

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057783

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 3 de febrero de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 558/2011

SUMARIO:

Jurisdicción contencioso-administrativa. Escrito de demanda. La demanda bordea la irregularidad invalidante. Aunque en el suplico enumera como objeto de la impugnación la liquidación, en los fundamentos jurídicos únicamente se refiere a la sanción. No obstante, como a través de la lectura de los hechos se pueden conocer los motivos de la impugnación, se procede a su examen.

IS. Base imponible. Incremento no justificado de patrimonio. Deudas inexistentes. Medios de prueba. Prueba documental. La entidad compró una vivienda en escritura en la que figuraba un precio de 642.000 €, y que se pagó antes de su formalización. Sin embargo, en la contabilidad aparece un pago a la vendedora de 280.000 € y una deuda a 31 de diciembre de 362.000 €. Según alega la entidad, compró la vivienda para favorecer a la vendedora por la relación de confianza que existía con su socio y que se acordó pagar una parte a la firma de la escritura y el resto cuando se vendiera a un tercero. Esto se efectuó en el año siguiente, satisfaciendo la deuda anterior. El concepto de deuda inexistente no puede ser equiparado al de «deudas de cuyo origen y deducibilidad fiscal no da explicación satisfactoria». La presunción del art. 140 Ley IS no tiene el carácter de presunción procesal ni dispensa a la Administración la carga de la prueba de los hechos en los que se basa. Sin embargo, la escritura pública desplaza el valor probatorio de los documentos privados aportados y manifestaciones de la entidad. No coinciden las cifras y la relación con la vendedora no es relevante a estos efectos. En consecuencia, no se ha acreditado el origen de la deuda, por lo que procede conformar la liquidación practicada. No procede la sanción pues la regularización deriva del mecanismo de las presunciones.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 139 y 140.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 56.

Ley 1/2000 (LEC), arts. 217, 399 y 400.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 108 y 228.

Ley 230/1963 (LGT), art. 114.

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

RD 1643/1990 (PGC), art. 2.

Código Civil, arts. 1.218 y 1.227.

PONENTE:*Doña Felisa Atienza Rodríguez.*

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000558 / 2011

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 07267/2011

Demandante: BRIWOLF S.L.

Procurador: JUAN CARLOS ESTEVEZ FERNANDEZ-NOVOA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

S E N T E N C I A N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a tres de febrero de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 558/11 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. Juan Carlos Esteve Fernandez-Novoa , en nombre y representación de la entidad BRIWOLF S.L., frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, con fecha de 29 de diciembre de 2011 el presente recurso contencioso-administrativo. Admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte para que formalizara la demanda.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 7 de siembre de 2012, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 4 de abril de 2013 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

Cuarto.

Habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso, las partes, por su orden, han concretado sus posiciones en sendos escritos de conclusiones; quedando los autos pendientes para votación y fallo.

Quinto.

- Mediante providencia de esta Sala de fecha 22 de diciembre de 2014, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 29 de enero de 2015 en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo, por la representación procesal de la entidad BRIWOLF S.L., la resolución del Tribunal Económico Administrativo central de 13 de octubre de 2010, desestimatoria del recurso de alzada promovido frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Baleares de 29 de mayo de 2009, relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, siendo la cuantía de la deuda tributaria de 166.621,17 €, comprensiva de cuota, intereses y sanción.

Segundo.

Las anteriores actuaciones administrativas tienen origen en acta de disconformidad A02 número 71297390 que el 8 de mayo de 2007, la Inspección de los Tributos incoó a la recurrente, y en la que, junto con el informe ampliatorio, se hacía constar lo siguiente:

" La Inspección de los Tributos, con fecha 8 de mayo de 2007, incoó al interesado acta de disconformidad, modelo A02, número 71297390 en relación con el obligado tributario, concepto impositivo y ejercicios indicados; En el acta y en el preceptivo informe ampliatorio se hace constar, entre otras cuestiones:

