

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058171

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 7 de mayo de 2015

Vocalía 2.^a

R.G. 1967/2012

SUMARIO:

IS. Gastos deducibles. Multas y sanciones. Intereses de demora. No pueden tener la consideración de gastos deducibles los intereses de demora, en este caso derivados de un acta de inspección, en tanto no son necesarios los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma, lo que resulta acorde con el principio general de la no admisibilidad de que para obtener ingresos sean necesarios gastos que deriven de una infracción de ley. Repugna al principio de justicia, consagrado en el art. 1 de la Constitución Española, que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo. Por ello, como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible, se exige que el gasto no esté prohibido normativamente o que derive de un acto ilícito, de suerte que resulta inútil entrar a examinar fiscalmente la deducibilidad fiscal del gasto si procede del incumplimiento de una norma, por prohibición o por contravención. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 237.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 77, 114 y 115.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106, 107, 108, 179, 183, 184, 187 y 191.

Ley 1/2000 (LEC), arts. 117, 217, 385 y 386.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 92.

Código Civil, arts. 334 y 1218.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 10, 11, 13, 14 y 143.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 11 y 14.

RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 1.

RD 1643/1990 (PGC), NV. 2 y 3.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 7, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 y 99.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 56, 57 y 94.

En la Villa de Madrid, a 7 de mayo de 2015, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto el recurso de alzada interpuesto por la entidad **JDT, S.L.**, con NIF: ..., y en su nombre y representación D. Juan S..., con NIF:....y domicilio a efectos de notificaciones en C/ ... nº ..., ..., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de fecha 29 de febrero de 2012 relativa a los expedientes 47/1732/2010 y 47/1776/2010, correspondientes a liquidaciones tributaria y sancionadora referente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 9 de julio de 2010 el Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León dictó Acuerdo de Liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005 derivado del acta de disconformidad número: A02- ..., incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad JDT, S.L., notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario en la misma fecha y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 20/07/2009 .

Las actuaciones se han extendido al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005 y al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2005, con alcance general de conformidad con lo establecido en el artículo 148 de la LGT y 178.2 del RGAT, documentándose el resultado de las mismas en las actas de disconformidad que se indican a continuación, confirmadas en los correspondientes actos de liquidación, todos ellos reclamados en primera instancia ante el TEAR de Castilla y León y posteriormente en Alzada ante este TEAC.

	IS 2004	IS 2004-2005 y sanción	IVA-2005 y sanción
Acta nº	A02- ..	A02-...	A02-...
Fecha acta	28/05/2010	28/05/2010	28/05/2010
Acto de liquidación fecha	9 de julio de 2010	9 de julio de 2010	9 de julio de 2010
TEAR Reclamación	47/1785/2010	47/1732/2010 y 47/1776/2010	47/1750/2010 y 47/1743/2010
Tear Resolución fecha	29 de febrero de 2012	29 de febrero de 2012	29 de febrero de 2012
TEAC recurso alzada	1966/2012	1967/2012	1968/2012
TEAC Resolución fecha			20/11/2014

En el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones se documenta la existencia de un periodo de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración, por retrasos en la aportación de documentación y la falta de justificación de determinadas aclaraciones y documentación solicitadas por la Inspección.

FECHA INICIO FECHA FIN DÍAS MOTIVO Diligencia

07/11/2009 30/03/2010 143 Entrega documentos Nº 4

Por las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 143 días, tal y como establece el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los artículos 102 y 103 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT) [Fundamento de derecho segundo: Cómputo del plazo de duración de las actuaciones del acto de liquidación].

La actividad desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados fue Construcción completa, reparación y conservación, clasificada en el epígrafe 501.1 del IAE.

Respecto a la situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario se hace constar que: *"Se han exhibido los libros y/o registros obligatorios en los que se han observado anomalías sustanciales por omisión de ingresos. Estas anomalías se reducen exclusivamente a la no contabilización de determinados ingresos provenientes de las ventas realizadas en la urbanización LF en S... (Salamanca) y urbanización LM en M... (Málaga)."*

La entidad presentó en fecha 21 de julio de 2005 declaración por el período impositivo 2004 y en fecha 17 de julio de 2006 declaración por el período impositivo 2005, objeto ambos de comprobación, con los siguientes importes:

	EJERCICIO 2004	EJERCICIO 2005
Fecha inicio del periodo	01/01/2004	01/01/2005
Fecha fin del período	31/12/2004	31/12/2005
RESULTADO CONTABLE	5.380.286,63	1.885.857,87
Corrección resultado contable Aumento Impuesto sobre sociedades	2.897.077,41	1.015.461,93
Compensación de bases negativas periodos anteriores	-2.756.424,76	
BASE IMPONIBLE	5.520.939,28	2.901.319,80
Cuota Integra previa	1.932.328,75	1.015.481,93
Cuota Integra	1.932.328,75	1.015.481,93
Cuota Int. ajustada posit.	1.932.328,75	1.015.481,93
Cuota liquida positiva	1.932.328,75	1.015.481,93

Reten. ingr. y pag a cuen.	11.155,57	11.544,21
Cuota del ejercicio	1.921.173,18	1.003.917,72
Pag frac. y cual Imput.	235.050,08	0,00
Cuota diferencial	1.686.123,10	1.003.917,72
liquido a ingresar o dev.	1.666.123,10	1.003.917,72

Segundo.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

1. En el curso de las actuaciones llevadas a cabo se ha puesto de manifiesto que la entidad objeto de comprobación, **JDT, S.L.**, realizó la **transmisión de determinados inmuebles a dos entidades** que, a juicio de la Inspección, tenían la consideración de personas vinculadas:

PyC C,S.L.
MyO, S.L.

2. En fecha 25/09/2002 se transmiten por parte de JDT, S.L. determinados inmuebles en Urbanización **LM** de M... a PyC C,S.L.: en concreto un duplex, plazas de garaje y trasteros por un precio de 721.214,52 euros, iniciándose el correspondiente procedimiento de determinación del valor de mercado por acuerdo de fecha 27 de enero de 2010. Por acuerdo de 22 de marzo se pone de manifiesto a ambas entidades que de entre los métodos que permite la norma para determinar el valor de mercado se utilizará el precio de mercado del bien o de otros de similares características, dictándose el acuerdo de determinación del valor de mercado el 21 de abril de 2010, utilizándose datos resultantes de la propia contabilidad de la entidad y de los contratos aportados de los que resulta que inmuebles de similares características en la misma urbanización y transmitidos entre 2003 y 2004 se han transmitido por un precio sustancialmente superior. Así, se realiza un análisis para determinar entre: el precio que más se repite, el más alto, el más bajo o el precio medio, el que se considera que al menos debería haber percibido la entidad, fijándose el valor de mercado en 1.475.190,65 euros.

Así, si nos fijamos en los precios de los inmuebles semejantes (áticos de la misma promoción) transmitidos a adquirentes independientes vemos que se producen los siguientes valores:

Precio que más se repite (tres veces) 1.544.000,00 €
 Precio medio 1.533.331,07 €
 Precio más alto 1.552.000,00 €
 Precio más bajo 1.475.190,65 €

El mismo procedimiento se ha seguido en relación con la transmisión efectuada a la entidad MyO, S.L., entidad que ostenta una participación del 31,01 % en JDT,S.L.. Se transmitió un ático en la misma fecha, y en la misma urbanización y el mismo precio que el descrito en el párrafo anterior.

Conforme al artículo 16.2 de la Ley de Sociedades, se considera que en ambos casos existe vinculación.

A juicio de la inspección ambas operaciones podían originar una menor tributación o un diferimiento en la misma.

Como consecuencia de la determinación del valor de mercado realizada, existe un incremento de valor por cada una de las transmisiones globales de 753.976'13 €.

Así, el incremento total en base imponible, por ambas transmisiones, asciende a la cantidad de 1.507.952'26 €.

