitada; no puede determinar la liquidación en base al examen de la contabilidad, pues le está vedado de acuerdo con el Artículo 136 de la LGT ; basta examinar el acuerdo de liquidación y la resolución del TEAR para concluir que los gastos deducidos se han tomado del Libro Mayor de las cuentas contables aportados, sin que se haga referencia a los documentos justificativos (facturas, tikes...). Si no era posible determinar la liquidación sin examinar la contabilidad, debió concluirse el procedimiento de Comprobación Limitada y abrirse un procedimiento de Inspección que abaricara al anterior.

Segundo.

Contestada la demanda por la Administración demandada, tras relatar a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendió aplicables, solicitó una sentencia desestimatoria del recurso.

Alega que la Administración no ha sobrepasado los límites que impone la Ley en cuanto a la imposibilidad de examinar la contabilidad mercantil de la sociedad. Hubiera bastado el examen de los justificantes de gastos para determinar si procedía o no su deducción. La referencia que en la liquidación se hace a asientos contables en los Mayores es simplemente aclaratoria y para facilitar la identificación de conceptos.

Por otro lado los ingresos se han conocido por las declaraciones de terceros y no por examen de la contabilidad.

Tercero.

No habiéndose abierto periodo de prueba, se reafirmaron las partes en sus escritos de demanda y contestación, por vía de conclusiones, se señaló día y hora para votación y fallo el 15 de noviembre de 2016 a las 10,30 horas, en que tuvo lugar.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso se han observado todas las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El TEAR desestimó la reclamación económico-administrativa presentada por el interesado contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional girada por la Administración Tributaria por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2008, que confirma la propuesta, con una deuda de 43.426,96 euros (38.022,60 euros de cuota y 5.404,36 euros de intereses de demora).

El acuerdo de liquidación provisional se fundamenta en los siguientes Hechos y Fundamento de Derecho:

" Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados, de la información existente en la Agencia Tributaria y de la obtenida de los requerimientos realizados, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- No se han declarado o se han declarado incorrectamente las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias derivadas de otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, establecidas en los artículos 10 a 24 del texto refundido de la L.I.S . y en otras normas, por lo que se ha modificado la base imponible declarada. En concreto, se realiza un aumento al resultado contable por importe de 146.207,75 euros en base a los siguientes apartados:

- En primer lugar, en requerimiento realizado a terceros (Reale Seguros Generales SA) aporta documentación en la que confirma y ratifica que las ventas o ingresos que corresponden al sujeto pasivo son de 130.912,88 euros en lugar de los 89.706,86 euros declarados por el sujeto pasivo, por todo ello la corrección por este apartado es de 41.206,02 euros.

De acuerdo con el art. 19.3 del TRLIS "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria..", por consiguiente, el sujeto pasivo aporta libro mayor de las cuentas de los subgrupos 60 hasta 62 como justificativas de las partidas de aprovisionamientos y de otros gastos de explotación siendo la suma de todas las partidas 110.420,72 euros en contraposición con los 153.352,58 euros declarados en el impuesto por lo que no se consideran deducibles y, por tanto, se realiza un aumento al resultado contable por esta apartado de 42.931,86 euros.

- Y, por último, no se consideran deducibles y por ello se realiza un aumento al resultado contable por importe de 62.069,87 que es a consecuencia de los siguientes partidas: De la cuenta 602000000 (compras de otros

aprovisionamientos) núm de asiento 607 de Armería Pilar por importe de 32,59 euros por no guardar relación con la actividad; de la cuenta 622000000 (reparación y conservación) núms. de asientos 118, 271 y 379 por no guardar relación con la actividad o titular distinto de sujeto pasivo y núm de asiento 270 ya que no aporta factura o documento justificativo sumando todas ellas el importe de 601,11 euros; de las cuentas 629000001 (Otros servicios-Desayunos, comidas), 629000003 (otros servicios-Billetes ave), 629000004 (otros servicios- Aparcamiento), 629000007 (Otros servicios-Alojamiento), 629000008 (otros servicios-Peajes) y 629000009 (Otros servicios-Taxis) todas ellas suman un importe de 16.475,14 euros ya que no constan en la mayoría de ellas los datos identificativos del sujeto pasivo y en las que consta no se considera suficiente justificación para que sean deducibles todo ello en base al art. 105.1 de la ley 58/2003 ; de la cuenta 629000005 (Otros servicios-Varios) los asientos núms 396 y 543 por importes de 1.961,03 euros se tratan de viajes que no guardan relación con la actividad; y por último, la cuenta 607000000 (Trabajos relacionados por otras empresas) asiento núm. 1462-facturas pendientes de recibir por importe de 43.000,00 euros no aporta factura o justificante del gasto realizado. "

Segundo.