1Q) En relación a la situación de la contabilidad y registros obligatorios se hace constar, que se han exhibido libros registro obligatorios a efectos fiscales en los que no se han apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo. 2Q) Las bases imponibles han sido fijadas en estimación directa, utilizando las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria. 3º) Que, el obligado tributario presentó declaración liquidación en los periodos objeto de comprobación en el concepto Impuesto sobre sociedades, con una base imponible declarada de 436,30 € en 2003. Resultando regularizado como consecuencia de la actuación inspectora un incremento patrimonial no justificado, por importe total de 362.000,00 € en aplicación del artículo 140 de la Ley 43/1995, resultando una base imponible comprobada de 362.436,30 €;

Que, en el acta y preceptivo informe inspector se detalla entre otros extremos que en el curso de las actuaciones inspectoras se han puesto de manifiesto los siguientes hechos: A) La sociedad se constituyó mediante escritura pública de fecha 12 de septiembre de 2003. B) Mediante escritura de fecha 27 de octubre de 2003 el contribuyente compró a la entidad Schosi-Bau SL una vivienda sita en la DIRECCION000, NUM000 de la URBANIZACIÓN000 del municipio de Calvia. En dicha escritura se manifiesta que el total del precio, 642.000,00 euros, se pagaron antes del acto de formalizar la escritura. C) Al examinar la contabilidad, la operación indicada en el punto anterior, se ha observado que existe un asiento contable el día 31 de octubre en el que se paga a la entidad Schosi-Bau SL la cantidad de 280.000,00 euros, y que existe una deuda a 31 de diciembre contraída con la misma sociedad por un importe de 362.000,00 €. Se detalla en el informe el requerimiento al contribuyente para que explicase el motivo de la discrepancia entre lo que figura en la escritura pública y la contabilidad, concluyendo la inspección como fundamento de la regularización practicada que el Art. 140 de la Ley 43/2005, del Impuesto sobre Sociedades, establece que se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes. 4Q) Mediante diligencia de 16/04/2007 se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución; Formulándose en el acta propuesta de liquidación, resultando una cuota por importe de 144.800,00 €, e intereses de demora por 21.821,17 €, total deuda tributaria por 166.621,17 €".

Sin que se presentaran alegaciones por la interesada, el 10 de septiembre de 2007, el Inspector Jefe dictó acuerdo de liquidación confirmando la regularización propuesta por el Actuario.

Disconforme con dicho Acuerdo, la interesada interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAR de Baleares, que el 29 de mayo de 2009, acordó desestimarla y confirmar los acuerdos impugnados.

Contra esta última resolución se interpuso recurso de alzada con el resultado desestimatorio que se ha hecho constar.

La actora funda su pretensión impugnatoria en el presente recurso contencioso administrativo en la nulidad de la resolución impugnada así como del acta de Inspección, por no existir la base imponible positiva que presume la Administración, así como que se deje sin efecto la resolución sancionadora.

Tercero.

Como cuestión previa, quiere la Sala poner de manifiesto que la presente demanda, bordea la inadmisibilidad de la misma, por cuanto, la recurrente, si bien en el Suplico de la demanda enumera el objeto de impugnación, en sus Fundamentos jurídicos, se limita en primer término a manifestar que la actividad administrativa impugnada es una resolución sancionadora, y a citar los presupuestos procesales de competencia, jurisdicción, legitimación y procedimiento, y citando como cuestión de fondo una sentencia de esta Sala, sin hacer la más mínima referencia a ningún argumento jurídico de fondo en apoyo de su pretensión, con lo que únicamente en el Suplico, es donde por primera vez, se especifica el objeto de impugnación.

Por otro lado, se observa que frente a la fundamentación de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, el recurrente en el capítulo de hechos de su escrito de demanda, mezcla hechos y fundamentos jurídicos, con cita incluso de sentencias del Tribunal Constitucional, y al tiempo que delimita los hechos, contradice lo alegado por el TEAC, que afirma quedará acreditado a través de la prueba testifical que se practicará en el proceso judicial, así como de la prueba documental obrante al expediente, olvidando que estas alegaciones fueron analizadas en la resolución del TEAC dictada en segunda instancia, a lo que debe añadirse que la testifical que se admitió en periodo de prueba, finalmente no se practicó al no haber presentado la actora el pliego de preguntas para el interrogatorio de los testigos, aún cuando fue requerida para ello en Auto de 21 de mayo de 2013.