2. Ingresos no declarados

2.1 URBANIZACIÓN LF.

Se han realizado requerimientos a compradores de viviendas, con el siguiente resultado:

COMPRADOR	Identificación VIVIENDA	MANIFIESTA PAGO NO ESCRITURADO	INDICIOS EVIDENTES
.....	CHALET 324 FASE V		
.....	CHALET 322 FASE V	42.000	
.....	CHALET 342 FASE V		
.....	CHALET 316 FASE V	40.800	
.....	CHALET 333 FASE V		

.....	CHALET 340 FASE V		
.....	CHALET 321 FASE V	38.700	
	CHALET 328 FASE V		
	CHALET 315 FASE V	48.000	
	CHALET 318 FASE V		33.050
	CHALET 331 FASE V		
	CHALET 329 FASE v		
	CHALET 113 FASE V	35.500	
	CHALET 307 FASE V		42.300
	CHALET 310 FASE V		
	CHALET 325 FASE V		
	CHALET 311 FASE V		40.800
	CHALET 319 FASE V		
	CHALET 334 FASE V		40.798

La mayor parte de los requerimientos efectuados se iniciaron durante la comprobación del ejercicio 2003. Sin embargo el ingreso correspondiente a la venta ha sido contabilizado en 2004 (fecha de la escritura) y por ello afecta a la comprobación de este último ejercicio. En consecuencia se incorporan formalmente a este expediente.

- Adquirente NIF.: Hay un requerimiento de la Unidad de Investigación, relativo a la utilización de billetes de 500 €, en el que se pone de manifiesto el destino de 44.000 € obtenidos de una entidad bancaria, manifestándose que 40.800 € fueron entregados a JDT, S.L..

- Adquirente NIF.: . El adquirente manifiesta que pagó 42.000 € adicionales al precio escriturado. La fecha del contrato. privado fue la de 05/03/04, efectuando el pago adicional en metálico el 10/03/04. Dicho importe fue obtenido mediante reintegro de su cuenta La fecha de la escritura fue 28/07/04.

- Adquirente NIF.: El adquirente manifiesta que pagó 38.700 € adicionales al precio escriturado. La fecha del contrato privado fue la de 18/06/04, efectuando el pago adicional en metálico el 23/06/04. Dicho importe fue obtenido. mediante reintegro de su cuenta La fecha de la escritura fue 30/07/04.

- Adquirente NIF.: . El adquirente manifiesta que pagó 48.000 € adicionales al precio escriturado, siendo la fecha del contrato de 30/07/04 y la fecha de la escritura el 04/08/04 -Dicho-importe lo tenía en efectivo habiéndolo percibido de la venta de su anterior vivienda.

- Adquirente NIF.: . El adquirente manifiesta que pagó 35.500 € adicionales al precio escriturado. La fecha del contrato privado fue la de 06/09/04, efectuando el pago adicional en metálico el 17/09/04. Dicho importe fue obtenido mediante reintegro de su cuenta ... La fecha de la escritura fue 24/09/04

- Adquirente NIF.: . El adquirente firma el contrato privado de adquisición el 02/04/04. Manifiesta que no efectúa ningún pago adicional al pago escriturado. No obstante el 07/04/04 obtiene un reintegro de su cuenta nº .. por importe de 33.050 €. No justifica el destino dado a dicho importe. Manifiesta que lo tiene en casa.

- Adquirente NIF.: . El adquirente firma el contrato privado de adquisición el 11/08/03. Manifiesta que no efectúa ningún pago adicional al pago escriturado. No obstante el 18/08/03 obtiene un reintegro, a través de un cheque caja, de su cuenta nº, por importe de 42.300 €. No justifica el destino dado a dicho importe. Con posterioridad manifiesta que el dinero lo dedicó a adquirir muebles para su anterior vivienda y posiblemente entregar alguna cantidad al promotor, aunque no recuerda qué importe.

- Adquirente NIF.: . El adquirente firma el contrato privado de adquisición el 25/08/03. Manifiesta que no efectúa ningún pago adicional al pago escriturado. No obstante el 12/09/03 obtiene tres reintegros por importes de 24.000 €, de la cuenta nº ...; 7.000 €, de la y 9.800 € de la del BBVA La suma de los tres reintegros asciende a 40.800 €. No justifica el destino dado a dichos importes. En las últimas visitas vino acompañado de D^a M^a V. C., representante autorizada de JDT,S.L. desde la Puesta de Manifiesto.

- Adquirente NIF.: . El adquirente obtiene un reintegro de su cuenta por importe de 40.798 €. No aporta contrato privado ni obra en poder de la Inspección al haberse formalizado en el ejercicio 2003. No obstante en el extracto de la cuenta ... del Banco Popular existe un reintegro por importe de 51.600 €, con fecha 05/11/03. De ese importe el adquirente manifiesta que entregó a JDT, S.L. 10.802 €, cantidad que coincide con el ingreso en esta entidad. La fecha contable de este ingreso es la 07/11/03. La diferencia entre dicha cantidad y los 51.600 €, es decir 40.798 €, manifiesta que se destinaron a saldar diversas deudas de juego.

Los requerimientos realizados sobre el total de inmuebles vendidos alcanzan un % del 52,77

Y el número de los que han declarado pagos adicionales a los escriturados más los que presentan indicios evidentes de haberse hecho, respecto de los efectuados, un 47,36%.

Al margen de los incrementos derivados de requerimientos, se ha detectado que según se hace constar en la Diligencia nº 7, en la venta del chalet 312, de la Urbanización LF, hay una diferencia de 30.853,27 € entre el precio de escritura y el del contrato privado, que coincide con el precio escriturado. Aunque el representante autorizado manifiesta que existe un error en la escritura y que el precio real es el del documento privado, dicha circunstancia no se prueba, prevaleciendo, en consecuencia, el precio de la escritura.

2.2 URBANIZACIÓN LM.

Se han efectuado requerimientos a los siguientes compradores:

....	BLOQ.II	PRIMERO C
.....	BLOQ.II	BAJO B
	BLOQ.IX	PRIMERO D
	BLOQ.IX	BAJO A
	BLOQ.II	PRIMERO D
	BLOQ.III	PRIMERO C
	BLOQ.IX	PRIMERO D

Conviene resaltar que si bien en ninguna de las contestaciones dadas a los requerimientos se concreta el pago de cantidades al margen del precio escriturado, en el efectuado a D. José Luis..., NIF.: como representante de la sociedad A LM SL, manifiesta que conforme informa el Sr. P..., como representante legal de la sociedad, acordó ciertos cambios en los cuartos de baño de la vivienda, cuyo importe y forma de pago desconoce.

En relación con la transmisión efectuada a la entidad PMR , existe informe relativo a la utilización de billetes de 500 €. El representante de dicha entidad, a fin de aclarar la operación relativa al movimiento de efectivo de 500 € realizado el 27/02/2003, por importe de 368.800 €, manifiesta haberse pagado dicha cantidad a JDT, S.L.

Igualmente en correo de remisión de la Unidad de Investigación se advierte que, aunque no se incorporó a la diligencia, se puso de manifiesto que fue práctica habitual en dicha Urbanización la realización de mejoras con importes al margen de los escriturados.

Esta circunstancia, junto a la cláusula adicional y única, a la que nos referimos más adelante, pone de manifiesto la existencia de indicios de pagos de cantidades adicionales al precio escriturado, vinculados o no a la realización de mejoras. En este mismo sentido constituye un indicio el informe efectuado por Agentes Tributarios de Marbella en el que se indica como precio de referencia el de 1.800.000 €.

En relación con la transmisión efectuada a la entidad LM NORTE SL, NIF.: ..., hay un expediente de investigación referido a Don N S..., como administrador de la misma, en el que se le solicita el destino de la disposición en efectivo el día 23/07/2004 (billetes de 500 €) de 400.000 €. No se da explicación convincente del destino dado a dicho efectivo (se manifiesta que se destinó a consumo personal y a amueblar un apartamento en M....., pero sin aportar facturas o pruebas relativas a ello). Con fecha 26/07/2004 la sociedad LM NORTE SL, de la que el requerido es partícipe /administrador, adquirió los inmuebles a JDT, S.L. en La Urbanización LM, presumiéndose su destino a pago adicional en la adquisición.

3. El obligado tributario adquirió a la entidad C..., S.L., NIF.:B82387291, los terrenos donde está ubicada la urbanización LM. La Inspección entendió, en su día, que la mencionada entidad no tenía la condición de empresario y por lo tanto la transmisión efectuada no estaba sujeta a IVA sino al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Como consecuencia, se incoa a JDT,S.L. acta de disconformidad A02 ... de fecha 13 de octubre de 2005 por IVA, ejercicio 2001.