Según la parte actora, de la propia liquidación, y en concreto de su motivación, resulta evidente que la Administración, en un procedimiento de comprobación limitada llevado a cabo por el órgano de gestión tributaria, ha procedido al examen de la contabilidad mercantil de la empresa y ha motivado su liquidación en dicho examen y dicha documentación. Ello es así por cuanto que, como es de ver, en el párrafo segundo, el único basamento de la regularización a la que el mismo se refiere es la discrepancia entre los datos obrantes en los mayores de las cuentas contables aportadas y la autoliquidación practicada en su día , sin que se haga referencia a los datos reflejados en documentos justificativos (facturas) u otros; lo cual no es sino porque resulta imposible alcanzar tal conclusión de otro modo que no fuera mediante el examen de dichos mayores de las cuentas ya referidos. Tal actuación se produce aun teniendo presente que los mayores de cuentas no dejan de ser un reflejo del Libro Diario preceptivo según el Código de Comercio y, por ende, de la contabilidad mercantil, cuyo examen y posterior aplicación, por parte de los órganos de gestión tributaria se encuentra expresamente vedado por el art. 136 de la Ley General Tributaria según su redacción vigente en el momento de llevarse a cabo el procedimiento de comprobación limitada.

En la resolución recurrida, el TEAR precisa que:

- a. De acuerdo con el artículo 25.1 del Código de Comercio , los libros contables obligatorios son el libro diario y el libro de inventarios y cuentas anuales.
- b. El libro mayor dejó de ser obligatorio tras la reforma del Código de Comercio, por la Ley 16/1973, de 21/07.
- c. En dicho libro se anotan de forma cronológica, para cada cuenta, los importes de los asientos del libro diario.

Y señala que, en el presente caso:

- a. La liquidación resulta de la incorporación de ingresos no declarados (41.206,02 euros) y de la eliminación de gastos no deducibles (42.931,86 y 62.069,87 euros).
- b. Su comprobación no requiere el examen de la contabilidad. Es suficiente la comparación entre la suma de las facturas emitidas y la cifra de ingresos declarada y el examen de la forma y contenido de los justificantes de los gastos. Como dice el TEAC, no es " una prueba que deba examinarse indefectiblemente " para fundamentar la liquidación practicada.
- c. Los mayores de determinadas cuentas aportados el 28/12/2011 constituyen una simple relación o detalle de las facturas adjuntas.

La parte actora discrepa de dicha argumentación alegando que en el presente caso la eliminación de gastos deducibles, sino de todos los considerados, sí al menos de buena parte de ellos, requiere el examen de la contabilidad, sin que resulte suficiente el examen de la forma y contenido de los justificantes de gastos por cuanto que la Administración no contaba con todos los que eran necesarios para proceder a dicha liquidación, muchos de ellos son ilegibles y, por tanto, resultaba necesario el examen de la contabilidad mercantil para practicar la liquidación

provisional girada y los mayores de las cuentas aportadas y, en consecuencia, no constituyen una mera relación de detalle de las facturas adjuntas sino que dichos mayores constituyen una información contable mucho más amplia.

Tercero.

Como dice la Exposición de Motivos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, " El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación. En este procedimiento tiene especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector ." Y en el art. 162.2.c), redacción vigente en la fecha a que se refieren las actuaciones, la Ley establece que " En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones: c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos ."

En el presente caso, la liquidación impugnada resulta de la incorporación de unos ingresos no declarados, por importe de 41.206,02 euros y la exclusión de gastos deducibles de 42.931,86 y 62.069,87 euros.