Como reiteradamente ha expuesto la Sala, tal forma de articular la demanda, bordea la informalidad invalidante. Así lo hemos declarado entre otras, en sentencia de 24 de abril de 2008 (recurso 98/2005).

<< Lo primero que se aprecia por la Sala es un defecto formal en la forma de articular la presente demanda, pues la actora parece formular sus alegatos jurídicos en la primera parte de su demanda, bajo el epígrafe de "hechos", mientras que en los fundamentos jurídicos se limita a mencionar las normas relativas a la representación y legitimación procesal, las relativas a la competencia y de forma escueta citar la procedencia de aplicación del art. 147.1 del RIS.

El art. 56 de la Ley jurisdiccional, establece que "en los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración".

Desde este punto de vista, el escrito de demanda bordea la informalidad invalidante, ya que únicamente se respeta la separación formal entre hechos, fundamentos jurídicos y suplico, pero sin consignar en el capítulo de los fundamentos jurídicos razonamiento alguno, al no basarse en motivos ni fundamentos jurídicos expresados con un mínimo de desarrollo argumental, lo que viene a contradecir el sentido de la demanda como escrito rector, según se exige en los artículos 56.1 de la Ley de esta Jurisdicción y en los artículos 399 y 400 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

Exigencia que alcanza mayor rigor, si cabe, en el ámbito tributario, en el que, entre la actuación de gestión y su ulterior contraste jurisdiccional, se inserta una fase específica de revisión practicada por unos organismos -los tribunales económico-administrativos-, que, a veces en dos instancias, ofrecen al obligado tributario una solución a sus pretensiones desde la independencia funcional [véase el artículo 228, apartado 1, de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre)].

Conforme a ello, la Sala aprecia que tal actuación comporta que la actora se ha desentendido del deber que incumbe a todo recurrente de exponer de forma razonada los motivos de su impugnación, no obstante, y habida cuenta de que la Sala, a través de la lectura de los hechos de la demanda, se encuentra debidamente ilustrada de cuales son los motivos en que la parte basa su impugnación, y en aras a no vulnerar el principio de tutela efectiva contenido en la CE, procederá a su examen.

Cuarto.

El objeto de la regularización practicada por la Inspección, en aplicación del artículo 140 de la ley 43/1995, es la existencia de una deuda no existente, o no acreditada por importe de 362.000 €.

Entiende el TEAC que de la prueba aportada por la actora, una fotocopia de un extracto bancario en que se observa la salida de 321.601,50 € el 9 de marzo de 2004 y otra hoja en la que figura que el Sr. Efrain, socio y administrador de Briwolf S.L., realiza un ingreso de 320.000 € en una cuanta de la entidad en una entidad bancaria

y una orden posterior de Briwolf para que se realice un ingreso por el mismo importe a la Sra Elisa , no resulta acreditada la realidad del pasivo contabilizado, ni en cuanto al importe, 362.000 € ni en cuanto al sujeto que percibe el ingreso, pues no se acredita la identidad de la Sra Elisa a efectos de su posible vinculación con la entidad vendedora Schosi-Bau S.L., por lo que se desconoce si esta entidad fue el destinatario real de la orden de pago realizada en 2004.

El argumento de la parte actora se sustenta en que entre el socio y administrador de Briwolf, el Sr. Efrain y el representante de la compradora Sr. José , ambos de nacionalidad alemana, existía una relación de confianza, por lo que Briwolf accede a comprar la vivienda Don. José , que se encontraba en situación de necesidad de tesorería, por el precio convenido de 600.000 €, de los que 280.000 se pagarían después de la firma de la escritura y los restantes 320.000 e cuando el inmueble fuera definitivamente vendido a un tercer comprador.

Afirma la parte que el 27 de octubre de 2003 se otorgó la escritura pública de compraventa y en ella se manifestó que el precio total de 600.000 e se había recibido con anterioridad, siendo lo cierto que Briwolf solo entregó a Schosi Bau S.L., 280.000 €, por lo que existía una deuda pendiente de 320.000 €.