La sociedad dota en el ejercicio 2005 una **provisión** llamada "**litigio M...**" por importe de 2.400.000 € que contabiliza en la cuenta 6780100. El mencionado importe se refiere en parte al acta incoada a la sociedad por el concepto impositivo IVA, cuota 1.956.414'60 € e intereses de demora 436.865'51 €. En el Acuerdo de liquidación correspondiente al acta se minoran los intereses de demora hasta el importe de 432.577,48 €, es decir en 4.288,03 €.

Por otro lado, y respecto al ejercicio 2005 como consecuencia del criterio de la Inspección, al entender que la compra del solar a la entidad C..., S.L., no estaba sujeta a IVA sino a ITP, se comunicó dicho criterio al Servicio de Hacienda de la Junta de Andalucía, la cual efectuó liquidación por dicho concepto impositivo resultando una deuda tributaria de 849.794'98 € (cuota de 627.517'52 € e intereses de demora de 177.277,46 €).

En base a ello la sociedad efectúa en **el ejercicio 2005 una dotación a provisiones**, por importe de 849.794'98 €, en la cuenta 6900000, vinculada al resultado de dicha liquidación.

4. AMORTIZACIONES

- En relación con la amortización del edificio adquirido a EURO... SL, en escritura de fecha 11/05/2001, utilizado como piso piloto, la propia sociedad detectó que, por error, en 2003 y 2004 amortizó por el importe total del precio pagado en la adquisición (valor del suelo más valor de la construcción). La rectificación se efectuó voluntariamente por la empresa, a partir del ejercicio 2005, asiento del día 2, deduciendo el valor del suelo, por importe de 36.060'72 €, Y dejando como valor únicamente amortizable el de la construcción, por un importe de 144.242'91 €, sobre el que, a partir de dicho momento, se han venido realizando correctamente las amortizaciones al coeficiente del 2%.

- **Club Social.** En la diligencia de fecha 30 de marzo de 2010, se solicitaba la documentación relativa e indicación del asiento donde se recoge la operación por la que el Club Social pasa a formar parte del inmovilizado material de la sociedad desde la cuenta de existencias y criterios seguidos para la determinación de su valor y amortizaciones practicadas a partir de dicho momento. El representante autorizado manifiesta que el número del asiento es el 28 y la cuenta 2201000, en la parte correspondiente al valor del suelo, 110.000 €, Y la 2214000, por el valor de la construcción, 1.607.841'49 €. El inmueble en su conjunto estaba valorado en existencias por un importe de 1.717.841'99 €.

Se practican amortizaciones desde el 1 de Febrero de 2004, en un 5% anual. El obligado tributario asigna, del valor total del inmueble que figura en existencias, 1.717.841'99 €, el 94'17% al valor de construcción, dándose por bueno ya que no existen diferencias significativas respecto del resultante del IBI.

Sin embargo, a efectos de la justificación del coeficiente de amortización aplicado, un 5%, únicamente aporta hardcopy del mayor de la cuenta de gasto en el que se ha ido CyPC., así como diversas facturas de algunos proveedores de esta última entidad.

El gasto asignado a dicho inmueble asciende a 455.786'26 € (75.836.454 Ptas.), en 2001; 551.850'95 € Y 78.997'34 €, en 2002 y 140.247'50 €, en 2003. Importe total 1.226.882 €.

Se aporta igualmente hoja resumen en la que se distribuye por conceptos y años una parte del gasto, por importe 507.612'43 €.

Por otra parte todas las certificaciones de obra de PyC C,S.L. relativas a dicha obra, así como las facturas entregadas de proveedores de ésta, con el carácter de estructurales, ponen precisamente de manifiesto la existencia de una única construcción y por lo tanto toda la obra constituye en si misma una unidad a la que debe ser aplicable el coeficiente de amortización para las construcciones de carácter comercial o de servicios, es decir, el 2%.

La dotación efectuada en el ejercicio 2005, en un porcentaje del 5%, asciende a la cantidad de 80.392'08 €.

- Pisos Piloto y Bodega

En 2004 Y 2005, igual que sucedió en el ejercicio 2003, se siguen amortizando determinados bienes que, a 01/01/2004, ya no se encuentran entre los bienes de la sociedad, referidos todos ellos a pisos piloto. En concreto los bienes correspondientes a los dos pisos piloto habidos en la Urbanización PE de M..., toda vez que todos los pisos se encontraban vendidos en dicha fecha.

En la medida que el mobiliario de tales pisos ya no se encuentra entre los bienes de la sociedad, es incuestionable que no procede la amortización de los mismos y, por consiguiente, no son fiscalmente deducibles las amortizaciones realizadas por importes de 6.010'08€ (factura 1900 de fecha 01/03/00 por importe de 60.101'21€) y 7.159'80 € (factura 13700 de fecha 25/08/00 por importe de 71.597'99 €).

Tampoco procede admitir la amortización que sigue haciéndose del mobiliario de la bodega del anterior piso piloto en la Urbanización LF , proveniente de la adquisición efectuada el 05/05/99, por importe de 600'96 €, toda vez que, con posterioridad, con fecha 06/08/2001, factura 12/2001, se adquirió el mobiliario para la bodega del nuevo piso piloto, existente en 2003, y aquel ya no se encuentra entre los bienes de la sociedad.

5. La sociedad en los ejercicios 2004 y 2005, igual que en 2003, contabiliza toda la materia de **dietas, hospedajes y manutención, gastos de comida y viajes de avión**, en gastos de personal y además en tres cuentas recogidas en la diligencia nº 7, cuentas 6293000; 6293001 y 6293002.

Por un lado, dentro de la nómina y con carácter mensual (14 mensualidades), paga a los cuatro hermanos C.. G..., que tienen la consideración de trabajadores con contrato fijo y además socios y administradores, una cantidad fija mensual para cada uno, idéntica en 2003, 2004 Y 2005.

En concreto:

NIF	PERCEPTOR	Retribución
		3.966,72
		3.966,72
		3.017,16
		3.245,52
		14.196,12

En 2005:

NIF	PERCEPTOR	Retribución
		3.966,72
		3.966,72
		3.017,16
		3.245,52

No hay ningún tipo de documentación acreditativa o justificativa de los pagos efectuados.

Además de estas dietas, declaradas como exentas, la sociedad lleva a la cuenta nº 6293000, Hospedajes y Manutenciones, gastos por un importe global de 6.379,02 € en 2004. La justificación de las cantidades cargadas a dicha cuenta no es, mayoritariamente, más que un recibo firmado por D. ..., padre de los anteriores, en su condición de Presidente del Consejo de Administración, en el que simplemente manifiesta que recibe una determinada cantidad como pago de los gastos ocasionados en su viaje a M....., durante una determinada semana, para comprobar la evolución de la promoción de viviendas sitas en Urbanización **LM** de M.... A dicho recibo no se acompaña ningún justificante de gastos.

Al margen de los gastos a los que hemos hecho referencia, existen otros, con el perfil de gastos de representación, llevados a la cuenta 6293001, con la denominación gastos comidas, que consisten en gastos de restaurantes, cafeterías ... , por un importe global de 13.159,21 €.

Finalmente existe otra cuenta, la 6293002 llamada Viajes en Avión, por un importe de 1.880'51 €.

Se ha solicitado de estas tres cuentas la justificación de todos los gastos incluidos en las mismas, la necesidad o conveniencia del desplazamiento, en definitiva, la consideración del gasto como empresarial y su justificación documental en la medida que muestran un perfil muy próximo al de gastos particulares. La sociedad únicamente aporta algunas facturas y numerosos tickets, prácticamente borrados, pero sin designar en ningún caso el motivo del gasto y su vinculación con la actividad empresarial (documento 29 del expediente)

En reiteradas ocasiones, se solicitó al representante autorizado el libro oficial de órdenes o libro de obra al que se refiere la Cláusula Tercera punto tres punto cuatro del contrato de ejecución de la obra de **LM**, celebrado en M... con fecha 16/11/2001.

Dicho libro de órdenes no ha sido aportado. La finalidad de la solicitud era verificar, a través de dicho libro, la presencia de los propietarios en la obra y la vinculación con determinados gastos.

Por otra parte, en 2005 la sociedad modifica los criterios de contabilización del resto de todos estos gastos, creando nuevas cuentas de mayor, que se reflejan en la diligencia nº 7.