Ha de tenerse en cuenta que la recurrente fue requerida para la aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permitiera explicar o justificar el volumen de las ventas y demás operaciones corrientes interiores y exteriores consignadas en la autoliquidación, a fin de poder subsanar la diferencia existente entre ese importe declarado y, el importe que le consta a la Administración por imputaciones de sus clientes. En particular, se solicitó la relación de clientes en el ejercicio y los importes de las ventas efectuadas a éstos en el mismo, así como la aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita explicar o justificar el volumen de las compras y demás adquisiciones corrientes interiores y exteriores consignadas en la autoliquidación, en concepto de Otros gastos de explotación (Casilla 279), a fin de poder constatar la veracidad del importe declarado. En particular, se solicita la relación de proveedores y acreedores en el ejercicio y los importes y conceptos de adquisiciones a éstos, justificando su destino a la actividad a que se dedica la Sociedad. Constando de forma expresa que el objeto del requerimiento era que el interesado procediera a subsanar las citadas incidencias.

A dicho requerimiento contestó el recurrente aportando el Libro Mayor y una serie de facturas y tickets.

En relación con los gastos deducibles, entiende la Sala, con coincidencia con el TEAR, que su comprobación no requería el examen de la contabilidad, siendo suficiente la comparación entre la suma de las facturas emitidas que la parte actora pretendía deducirse y el examen de la forma y contenido de los justificantes de los gastos. En efecto, aunque el órgano gestor haga mención a determinados números de cuentas y asientos, lo hace para agrupar los conceptos por los que determinados gastos no se estiman deducibles, y en todo caso para dar respuesta al planteamiento del actor en la vía administrativa; sin que esas referencias a la contabilidad aportada implique que las conclusiones que dicho órgano extrae del examen de dichos documentos lo han sido a la vista exclusivamente del libro mayor aportado por el recurrente, pues en cada caso se expone claramente el motivo por el que los mismos no son admitidos (por no aportar la factura o documento justificativo del gasto realizado en unos casos, por no guardar relación con la actividad o titular distinto del sujeto pasivo en otros, o por no constar en los documentos aportados los datos identificativos del sujeto pasivo en los restantes, o, en los que constan, no se considera suficiente justificación para que sean deducibles), sin que de las anotaciones que se aprecian en el libro mayor, que como decimos fue aportado voluntariamente por la parte actora, pueda deducirse que la Administración solo ha examinado la contabilidad, pues en todos los casos, con la excepción a la que nos referiremos después, podrían sacarse esas mismas conclusiones haciendo abstracción del libro mayor y examinando solamente los tickets y facturas obrantes aportadas por la recurrente al expediente administrativo. De modo que su comprobación no requería el examen de la contabilidad de la empresa reclamante, siendo suficiente, como dice el TEAR, la comparación entre la suma de las facturas emitidas y la cifra de ingresos declarada y el examen de la forma y contenido de los justificantes de los gastos.

A ello no obsta que, como se dice en la demanda, buena parte de los tickets sean ilegibles, pues, aun siendo cierto que muchos de ellos son total o parcialmente ilegibles, no es menos cierto que los documentos aportados no subsanan ni justifican las incidencias observadas a los datos declarados por la recurrente por el órgano de gestión,

y concretamente no se subsana ni justifica que en los aludidos documentos no constan los datos de la empresa o la relación del gasto con la actividad de la misma, o los restantes reparos puestos por el órgano de gestión, por lo que los mismos no son deducibles.

En definitiva, la Sala comparte el argumento del Abogado del Estado de que hubiera bastado el examen de los justificantes de gastos para determinar si procedía o no su deducción, siendo la referencia que en la liquidación se hace a asientos en el libro mayor simplemente aclaratoria y para facilitar la identificación de conceptos.

Ahora bien, lo anteriormente expuesto no es predicable de la totalidad de los gastos. Como se dice en la liquidación provisional, de acuerdo con el art. 19.3 del TRLIS " No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria ..". No puede inferirse, sin examinar la contabilidad aportada, concretamente el libro mayor de las cuentas de los subgrupos 60 y 62 como justificativas de los gastos de aprovisionamientos y de otros gastos de explotación, siendo la suma de todas las partidas 110.420,72 euros en contraposición con los 153.352,58 euros declarados en el impuesto por lo que no se consideran deducibles y, por tanto, realizar un aumento al resultado contable por este apartado de 42.931,86 euros; pues para ello era imprescindible examinar la contabilidad de la empresa, lo que no puede verificarse sino en el seno de un procedimiento inspector.