Continúa exponiendo la actora que como el Sr. Efrain era residente en Alemania , tuvo que designar a un apoderado para gestionar la venta del inmueble, poder que se otorgó el 4 de diciembre de 2003. Finalmente el 5 de marzo de 2004, Don. José , en nombre y representación de Briwolf, y en virtud del poder que se le había conferido, vendió el inmueble propiedad del Sr. Efrain por 320.000 € a D. Torcuato , cantidad que era la que estaba pendiente de pago por la compra de la finca efectuada por Briwolf.

El cheque por el referido importe fue recibido por Don. José como representante de Schosi Bau S.L. y ésta a su vez se lo entregó al Sr. Efrain , que en fecha 8 de marzo de 2004 ingresó dicho cheque en la cuenta de la entidad Briwolf en Solbank y el mismo día, siguiendo las expresas instrucciones Don. José , efectuó una transferencia por esa misma cantidad a favor de la Sra Elisa , que había mantenido una relación sentimental con el Sr. José , siendo dicho importe el correspondiente al pago aplazado de la compraventa realizada entre Schosi Bau S.L. y Briwolf S.L.

Por último manifiesta que las relaciones de confianza que existían entre las partes se han transformado con el tiempo, y en la actualidad no existe relación ni personal ni profesional, existiendo una cierta pasividad por parte Don. José para ayudar a esclarecer las circunstancias así como la falta de colaboración de la Sra Elisa al haber cesado su relación sentimental con éste último.

Por ello, considera que la deuda existente era real, que no se detectó ninguna anomalía en la contabilidad de Briwolf y si en la escritura pública se hizo constar que se había recibido la totalidad del precio, es una declaración genérica, que los notarios incluían y que respondía a la especial relación de confianza existente entre las partes.

Quinto.

El artículo 140 de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades sobre "Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas" dispone lo siguiente:

1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.

2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del sujeto pasivo cuando éste ostente la posesión sobre los mismos.

3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.

La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de la misma o, si no fuere posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley General Tributaria.

4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.

5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.

6. El valor de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 1, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales".

Esta Sala ha declarado reiteradamente que la presunción de rentas del art. 140.4 LIS , cuando deriva de la contabilización de deudas inexistentes, no autoriza el gravamen correspondiente por la sola falta de prueba de la deuda reflejada contablemente, apreciado tal déficit de acreditación por parte de la Inspección y que a tal efecto,

no perjudica necesariamente la posición jurídica del comprobado el hecho de no haber formulado alegaciones cuando le hubieran sido ofrecidas.

Así como en relación con los elementos patrimoniales no registrados en la contabilidad del sujeto pasivo (apartados 1 y 2 del propio art. 140 LIS) basta para fundar la presunción legal a favor de la Administración el hecho cierto -desde luego fácilmente constatable- de que el sujeto pasivo ostente la titularidad de elementos patrimoniales no registrados en sus libros de contabilidad-, de suerte que se desplaza a éste, por consecuencia del mecanismo de la presunción legal (art. 108.1 LGT), la carga de justificar la procedencia de la renta con cargo a la cual se adquirieron tales activos, así como el momento de su adquisición, no ocurre lo mismo con la estructura legal de la presunción con que se ve favorecida la Administración en el apartado 4 del artículo 140, cuyo centro de gravedad reside en la aludida noción de "deudas inexistentes" .

Esa expresión legal de "deudas inexistentes", como esta Sala ha declarado muy reiteradamente, no puede ser equiparada, al concepto "deudas respecto de cuyo origen y deducibilidad fiscal no da una explicación satisfactoria el sujeto regularizado", esto es, no puede convertirse en sinónimo de deudas de origen desconocido o de causa jurídica no acreditada documentalmente.

En otras palabras, el art. 140.4 de la LIS habilita a la Inspección a presumir -y, consecuentemente, a gravar- rentas cuya única prueba es presuntiva y resulta de la contabilización de deudas inexistentes, pero lo que no permite es sustituir la certeza del concepto legal "deuda inexistente" por otra presunción que equipare a tal inexistencia o ficción el caso en que haya alguna clase de incertidumbre sobre la existencia, vigencia u origen de tales deudas con terceros, cuando están contabilizadas.