Tales son por concepto y cuantía:

CUENTA MAYOR	CONCEPTO	2005
6293000	HOSPEDAJES Y MANUTENCIÓN	14981,66
6293001	GASTOS COMIDAS	4386,53
6293002	VIAJES AVIÓN	1660,84
6276000	GASTOS REPRESENTACIÓN	112762,43
6293004	PEAJES	591,49
6293600	COMIDAS MARBELLA	15607,69
6299001	GASTOS VIAJE	342,74
6298000	LOCOMOCIÓN	15570,22
TOTAL		165903,6

Llama la atención el incremento tan importante que se produce en este tipo de gastos respecto de los habidos en 2004, aumento que, a juicio de la inspección, responde a una retribución encubierta al capital. El representante autorizado manifiesta que en la cuenta gastos en comidas incluye aquellas comidas sobre las que hay factura y en la cuenta comidas M.... incluye una dieta diaria por comida cuando alguno de los hermanos C...G... no acompaña la factura justificativa del gasto. Igualmente indica que la cuenta locomoción se lleva para consignar la dieta pagada por kilómetros recorridos en base a los que manifiesta haber realizado la persona que la percibe.

En la cuenta gastos de representación se incluyen todos los gastos distintos de los contabilizados en las demás cuentas, tales como consumiciones en hostelería distintos de restaurantes, etc, de los que en general no hay justificación documental.

En relación con estos gastos la sociedad aportó una serie de talones al portador, que no se sabe en general quién y porqué concepto se perciben; unas hojas de informe de gastos o de liquidación de gastos en las que a veces ni siquiera figura el nombre de la persona a la que se refieren y en otras figura uno de los hermanos o

su padre como Presidente del Consejo de Administración. Además, unido al talón, en ocasiones hay una hoja por la que se declara haber recibido una determinada cantidad por los gastos incurridos en un determinado período.

En la diligencia nº 7 se pregunta por dichos talones, manifestando el representante autorizado que dichas cantidades se abonan a alguno de los hermanos C...G... para resarcirles de determinados gastos que ellos han anticipado, En ningún caso, a pesar de haberse solicitado, existe, respecto de todo este tipo de gastos, la justificación concreta del motivo por el que se ha producido y su vinculación con la actividad empresarial.

No hay que olvidar que los hermanos y su padre, tienen a su disposición en M... además del inmueble adquirido a esta sociedad por PyC C, SL, en la Urbanización LM, el adquirido en la Urbanización PE a esta misma entidad objeto de comprobación.

6. Con fecha 22/01/04, la sociedad contabiliza en la cuenta 6400001, en concepto de **suelos y salarios**, el pago a consejeros por un importe de 358.198,84 Euros. En diligencia de fecha 23/09/2009, el representante autorizado manifiesta que ese pago, y consiguiente subida en las retribuciones (incremento que no se mantiene en los ejercicios siguientes) se debió, y por ello está justificada, a un mayor volumen de ventas y de beneficios y por lo tanto a un mayor esfuerzo por parte de dichos consejeros en la obtención de los mismos, teniendo la consideración de incentivo.

7. La sociedad tiene contabilizadas como gasto deducible diversas facturas que responden en su totalidad a liberalidades o gastos particulares de los socios.

Tales son:

Fecha CONTABIUZACIÓN	DESCRIPCIÓN APUNTE	IMPORTE
19/07/2004	Adquisición PLASMAS LM ÁTICO	9 6.286,35
31/08/2004	Adquisición PLASMAS LM ÁTICO	9 7.168,91
31/08/2004	Adquisición PLASMAS LM ÁTICO 1	19.433,31
30/06/2004	ELECTRODOMÉSTICOS COCINA LUJO	26.469,26
22/12/2004	REGALOS EMPRESA	2.103
		61.460,83
15/12/2005	REGALOS	4.094,83
19/12/2005	REGALOS	3,879,31
26/12/2005	MONITOR	3.228,68
16/12/2005	REGALOS EMPRESA	274,27
07/06/2005	ELECTRODOMÉSTICOS COCINA	3.020
		14.497,09

Al margen de las facturas que se refieren a regalos de empresa, el resto hace referencia a la **adquisición de bienes o instalaciones** que se ubican en los inmuebles adquiridos por las personas jurídicas, a las que afecta el procedimiento de operaciones vinculadas. Por la fecha de la factura se detecta que la instalación ha tenido lugar con posterioridad a la finalización de la obra (2 de abril de 2004, visado del día 30 del mismo mes y año).

Además dichos bienes o instalaciones no están incluidos en el proyecto de la obra. Si bien esto sucede también en el caso de otros bienes, incorporados a inmuebles de distintos propietarios, con la percepción por tanto de mejoras, se han admitido dada la consideración de terceros no vinculados, aun existiendo dudas razonables sobre si se han tratado como mejoras y si su pago ha sido o no al margen del precio escriturado.

8. La sociedad ha contabilizado como gasto en 2005, una factura, de fecha 31/07/2005, emitida por la sociedad INMUEBLES... SL, NIF.: , por importe de 738.857 €, IVA 118.217'12 €. En dicha factura figura, a efectos de identificación de los servicios prestados, la expresión *"importe correspondiente a las gestiones encomendadas por JDT,S.L. de control, desarrollo de la actividad y gestión de ventas, mediante autorización expresa del Consejo de Administración"*. No hay una descripción concreta de cuáles han sido esas actividades y gestiones de venta.

Los socios y administradores de esta sociedad son los cuatro hermanos C.. G.., que también son socios de JDT,S.L. siendo de destacar en relación a la misma lo siguiente:

- En las bases de datos no figura que esté dada de alta en ningún epígrafe del IAE, figurando como arrendador.
- En 2005 tiene ingresos por un importe de 996.219'73 €, de los cuales 857.074'12 corresponden a JDT; 112.937'60 a **PyC C,S.L.**; 16.731'84 € a SP SL (ambas sociedades igualmente vinculadas) y sólo en pequeñas cantidades (5.275 y 4.201'17 €) a personas ajenas.
- En 2004 sus ingresos sólo alcanzaron la cifra de 4.147'07 €.

- Se solicitó por parte de la Inspección la autorización expresa del Consejo de Administración a la que se hace referencia en la factura. El representante autorizado ha aportado carpeta transparente con seis folios que se corresponden con seis actas del Consejo, tres correspondientes al año 2005, dos del 2006 y una del 2007.

- Examinada dicha documentación se comprueba que dos actas del 2005 tienen fecha anterior a la fecha de la factura. La de 24 de Junio de 2005, en la que el punto 1 del orden del día se refiere a "*confirmación y remuneración de los gestores para el ejercicio 2005*" determinándose en el número primero que se confirma como gestores a los cuatro hermanos C...G... y a su padre. Nada se dice de la sociedad INMUEBLES., SL. Es en el acta siguiente, la de 23 de Julio de 2005, ocho días antes del pago de la factura, en la que figura también en el nº 1 del orden del día "remuneración de los gestores por el ejercicio 2006" y en este caso sí se nombra como gestor a la sociedad INMUEBLES..SL, junto a la entidad R..S.A.

- Sin embargo el nombramiento como gestor es para el ejercicio 2006 y la factura es del ejercicio 2005.

- El acta del Consejo pone de manifiesto con claridad que la retribución se fija por una actividad de gestión en general pero sin vincular con actuaciones concretas y determinadas. En alguna de las Actas se indica que se observa que esta forma de retribución, a través de la teórica prestación de unos servicios de gestión, ha constituido una fórmula habitual en la sociedad.

9. En el ejercicio 2004, la sociedad **compensó la base imponible negativa** declarada en el ejercicio 2003, por un importe de 849.584'52 Euros. El ejercicio 2003 fue objeto de comprobación inspectora. Como consecuencia de la misma, con fecha 26/05/2009, se incoó acta A02 nº, en la que se fijó una base imponible positiva de 80.452,56 €.

Según consta en el acto de liquidación en fecha 11 de junio de 2010 (Antecedente de hecho Séptimo), la Entidad presentó escrito de alegaciones posterior al Acta de disconformidad incoada y referidas estas a:

1. Respecto a la **operación vinculada**, ésta se realizó hace ocho años por lo que ha prescrito el derecho de la Administración a comprobar, revisar o calificar la citada operación. El negocio jurídico se consuma por las partes en 2002.....