Y por lo que se refiere a los ingresos, ha de tenerse en cuenta que los datos que constan en la resolución originaria recurrida fueron extraídos de la documentación aportada por Reale Seguros Generales, S.A., a requerimiento del órgano gestor, y la parte recurrente reconoce, en su escrito de conclusiones, que no existe injerencia por cuanto que no resultaba necesario el análisis de la documentación mercantil para concluir sobre ellos.

En consecuencia, estimamos parcialmente el recurso.

Cuarto.

De acuerdo con el art 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa , en la vigente redacción (aplicable al caso por obra de la disposición transitoria única de la Ley 37/2011), al estimarse parcialmente el recurso no procede efectuar pronunciamiento de condena en costas.

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

F A L L A M O S:

1. Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo.

2. Anulamos la resolución recurrida, así como la liquidación provisional objeto de la reclamación económico-administrativa, por cuanto que en dicha liquidación se excluyen gastos de aprovisionamiento y otros gastos de explotación por importe de 42.931,86 euros; confirmándola en todo lo demás.

3. No efectuamos pronunciamiento de condena en costas.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe recurso de casación para ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que habrá de prepararse por medio de escrito presentado ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, debiendo hacerse mención en el escrito de preparación al cumplimiento de los requisitos señalados en el art. 89.2 de la LJCA .

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Que emite el MAGISTRADO D. MIGUEL ÁNGEL PÉREZ YUSTE en el Procedimiento 438 de 2015.

Discrepo del criterio mayoritario del Tribunal en un aspecto de las Sentencias dictadas en los recursos indicados, referido al apartado de la liquidación en el que se realiza aumento de la base imponible por contabilización de menores gastos.

No porque dichos gastos los considere sustantivamente deducibles, debate de fondo que no se ha planteado, sino porque para su exclusión, el examen de la contabilidad ha constituido requisito necesario o imprescindible, sin el cual no se hubiera concretado la partida de gastos no deducibles, vulnerando el artículo 162.2 c) de la LGT, pues nos encontramos en procedimiento de comprobación limitada y no de inspección.

A esta afirmación -examen de la contabilidad como requisito necesario-, llevo por las siguientes razones:

1.º En los acuerdos de liquidación, en el apartado anterior al examinado, ya se observa la incorrecta actuación del órgano gestor, pues determina aumento del resultado contable previa comparación entre lo declarado y el Libro Mayor; actuación que todo el Tribunal ha considerado incorrecta.

2.º En el párrafo siguiente abunda en la misma conducta, y hasta tal punto es así, que no hace otra cosa que relacionar números de cuenta y asientos del libro mayor con indicación de cantidades concretas que no admite; es cierto que a su vez precisa el motivo, lo que implica que también ha visto los justificantes (facturas, ticks...); pero la referencia a la contabilidad no es accesoria sino principal, pues es directa y explícita, a diferencia de la referida a la causa o justificantes, que es indirecta o implícita.

3.º Dice el Abogado del Estado: " Hubiera bastado el examen de los justificantes de gastos para determinar si procedía o no su deducción. La referencia que en la liquidación se hace a asientos contables en los Mayores es simplemente aclaratoria y para facilitar la identificación de conceptos ".

Sin embargo ni el órgano liquidador ni el Abogado del Estado ni en la sentencia mayoritaria se acredita esta afirmación. A diferencia de ellos entiendo que no hubiera bastado.

4.º Considero que " no hubiera bastado el examen de los justificantes ", como dice el Abogado del Estado y el criterio mayoritario, en tanto que se incluyen sumandos o partidas que carecen de justificante o factura, o bien no se puede concretar el importe no admisible, existiendo justificante, por ser éste ilegible.

5.º Basta ver el Libro Mayor que obra en el expediente, (anotaciones, cantidades finales de los apuntes o cuentas a las que se alude en la liquidación), para comprobar que ha sido este elemento y no los justificantes de los gastos, el tenido en cuenta para determinar los que no son deducibles. El órgano de Gestión únicamente debió proceder a sumar los justificantes de los gastos que no consideraba deducibles, pudiendo cotejar aquéllos con el Libro Mayor sin mayores consecuencias, pero no tomar este instrumento para su determinación, incluyendo gastos que no tenían justificante o que teniéndolo era ilegible.

En Albacete, a dos de diciembre de dos mil dieciséis.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Ricardo Estévez Goytre, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Secretario, certifico en Albacete, a dos de diciembre de dos mil dieciséis.

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.