En este sentido, esta Sala ha declarado, en el recurso 341/2007, que << no cabe hablar de deudas inexistentes cuando consta la identidad del acreedor en la propia partida contable donde figuran las anotaciones correspondientes o en la contabilidad de éste, que pudo averiguar con facilidad la Inspección. En otras palabras, las deudas contabilizadas a favor de un tercero que resulta ser cierto y determinado -como aquí sucede- con el que, además, la recurrente sostiene una relación societaria que no puede ser desconocida por la Inspección, podría dar lugar al tratamiento fiscal procedente, el que correspondiera a la renta dejada de declarar -para lo cual, es de repetir, habría sido exigible a la Administración un mínimo esfuerzo en su actividad comprobadora- pero lo que en modo alguno puede determinar es la calificación de esa deuda, de la que existen numerosos rastros en el proceso, máxime después de la celebración de la prueba pericial, como inexistente cuando consta el origen y la naturaleza de las deudas de la actora con TRACIM, contabilizadas como créditos por ésta que, por razones financieras, satisfizo a la entidad ahora demandante en sus relaciones con terceros, como resulta de la citada prueba pericial.

(...)

9.- Debe declararse, a estos efectos, que la presunción legal de que goza la Administración (en este caso, la fundada en el art. 140.4 de la LIS) no adquiere en el curso del proceso el carácter de presunción procesal, ni dispensa a la Administración de la carga de probar los hechos en que se basan los actos que dicta, máxime en el caso de que sean desvirtuados por pruebas en contrario. El principio de igualdad de partes en el proceso no tolera que las presunciones que favorecen a la Administración para ejercer sus potestades administrativas alteren las reglas sobre la carga de la prueba procesal, que ya no remite ciertamente al art. 114 LGT de 1963 - art. 108 de la vigente-, válido para el procedimiento administrativo, pero no en la vía judicial, sino al régimen de la LJCA y, por remisión, a la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Por el contrario, rige el art. 217.6 de la LEC , norma supletoria en el proceso contencioso-administrativo, que señala: "...para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio", a cuyo respecto cabe apreciar la intensa actividad probatoria desplegada por la parte actora y manifestada en la abundante prueba documental aportada, actitud que contrasta con la inactividad de la Administración en el desarrollo de la prueba procesal.

10.- En modo alguno cabe hablar de deudas inexistentes cuando consta la identidad del acreedor de éstas en la propia contabilidad, exhaustivamente examinada en la prueba pericial como pudo hacer la Inspección con sólo observar la mínima diligencia que le es exigible para determinar y exigir deudas tributarias. Lo que en modo alguno puede determinarse a partir del examen singular y analítico de las contabilidades de ambas sociedades y su recíproca interconexión, de la que existen numerosos rastros en el proceso, es la calificación como inexistente de la deuda cuando consta no sólo el origen, sino la contrapartida en sede del acreedor, para la cual no ha tenido a bien considerar inexistente el crédito correspondiente. >>

Sexto.

En el presente supuesto, el Acuerdo de liquidación impugnado, ratificando el criterio Inspector, y con fundamento en el apartado 4 del artículo 140, (Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.), concluyó que las pruebas obrantes al expediente permitían estimar acreditado de forma fehaciente la incorporación de fondos económicos al

patrimonio de la sociedad con un origen desconocido o no justificado, puestos de manifiesto mediante las anotaciones contables que implican la existencia de pasivos contables inexistentes y presumir, en base a estos hechos ciertos y probados, que en aplicación del artículo 140 de la Ley 43/1995, que son la plasmación normativa de una presunción lógica o humana, tienen su origen en rentas no declaradas de la propia sociedad que deben ser objeto de tributación.

Como se ha señalado, el precepto aplicado, contiene la presunción de la existencia de un beneficio presunto, que aflora con la eliminación contable de dicho pasivo ficticio derivado de deudas inexistentes, contablemente reflejadas. Se trata de una presunción "iuris tantum", que trasladan la carga de la prueba al sujeto pasivo, que deberá enervar las presunciones sobre la existencia de activos ocultos y su adquisición con beneficios ocultos, o bien, que es titular de los activos que posee.