(...)

La traditio de la cosa vendida en este caso se ha producido en el momento del otorgamiento de la escritura pública de acuerdo con lo dispuesto en el Código Civil sin que pueda tener incidencia alguna el momento en que se haya contabilizado la operación.

2. En relación con los ingresos, la inspección no ha acreditado la existencia de mayores ingresos. De hecho considera que los requerimientos realizados de los que la inspección infiere la existencia de un mayor precio, no tienen valor probatorio, realizando un análisis individualizado de todos los realizados. En aquellos casos en que se ha realizado una manifestación indicando haber satisfecho un mayor precio, la simple manifestación no puede utilizarse en contra de la entidad puesto que no van acompañadas de prueba alguna, habiendo en algún caso contradicciones entre lo manifestado inicialmente y con posterioridad por la misma persona: La aportación de un registro bancario de salida de efectivo no tiene, a su juicio, relación alguna con JDT,S.L..

En relación a la cláusula penal que aparece en determinados contratos, la inspección no demuestra que se trate de algo diferente a lo que expresamente aparece en los contratos. La remisión que la inspección realiza a un acta relativa al ejercicio 2000 no acredita nada puesto que en la misma se llegó a un acuerdo global con la Administración.

Además, si realmente la práctica en ese ejercicio hubiera sido la indicada por la inspección, la empresa no hubiera sido tan torpe de continuar con una actitud que había sido sancionada.

3. En relación con las **compras y gastos** consideran que en aplicación del artículo 105 es la Administración quien debería haber acreditado los extremos regularizados.

En cuanto a las **provisiones**, consideran que es deducible dado que en caso de pérdida del litigio se trata de un coste cierto. Respecto al gasto por la liquidación por ITP en Andalucía, consideran que la entidad debe provisionar dicho importe.

En relación con la **amortización** del club social, este está formado por inmuebles más instalaciones específicas por lo que consideran que las amortizaciones son correctas.

Respecto al **piso piloto** y esto de amortizaciones, habrá de llevarse a pérdidas por el importe total

En cuanto a las **gratificaciones a los socios**, dietas, hospedajes, gastos de representación la parte ejecutiva de la entidad la llevan los socios, habiéndose justificado los incentivos y gastos con la documentación aportada y la contabilidad. El hecho de satisfacerse a los socios no supone que no estemos ante gastos necesarios para la actividad.

En cuanto a los gastos considerados como **liberalidades**, aunque no se incluyan en el proyecto de obra son atenciones a clientes.

En relación con los **gastos de intermediación en la venta**, es práctica habitual que sean empresas de los Consejeros o vinculadas con ellos, así han sido MyO, S.L, INMUEBLES...SL o R..SA .

4. En cuanto a la **compensación de pérdidas**, la entidad ha actuado correctamente dado que la decisión de la inspección se encuentra recurrida, por lo que la compensación es correcta en tanto no haya resolución en contra

De ese modo (Fundamento de derecho Tercero.- Cuestiones que plantea el expediente), el acto de liquidación señala que:

Del examen del expediente se desprende que las cuestiones planteadas y que deben ser resueltas son las siguientes:

1. Procedencia del incremento de la base imponible por **ingresos no declarados** que han resultado de requerimientos de información realizados por la inspección, así como los derivados de la cláusula adicional incluida en dos contratos

2. Procedencia de la deducción de la **provisión por litigios derivada de un acta de inspección** y correlativamente del ajuste de existencias realizado en 2005 como consecuencia del pago de ITP derivado de esa misma acta.

3. Corrección de las **amortizaciones** practicadas

4. Deducibilidad de la **gratificación a los socios** de la entidad

5. Deducibilidad de los importes consignados como **dietas y gastos de representación de socios** así como de la adquisición de ciertos **bienes que no han sido destinados a inmuebles** enajenados por la entidad

6. Deducibilidad de la **factura recibida de la entidad INMUEBLES....SL.**

7. Procedencia de la **compensación de bases imponibles negativas** de ejercicio anteriores realizada por la entidad

Pese a que tanto en el acta como en las alegaciones presentadas se incluyen referencias a la regularización practicada en relación con el ejercicio 2004 por la existencia de **operaciones vinculadas**, dado que se ha realizado un acta con propuesta de liquidación provisional suscrita en disconformidad por la entidad, nos remitimos al acuerdo que se realiza en esta misma fecha en relación con la misma al objeto de analizar las mismas y los Fundamentos de Derecho en los que la inspección se basa

Siendo resueltas estas en el acto de liquidación en los Fundamentos de derecho Cuarto a Décimo, con el detalle que posteriormente se analizará, desestimándose las pretensiones de la Entidad, salvo en relación con uno de los incrementos por ingresos no declarados relativos a Urbanización **LM** al considerar que "no se ha acreditado la procedencia del incremento de 455.000 euros derivados de las cláusulas penales de los contratos relativos a Urbanización **LM**"

Asimismo se rectifica el error material apreciado en la propuesta referido a la provisión por la cuota y un exceso de intereses que se considera como no deducible en el ejercicio 2004 ha sido dotada en 2005 y por tanto el ajuste debe realizarse en ese ejercicio.

La regularización confirmada en el acto de liquidación da lugar a la exigencia de una cuota (Fundamentos de derecho Undécimo) y a unos interés de demora (Fundamentos de derecho Duodécimo) según siguiente detalle

		EJERCICIO 2004		EJERCICIO 2005	
BASE IMPONIBLE DECLARADA		5.520.939,28		2.901.319,80	
Regularizaciones		4.037.544,55		3.033.374,17	
1.Mayores ingresos	2.659.553,53		77.184,65		
1.1OPERACIONES VINCULADAS	1.507.952,26				
1.2 Ventas Urb. LF	392.801,27				
1.3 Ventas Urb. LM	758.800,00				
Mayores ingresos - Existencias Finales		77.184,65			
2.Menores Gastos Deducibles	528.406,50		2.956.189,52		
2.1Amortizaciones	73.131,98		62.006,08		
2.2Gratificación Consejeros	358.198,84				

2.3 Dietas y gastos varios	35.614,86		180.099,72		
2.4 Liberalidades	61.460,83		14.497,09		
2.5 Provisión		1.960.729,63			
2.6 Gasto de Control y Gestión		738.857,00			
3. Minoración Bases Imponibles Negativas	849.584,52				
BASE IMPONIBLE		9.558.483,83		5.934.693,97	
Tipo de gravamen		35%		35%	
Cuota Integra previa		3.345.469,34		2.077.142,89	
Cuota Integra		3.345.469,34		2.077.142,89	
Cuota Int. ajustada posit.		3.345.469,34		2.077.142,89	
Cuota liquida positiva		3.345.469,34		2.077.142,89	
Reten. ingr. y pag a cuen.		11.155,57		11.544,21	
Cuota del ejercicio		3.334.313,77		2.065.598,68	
Pag frac. y cual Imput.		235.050,08		0,00	
Cuota diferencial		3.099.263,69		2.065.598,68	
liquido a ingresar o dev.		3.099.263,69		2.065.598,68	
Autoliquidación		1.666.123,10		1.003.917,72	
Liquidación provisional		527.783,27			TOTALES
Cuota		885.357,32		1.061.880,96	1.947.038,28
Intereses de Demora		252.587,59		249.807,71	502.395,30
Deuda a ingresar la devolver					2.449.433,58

Tercero.

Apreciada la comisión en los periodos de 2004 y 2005 de sendas **infracciones tributarias** del artículo 191 "Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación" de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, calificadas como graves (al amparo del artículo 191. 3 y 184.2 LGT 598/2003, al resultar la base de la sanción superior a 3.000 euros y existir ocultación) se acordó iniciar procedimiento sancionador, tramitado como procedimiento abreviado, notificándose al obligado tributario propuesta de Imposición de Sanción A51-... de fecha 28 de mayo de 2010 (mismo día de la incoación del Acta de disconformidad), graduándose la sanción propuesta por aplicación de los criterios de graduación de las sanciones tributarias referidos a Comisión repetida de infracciones tributarias y Perjuicio económico para la Hacienda Pública de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 191.3 y 187 de la LGT 598/2003.

Por otro lado, dado que la entidad ha sido sancionada por acreditar improcedentemente bases imponibles respecto al Impuesto sobre sociedades 2003, procede, en aplicación de lo establecido en el artículo 195 LGT 598/2003, deducir la sanción en su día impuesta.

En fecha 11 de junio de 2010 se presentó escrito de alegaciones en que se manifiesta que de la actuación de la entidad no se desprende que se haya actuado con ocultación ni que se haya llevado incorrectamente la contabilidad, no concurriendo ninguno de los elementos del artículo 184 de la Ley.

En fecha 9 de julio de 2010 y notificado el mismo día, se dicta Acuerdo de Imposición de Sanción, rectificándose la propuesta sancionadora "al haberse modificado en el Acuerdo de liquidación las cuotas dejadas de ingresar de ambos ejercicios y correlativamente verse modificado la determinación del perjuicio económico", resultando la siguiente sanción :

	EJERCICIO 2004	EJERCICIO 2005	
Art. 191 LEY 58/2003			
BASE SANCION	685.357,32	1.061.680,96	
CALIFICAC. INFRACC	Grave	Grave	
%SANCION MINIMA	50	50	
COMIS1QN REPET. INFRAC	5,00	5,00	

PERJUICIO ECONOM	15,00	20,00	
%SANCION	70,00	75,00	
IMPORTE SANCION	619.750,12	796.260,72	
DEDUCCIQN SANCIONES			
(ART.195.3)	127.437,68		
SANCION EFECTIVA	492.312,44	796.260,72	1.288.573,16

CUARTO.

Notificados el Acuerdo de Liquidación al obligado tributario y el Acuerdo de imposición de sanción con fecha 9 de julio de 2010, fueron promovidas contra aquellos ante el Tribunal económico administrativo Regional de Castilla y León las reclamaciones económico-administrativas nº 47/1732/2010 y 47/1776/2010, en fecha 6 de agosto de 2010, reiterándose idénticas alegaciones a las formuladas ante el órgano inspector.

Quinto.

Con fecha 16 de marzo de 2012 se notificó al interesado la Resolución del Tribunal económico administrativo Regional de Castilla y León de 29 de febrero de 2012 la cual, tras abordar en sus Fundamentos de derecho Tercero a Décimo las alegaciones de la Entidad referidas al Acto de liquidación y, Undécimo a Decimocuarto, las referidas al Acto de imposición de sanción acordó lo siguiente:

“FALLO

Este Tribunal en Sala, en sesión del día de la fecha y resolviendo en primera instancia ACUERDA :DESESTIMAR la presente reclamación confirmando los actos impugnados”

Sexto.

Con fecha 13 de abril de 2012 fue promovido por el interesado ante este Tribunal Económico Administrativo Central recurso de alzada, solicitando la anulación de la citada Resolución y formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, la siguientes alegaciones, idénticas a las formuladas tanto ante la inspección como ante el TEAR de Castilla y León :

Alegación	
Primera y Segunda	Operación Vinculada
Tercera	Ingresos
Cuarta	Compras y gastos
Quinta	Compensación de bases negativas
Séptima ^[1]	Sanción

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada por el que el interesado solicita la nulidad de la Resolución dictada por el TEAR de Castilla y León, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las recogidas en el apartado SEXTO del expositivo de los antecedentes de hecho y coincidentes con las formuladas ante el TEAR y de las señaladas en el Fundamento de derecho Tercero del Acto de liquidación, así como en el Acuerdo de imposición de sanción.

En relación con ello debe señalarse que la regularización a valor de mercado de las operaciones vinculadas citadas fue realizada en Acta de disconformidad nº A02- que dio lugar a la liquidación provisional confirmada en Resolución del TEAR de Castilla y León de fecha 29 de febrero de 2012 (RG 47/1785/2010) y posteriormente en la Resolución de este Tribunal dictada en esta misma fecha (RG 1966/2012), resolviendo el recurso de alzada interpuesto.

Dicha liquidación dictada con el carácter de provisional, o a cuenta de la definitiva dictada en relación a IS 2004, es tenida en consideración precisamente con ese carácter en el acto de Liquidación de IS 2004-2005 objeto de este recurso, sin que sea necesario mayor pronunciamiento sobre la misma .

Es por ello errónea la cita de la Resolución del TEAR de Castilla y León como cuestión planteada en el Fundamento de derecho primero tercer párrafo.

Segundo.

Respecto de las alegaciones presentadas por el interesado ante este Tribunal Central es preciso señalar al respecto que se ha limitado el recurrente a transcribir literalmente las alegaciones planteadas ante el TEAR de Castilla y León.

Si bien, siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León en pro de un pronunciamiento estimatorio, esto es, que se realizase un examen o análisis crítico de aquella Resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas realizadas, lo cual requeriría razonar la errónea aplicación del Derecho o valoración de los hechos que por el Tribunal de instancia se hace en la Resolución que aquí se impugna.

No obstante lo anterior, tal y como acabamos de indicar, ese no ha sido el actuar del interesado en el presente caso, en el que el recurrente, dejando de lado toda la argumentación vertida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en la Resolución impugnada, se limita en esta alzada a reproducir literalmente, palabra por palabra, el que fuera el escrito de alegaciones presentado ante aquel Tribunal de instancia.

Cierto es que el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar *“todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente”*, pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los Tribunales de Justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados, imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia.

A este respecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991), señala:

“Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal “ad quem” la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998).”

Decir que esa reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto de la reiteración de idénticas alegaciones en sucesivas instancias ha venido siendo recogida por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones de 28 de septiembre de 2008 (RG 8264/2008), de 30 de septiembre de 2010 (RG 3614/2010 y RG 4563/2009), de 23 de noviembre de 2010 (RG 3507/2009), de 26 de abril de 2012 (RG 5607/2010), de 29 de noviembre de 2012 (RG 3035/2010) 28 de febrero de 2013 (RG 3208/2012) de 27 de junio de 2013 (RG 0567/11) o, más recientes, de 6 de febrero de 2014(RG 1648/12) y 2 de abril de 2014(RG 6265/11).

En esta tesitura no podemos más que atender la presente alegación reiterándonos en las argumentaciones de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León impugnada, argumentaciones que son en todo compartidas por este TEAC, si bien, no obstante lo anterior pasaremos a continuación a analizar la presente controversia.

Tercero.

Por lo que se refiere a los **Ingresos no contabilizados ni declarados** la discrepancia de la Entidad reiterada de idéntica y literal forma en sus escritos de alegaciones en tramite de puesto de manifiesto del expediente (Escrito de fecha 14 de mayo de 2010, alegación Tercera, página 8), al acta de disconformidad (Escrito de fecha 11 de junio de 2010), en su reclamación ante TEAR de Castilla y León (Escrito de fecha 6 de agosto de 2010, alegación Tercera) y en el recurso de alzada ante este TEAC (Escrito de fecha 13 de abril de 2012, alegación Tercera) se refiere literalmente a lo siguiente:

..... Ya expusimos en el procedimiento de inspección que, por parte de la Administración no queda suficientemente acreditados los extremos que sobre este particular se ponen de manifiesto, toda vez que, conforme determina la LGT en su artículo 105, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

En este sentido, la doctrina de forma reiterada, sostiene que en el procedimiento tributario la carga objetiva de la prueba recae sobre la Administración en base, sobre todo, a la vigencia del carácter inquisitivo de este tipo de procedimientos. Por lo tanto ha de ser la Administración tributaria, la que por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, forme prueba de los hechos normalmente constitutivos de la obligación tributaria, verificado lo cual, la carga probatoria a tenor del artículo 105 de la LGT, se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta. (S T TSJ Cataluña, de 25/06/2008).

Para la mayor comprensión de la anterior afirmación, hagamos, de nuevo, un breve repaso a los indicios y meras manifestaciones en la que se basa la Inspección:

En primer lugar, la Inspección mantiene que se realizan requerimientos (en relación con los ejercicios que son objeto de comprobación) a diecinueve adquirentes, y de éstos, tan solo cinco, manifiestan haber pagado fuera de escritura, y de cuatro de ellos cree la Inspección tener indicios evidentes de ello. Pues bien, desglosaremos la mayoría de los requerimientos efectuados a los contribuyentes que adquieren inmuebles a JARDÍN DEL TORMES S.L. para llegar a una conclusión que en nada concuerda con la que afirma la Administración. Así tenemos:

Ventas en Urbanización LF:

.....