En consecuencia, es importante incidir en que a quien incumbe, obviamente, la carga de probar o justificar dicho origen es al recurrente, una vez probado y cierto, además de no discutido, que existe contabilizada una deuda "ficticia" que minoraría fiscalmente el activo de la entidad.

En el presente caso, está acreditado que por escritura pública, otorgada el 27 de octubre de 2003, la recurrente adquirió la vivienda sita en la C/ DIRECCION000 NUM000 de la URBANIZACIÓN000 del municipio de Calviá, propiedad de la entidad Schosi-Bau SL, por el precio declarado de 600.000 € más 42.000 € en concepto de IVA, constando expresamente en dicha escritura que "el citado precio confiesa la parte vendedora haberlo recibido antes de este acto y a satisfacción de la compradora, por lo que le firma completa y eficaz carta de pago".

En la contabilidad de la entidad compradora, se realiza un asiento el 31 de octubre de 2003, correspondiente a la compra del inmueble, activándose por 640.000 €.

Y no obstante lo anterior, en el asiento de compra se contabiliza el abono de 280.000 € a la vendedora Schosi-Bau S.L. y una deuda de 362.000 €, de donde cabe deducir la existencia de un precio aplazado, o no pagado, por el resto.

Las explicaciones ofrecidas por la actora es que, pese a lo que consta en la escritura pública, que califica como "meras declaraciones genéricas incluidas por los Notarios", existían unas relaciones de confianza entre las partes (inexistentes en la actualidad), que desvirtúan, a su juicio, lo declarado en la escritura.

Así afirma que solo se pagaron en ese momento 280.000 € y el resto de 320.000 se comprometían a pagarlo en el momento en que el referido inmueble fuese transmitido a un tercero, lo que se produce en fecha 5 de marzo de 2004, en que la entidad se lo transmite a D. Torcuato por 320.000 €. Afirma que dicha cantidad la ingresó en la cuenta de la entidad Solbank y posteriormente fue transferida a la Sra Elisa, según le había indicado el original propietario Don. José, con quien esta señora había tenido una relación sentimental. Con ello, sostiene que el pago del precio aplazado fue realizado en 2004, por lo que los fondos no eran desconocidos sino que proceden de la venta realizada de la citada finca.

Y para acreditar tales hechos, se aporta por la recurrente, fotocopia de una fotocopia de un extracto bancario en donde consta la salida de 321.601,50 € el 9 de marzo de 2004 y otra hoja en la que figura que el Sr. Efrain realiza un ingreso de 320.000 € en una cuenta bancaria de Solbank, así como la orden por parte de Briwolf S.L. para que se realice un ingreso a la Sra Elisa por un importe de 320.000 €. Todo ello consta aportado por el representante autorizado de la recurrente en Diligencia de 2 de junio de 2006.

Para hacer una correcta valoración de la prueba aportada por la actora, en orden a destruir la presunción establecida en el artículo 140.4 de la LIS, hemos de partir de que las entidades mercantiles tienen una serie de obligaciones en cuanto a la llevanza de la contabilidad, que se contienen tanto en el Código de Comercio como en el Plan General de Contabilidad, y que se pueden resumir en la exigencia de una contabilidad real y veraz, que sea fiel reflejo de la situación económica y patrimonial de la empresa, lo que es un requisito de garantía para los terceros y de seguridad para el tráfico mercantil.

El artículo 25 del Código de Comercio dispone que " Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios ". Por su parte el artículo 139 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, recoge: "1. Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen". A tal fin dispone el Real Decreto 1643/1990, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en su artículo 2 su obligatoriedad, "Obligatoriedad del Plan.- El Plan General de Contabilidad será de aplicación obligatoria para todas las Empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria. "

Por otro lado, en materia tributaria, la eficacia de determinados documentos mercantiles queda supeditada al cumplimiento de determinados formalismos, imprescindibles para su consideración como justificación del gasto o del crédito a imputar en la liquidación del correspondiente Impuesto.

Es indiscutible, el hecho de un incumplimiento por la recurrente de sus obligaciones contables y empresariales a las que viene obligado por las normas mercantiles y contables.