Ventas en Urbanización LM:

.....

La Inspección manifestó en el Acuerdo de Liquidación que había obtenido elementos probatorios suficientes que indicaban que respecto a determinados inmuebles transmitidos en el ejercicio objeto de comprobación, se había percibido un precio superior al contabilizado y declarado.

Basa sus "pruebas" la Inspección, en meras manifestación de contribuyentes a los que requiere por haber adquirido inmuebles en ambas promociones. Evidentemente la atención de esos requerimientos se plasma en una diligencia, y efectivamente, como afirma la Inspección, la Ley determina que las diligencias hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo prueba en contrario.

Pero no podemos más que dudar, acerca de las diligencias que sobre estos requerimientos se han extendido a lo largo del procedimiento, ya que, al menos en una de ellas, el comprador con NIF, manifiesta, en Diligencia extendida el 22 de marzo de 2010 que *"a lo largo de las actuaciones, pese a haber colaborado con la administración en la entrega de la documentación requerida, se ha sentido presionado por las personas por las que ha sido atendido a la hora de realizar las manifestaciones que constan en las diligencias. ."*

El Tribunal Constitucional ha establecido, en Sentencia de 11-2-1997 que *"Este Tribunal tiene establecido que los criterios para distinguir entre pruebas indiciarias capaces de desvirtuar la presunción de inocencia y las simples sospechas se apoyan en que:*

a) La prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados.

b) Los hechos constitutivos de delito deben deducirse de esos indicios, acorde con las reglas del criterio humano, explicitado en la sentencia condenatoria (SSTC 174//985,175/1985,229/1988,107/1989, 384/1993 Y 206/1994, entre otras).

Por prueba indiciaria debemos entender aquella que se obtiene de los indicios más o menos vehementes relacionados con un hecho que se pretende esclarecer.

En el caso de JDT, S.L. la Administración, reiteramos, se basa en meras manifestaciones de particulares, que NUNCA se acreditan documentalmente ni tienen una relación directa y probada con JDT, S.L.

NO cumple la Administración con los requisitos exigidos por el Tribunal Constitucional por cuanto lo que considera como prueba indiciaria NO ha partido, en ninguno de los casos, de hechos plenamente probados.

Tal discrepancia fue resuelta de forma motivada tanto en el Acto de liquidación como en la Resolución del TEAR de Castilla y León, señalándose textualmente lo siguiente:

Acto de liquidación:

CUARTO.

Existencia de ingresos no declarados.

Como se ha expuesto en el antecedente Tercero de este acuerdo, la inspección ha obtenido elementos probatorios suficientes que indican que respecto a determinados inmuebles transmitidos en el ejercicio se ha percibido un precio superior al contabilizado y declarado.

La representación de la entidad considera que las manifestaciones recogidas en una diligencia sin ningún documento que relacione las salidas de dinero con la contabilidad de JDT, S.L. no son prueba suficiente que acredite la existencia de mayores ingresos no declarados y por tanto la existencia de anomalías sustanciales en contabilidad. A este respecto debemos recordar el valor probatorio que las diligencias tienen conforme la Ley General Tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley:

"Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario."

Aunque la Sentencia que se invoca a continuación se refiere a la aplicación del régimen de estimación indirecta y en este caso no resulta de aplicación el mismo, debemos traer a colación lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2008 en Rec. 4188/2007, en que textualmente se indica respecto a la validez de los requerimientos a terceros :

"En contra de lo que mantiene la sentencia, la Sala estima procedente la aplicación del régimen de estimación indirecta en este caso, por la existencia de anomalías contables sustanciales, al haberse realizado ventas de inmuebles en el ejercicio de la actividad empresarial del sujeto pasivo por importe superior al contabilizado, concretamente en la promoción de la Urbanización Valdelagua y en las de Navahonda y Peñasolana, sin que pueda obligarse a la Administración a la comprobación de la renta de todos los compradores o a requerirlos para determinar las ventas no contabilizadas del promotor, al contemplar la ley precisamente para estos casos el régimen de estimación indirecta. No cabe olvidar, además, que las concretas actuaciones del expediente revisado afectaban, en principio, entre otras, al proyecto de ejecución de viviendas adosadas en la urbanización de «Valdelagua», que contemplaba 296 edificaciones, (aunque 54 fueron terminadas por «Edimaro, S.A.», sociedad vinculada al promotor) de las que 45 habían sido vendidas antes de 1987, y 188 durante los ejercicios de 1987 a 1991 inicialmente comprobados, aunque por prescripción quedó luego reducida la actuación inspectora a los años 1989, 1990 y 1991, siendo finalmente 65 los compradores en estos ejercicios (32 en 1989, 27 en 1990 y 6 en 1991) por lo que respecta a los chalets de Valdelagua, y 10 los compradores de las parcelas, durante los mismos ejercicios, (3 en Valdelagua, 6 en Navahonda y 1 en Peñasolana)

Por otra parte, si bien la Administración, al amparo del antiguo art. 111 de la Ley General Tributaria, practicó determinados requerimientos a algunos compradores para poder comprobar que se había satisfecho un precio real superior al escriturado, en modo alguno pueden considerarse tales requerimientos como un medio de comprobación dentro del régimen de estimación directa, no sólo por resultar difícil recibir declaración a todos, (como puede deducirse de las actuaciones penales) sino además porque también resultaban afectados éstos de forma directa y, en consecuencia, sus resultados no eran determinantes para conocer exactamente los rendimientos de la empresa"

En este caso, **los requerimientos realizados han concluido con una serie de hechos, que están acreditados, en este caso reconocimiento de haber pagado mayores importes, salidas de efectivo de las cuentas bancarias, emisión de cheques, etc... en el mismo día o muy cercanos a la firma de las escrituras. Estos hechos, a juicio de esta instancia acreditan de forma clara la existencia de sobrepagos que deben incrementar la base imponible del impuesto.**

Además se han encontrado indicios de mayores pagos en otros tres requerimientos que por ser menos evidentes no se han tenido en cuenta a la hora de realizar la regularización que nos ocupa.

Respecto a uno de los compradores en que la inspección ha considerado como precio de venta el escriturado, superior al establecido en contrato privado, además de que al ser posterior en el tiempo puede estar motivado por una revalorización del inmueble, hemos de recordar que si bien la escritura pública no hace prueba del precio, no es menos cierto que las manifestaciones que se realizan en ella sí vinculan a las partes, lo que nos lleva a considerar acreditada la veracidad de dicho precio.

Respecto al incremento del precio en la operación realizada con la entidad PMR, CCL., entendemos que no es necesario repetir el valor probatorio de la información obtenida por la inspección a través de requerimientos de información .

... ,”

Resolución del TEAR de de Castilla y León :

TERCERO.- La siguiente cuestión que se plantea es ver si la reclamante ha obtenido o no unos mayores ingresos, con respecto a los declarados, en relación a las promociones de las Urbanizaciones LF y LM.

En el presente caso, aplicando la normativa sobre prueba antes citada (se refiere a artículo 114.1 de la Ley 230/1963, General Tributaria y en la actualidad en el 105.1 de la vigente Ley 58/2003, también General Tributaria, y artículo 106.1 vigente Ley 58/2003 y artículo 117 de la *Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.*), y en el caso de la Urbanización **LF**, se requieren a diecinueve compradores (que suponen el 52,77 % de los pisos vendidos en la citada urbanización) para que aporten información sobre las adquisiciones efectuadas a la ahora reclamante. Los adquirentes de los chalets 113, 315, 316, 321 y 322, todos ellos de la fase V, reconocen haber pagado cantidades superiores a las recogidas en la escritura pública. El adquirente del chalet 318 de la fase V, retiró de su cuenta bancaria y varios días después de la firma del contrato privado de compraventa, 33.050 euros, sin justificar el destino que se le dio, igual que los adquirentes de los chalets 307 y 311 de la fase V. El adquirente del chalet 334 de la fase V obtuvo un reintegro de 51.600 euros, manifestando que entregó a la reclamante 10.802 euros, y el resto, es decir 40.798 euros, dice que se destinaron a saldar diversas deudas de juego. Por último, en la venta del chalet 312 hay una diferencia de 30.853,27 euros entre el precio de escritura y el del contrato privado. De lo antes transcrito, se pone de manifiesto que o bien se reconoce por los terceros, o bien sin reconocerlo dichos terceros retiran fondos de sus cuentas, en fechas próximas a la firma de los contratos privados, sin justificar el destino de aplicación de dichos fondos, o bien hay diferencias entre lo recogido en el contrato privado y lo recogido en la escritura pública, hechos que se producen tanto en los chalets de la Urbanización LF como en los pisos de la Urbanización LM, lo cual a juicio de este Tribunal constituye, valorados todos estos indicios de forma conjunta, prueba suficiente de que estos compradores pagaron un precio superior al recogido en las escrituras y en los contratos de compraventa.