Asimismo, hay que tener en cuenta, lo dispuesto en el Código Civil, respecto del valor de las escrituras públicas, según el artículo 1218 dispone: Los documentos públicos hacen prueba, aún contra terceros, del hecho

que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste. También hacen prueba contra los contratantes y sus causahabientes, en cuanto a las declaraciones que en ellos hubiesen hecho los primeros".

Y en relación con el valor probatorio de los documentos privados, el art. 1227 del Código Civil, establece: "la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio".

Haciendo una valoración conjunta de la prueba aportada, considera la Sala que la escritura pública desplaza el valor probatorio de los documentos privados aportados, así como las manifestaciones de la entidad, únicos elementos probatorios existentes en el presente procedimiento, ya que, de acuerdo con dicha escritura, la adquisición del bien se efectúa en una fecha concreta, en la que las partes afirman haber entregado el precio en ese acto, sin que la actora haya enervado la presunción en que se fundamenta la regularización efectuada, y sin que quepa desplazar esta exigencia legal a las cantidades supuestamente entregadas como parte del precio, pues aún cuando la Sala diera por válidas las fotocopias de extractos bancarios aportadas, lo que se hace solo a efectos meramente dialécticos, ello solo justificaría, el pago de una cantidad a la Sara Madlener, lo que, en sí, no acredita en absoluto, que dicho pago se corresponda con la supuesta deuda a cargo de la compraventa del inmueble de referencia.

Por otro lado, no coincide tampoco las cifras, pues en la escritura consta como precio de la vivienda el de 600.000 €, mientras que según declara la entidad la venta a un tercero se efectuó finalmente por 320.000 €. , cantidad que, aún siendo coincidente con la que se transfiere a la citada señora, tampoco es coincidente con la cantidad que se dice se debía, que como en la demanda se reconoce era superior.

Finalmente la relación que pudiera existir entre la persona que recibe esa cantidad y el vendedor de la finca, tampoco se considera relevante por la Sala a los efectos de la resolución del recurso, pues aun cuando quedara constancia de tal relación, ello no determina tampoco la existencia de la deuda como la actora pretende, pues la entrega de esa suma podría responder a cualquier otro compromiso pendiente y no ha quedado corroborado por declaraciones del vendedor que desvirtúen el contenido de la escritura pública.

En consecuencia, siendo la Hacienda Pública un tercero, amparado por la fuerza probatoria que el artículo 1218 del Código Civil otorga a las manifestaciones que constan en escritura pública, estas no han sido desvirtuadas en el presente recurso, ni por las meras manifestaciones de la recurrente carentes de sustento documental, ni por las fotocopias de extractos bancarios presentadas, según se ha constatado, por lo que procede la desestimación del recurso, y la confirmación de la liquidación practicada.

Séptimo.

En relación con la sanción, la reciente sentencia de la Sala del Tribunal Supremo de Junio de 2008, recurso de casación para unificación de doctrina núm. 146/04, recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional que señala que el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción (entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de Abril; 14/1997, de 28 de Enero; 209/1999, de 29 de Noviembre y 33/2000, de 14 de Febrero).

En relación a los hechos sancionados, ya hemos declarado en reiteradas ocasiones que << Sin embargo, no es ocioso manifestar que una presunción legal como la que ha servido de base para la liquidación (aquí, la prevista en el art. 140.4 LIS) puede fundamentar la deuda tributaria, ya que la Ley autoriza un desplazamiento de la carga de la prueba hacia el contribuyente y, por tanto, permite que, a los efectos de la regularización, tenga la misma fuerza un hecho plenamente probado que otro inferido por presunción del que cabe, al menos conceptualmente, inferir un elemento de incertidumbre en cuanto a su existencia y plenitud, pero tales presunciones legales son inhábiles para fundar los hechos probados de una infracción, por ser contrarios al derecho constitucional a la presunción de inocencia, salvo que hubieran sido reforzados dentro del procedimiento sancionador, lo que en este caso no ha ocurrido.

Al margen de lo anterior, aun aceptando como posible el ejercicio de la potestad sancionadora sustentado en una presunción contra reo, como ha sucedido aquí, no por ello sería admisible el concreto ejercicio que examinamos en este recurso. La resolución sancionadora es, en tal sentido, ilícita por falta total y absoluta de motivación de los hechos en que se basa la sanción y, por esa misma carencia, con dicho grado extremo de intensidad, en lo que se refiere a la motivación de la culpabilidad.

En efecto, la resolución no contiene la imprescindible relación de hechos probados, con narración fáctica de las conductas del sujeto pasivo incurso en responsabilidad sancionadora, única hipótesis en que la aplicación del Derecho -y, en particular, el análisis de la culpabilidad- se proyectarían sobre una realidad incontestable, fruto

del despliegue de una actividad probatoria mínima. Por el contrario, se entienden probados los hechos plasmados en el acta -mencionados por remisión, sin detallarlos ni examinar la trascendencia sancionadora de ellos y confundiendo la reseña de hitos procedimentales con la de hechos materiales- sin someterlos a crítica o revisión alguna.

Además, la motivación acerca de la culpabilidad expresada en el acuerdo sancionador es genérica e inconcreta, y se exterioriza en una fórmula que no sólo no atiende a la realidad del caso concreto enjuiciado sino que es similar a otras fórmulas estereotipadas utilizadas como modelo virtualmente universal para asentar el juicio de culpabilidad, carácter genérico que desmiente abiertamente su idoneidad como motivación ad casum, pues en la resolución que ahora analizamos, el acuerdo sancionador señala lo siguiente, recogido de forma literal (folio 6 de 10): "...se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria en el sentido de que se entiende que le era exigible una conducta distinta, en función de circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa o cuando menos negligencia", sin hacer alusión, en lo más mínimo, a qué concreta conducta, de las referenciadas en el acuerdo de liquidación a lo largo de tres ejercicios fiscales del Impuesto sobre Sociedades, se referiría ese reproche genérico y, por tanto, inútil de la Inspección, siendo de rechazar esa apreciación alternativa del "...dolo, culpa o, cuando menos negligencia...", fórmula que dispensa al órgano sancionador de la inexcusable carga jurídica de valorar y calificar con precisión la concurrencia de la culpabilidad de exigible concurrencia, por imperativo constitucional, de todo ejercicio de la potestad sancionadora, y en qué grado de aparición, pero que dado el carácter vago y genérico con que se formula, equivale en este caso a la falta de justificación de la culpabilidad y, por ende, determina la nulidad de la sanción, al margen de cuanto se ha dicho sobre la improcedencia conceptual de sancionar las conductas de omisión de ingreso de rentas presuntas, si no se refuerza la presunción legal iuris tantum de que goza legalmente la Administración con otros elementos de convicción aptos para destruir la presunción de inocencia.>> Sentencia de 6 de marzo de 2014 .

Lo esencial en estos supuestos, en los que la sanción deriva de la regularización aplicando el mecanismo de las "presunciones", es que la conducta infractora no puede predicarse, y valga la expresión, de una "conducta ficticia", pues la regularización practicada se refiere a un hecho descrito por la norma presuntivamente, y no de un actuar del sujeto pasivo en el sentido requerido por la norma fiscal sancionadora.

A lo que cabe añadir que en el supuesto enjuiciado, lo que existe es una falta de prueba por parte de la actora del origen de la supuesta deuda , que como la Sala ha declarado, es distinto a una deuda inexistente.

Por ello, procede la estimación en parte del recurso, anulando la sanción impuesta por disconformidad en derecho.

Octavo.

Por aplicación de lo establecido en el art. 139.1, de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , al haberse estimado parcialmente el recurso, no se hace expresa condena en costas, por lo que, cada parte abonará las causadas a su instancia, y las comunes, por mitad.

FALLO

En atención a lo expuesto, y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la sala de lo Contencioso-Administrativa de la Audiencia Nacional, ha decidido:

ESTIMAR EN PARTE el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D. Juan Carlos Esteve Fernandez-Novoa , en nombre y representación de la entidad BRIWOLF S.L., contra la resolución de fecha 13 de octubre de 2010, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, y DECLARAR que dicha resolución es nula exclusivamente en relación con la sanción impuesta, siendo conforme a Derecho en todo lo demás.

Sin hacer expresa condena en cuanto a las costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma Sra. D^a FELISA ATIENZA RODRIGUEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico.

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.