Tal y como se ha señalado la Entidad reproduce literalmente las mismas alegaciones efectuadas en fases anteriores sin citar fundamento jurídico a fin de rebatir las conclusiones alcanzadas por el TEAR respecto a la valoración conjunta de todas las pruebas obrantes en el expediente .

Tan literal es que incluso reproduce sus argumentos referidos a los ingresos regularizados merced a la cláusula penal de los contratos cuando este motivo de regularización fue rechazado por el órgano inspector en el acto de liquidación admitiendo por tanto sus alegaciones.

En relación con ello debe señalarse que este Tribunal, valoradas de forma conjunta las pruebas obtenidas por la Inspección merced a los requerimientos efectuados, acreditan sin género de dudas, como así han recocado los compradores, la existencia de un sobreprecio en relación con las ventas de las Urbanizaciones de LF y LM.

De un lado determinados adquirentes reconocen de forma expresa el pago de tal sobreprecio.

El artículo 108.4 de la LGT 58/2003, desarrollado por el artículo 92.2 del RGAT señalan:

4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas

Artículo 92. Aportación de documentación y ratificación de datos de terceros.

.....

2. Cuando en un procedimiento de aplicación de los tributos el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos efectuados en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá efectuar dicha alegación en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente a aquel en que dichos datos le sean puestos de manifiesto por la Administración tributaria mediante comunicación o diligencia

Debe señalarse que la Entidad no alegó ni alega en modo alguno inexactitud o falsedad de las manifestaciones de los terceros requeridos sino tan solo niega valor probatorio a las "meras" manifestaciones de estos.

Tampoco en vía económica administrativa la Entidad ha aportado prueba adicional alguna ni ha solicitado tampoco la practica de prueba alguna .

En relación con ello la Audiencia Nacional, en Sentencia de 5 de febrero de 2015 Recurso nº 523/2011, en un asunto similar, confirmando la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de octubre de 2011, y tras analizar su doctrina sobre la carga de la prueba señala:

CUARTO.-

.....

Aplicada esta doctrina al supuesto que ahora se enjuicia, no se aprecia que la Administración Tributaria haya incumplido la carga de probar los elementos constitutivos de la regularización practicada, por cuanto consta en las actuaciones, de un lado, la aportación del contrato de opción de compra, en donde se fijan las condiciones de la compraventa y si la parte actora en el escrito de demanda afirma "pues si esta sociedad no reconoce ni admite haber suscrito un determinado contrato, no puede mas que rechazarlo pues no se le puede obligar a probar lo que no realizó", dicha manifestación no resulta admisible, pues no se trata, como parece pretender la recurrente, de la demostración de un hecho negativo, sino que, ante la existencia de un contrato, aportado por una de las partes contratantes, la que pretende no haber sido participe del mismo es a quien le incumbe la prueba de demostrar, o que dicho contrato es falso, o que su contenido no responde a la realidad, sin que baste con negar su existencia sin más.

*Lo mismo cabe afirmar respecto de la **declaración del representante legal de la entidad compradora**, Promociones CC,S.L., Don E.. , en Diligencia de fecha 14 de julio de 2009, quien de forma contundente manifestó que "el precio realmente pagado por Promociones CC a MR, S.A., en la compraventa de la finca fue de 2.574.816,82 # (300.000 # de pago inicial reconocido en la escritura; 601.012,10 #, retirados en efectivo de la cuenta de Promociones CC, S.L. y 1.673.804,72 # del cheque bancario de Caja España), 2.853.686,44 # si le sumamos el IVA del precio declarado, frente al precio escrutado de 1.742.935 #"*

Recociendo igualmente dicho Administrador que "contablemente el dinero en efectivo, 601.012,10 #), se cargó en la cuenta de caja y posteriormente se efectuaron cargos en la cuenta corriente con socios y administradores por importe de 500.000 # con fecha 31 de julio de 2004 y 1000.000 # el 31 de octubre de 2004" , así como que " el cargo contable realizado en la cuenta 553001 CV/C con Socios y Administradores y con abono en la cuenta de Caja, por importe de 200.000 # el día 31 de octubre de 2003 no corresponde a una retirada real de efectivo de los socios".

Manifestaciones que se corresponden con los documentos contables asimismo incorporados al expediente, los informes de tasación de las fincas y el importe del préstamo hipotecario para la financiación de la construcción sobre la finca objeto de la compraventa.

La actora se limita a negar tales hechos pero sin realizar actividad probatoria alguna en orden a desvirtuar dichas declaraciones, cuando, si realmente no respondieran a la realidad, bien hubiera podido acreditarlo con otros datos o en ultimo caso denunciando la falsedad.

Nada de esto efectúa la actora, por lo que se puede concluir afirmando, que una vez que la Administración Tributaria, a través de los datos y manifestaciones de la entidad compradora, disponía de los elementos que configuraban que la compraventa controvertida se había hecho a un determinado precio, y no el declarado por la entidad, es a la hoy recurrente a quien le incumbía la carga de la prueba de desvirtuar tales afirmaciones, sin que la parte actora haya desplegado actividad probatoria en tal sentido, limitándose a denunciar una supuesta indefensión, que no se aprecia por la Sala.

En definitiva, ante la ausencia de una prueba que desvirtúe los elementos que han dado lugar a la regularización practicada, debe desestimarse la demanda.

De otro lado existen determinados adquirentes que dispusieron de cantidades en efectivo en fechas próximas o cercanas a la de las ventas y cuyo destino concreto no han justificado. Destaca este Tribunal que algunos de los requeridos y que no justifican el destino concreto de los fondos son personas jurídicas, sobre las cuales pesa un deber de llevanza de contabilidad y conservación de documentos justificantes de sus anotaciones

contables, lo que hace poco creíble que no puedan acreditar, salvo que ello se quiera ocultar, el destino concreto de las cantidades.

Por último alude la Inspección a un indicio: el informe efectuado por Agentes Tributarios de M..... en el que se indica como precio de referencia el de 1.800.000 €.

En relación con ello puede traerse a colación lo señalado por este TEAC en Resolución de fecha 13 de julio de 2.007 (RG 1413/04):

CUARTO: En cuanto al incremento de base imponible consecuencia de que, a juicio de la Inspección, la interesada cobraba en las operaciones de venta de viviendas un sobreprecio sobre el que figura en la escritura e incluso en el contrato privado, procede examinar en primer lugar el valor probatorio de los documentos obtenidos por la Inspección de los compradores de inmuebles vendidos por la interesada y para su adecuado planteamiento conviene tener en cuenta que consisten en diligencias suscritas por la Inspección y 47 de los 91 adquirentes en las que se reflejan las declaraciones de éstos acerca de los pagos efectuados por el respectivo piso o local, con fotocopias, en algunos casos, de los justificantes de dichos pagos, escrituras otorgadas y contratos de compromiso de compraventa. Materia similar a ésta ha sido examinada por este mismo Tribunal, en otras ocasiones, de manera que ante la cuestión del valor que debe atribuirse a las fotocopias obtenidas por la Inspección y acompañadas de diligencias suscritas por los compradores, se ha reconocido que las fotocopias no son prueba definitiva pero que constituyen un principio de prueba avalado por las manifestaciones de los compradores, significando dichas manifestaciones una simple prueba de testigos que debe valorarse en el conjunto de las aportadas en el procedimiento. Es criterio de este Tribunal que frente a esta prueba no tienen por qué prevalecer los precios de venta fijados en las escrituras públicas, pues el artículo 1.218 del Código Civil establece que los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste, es decir, en este caso, de que existió una compraventa y de la fecha en que se escribió, pero no del precio pactado, puesto que puede demostrarse por otros medios que el expresado por las partes en la escritura no era el realmente percibido. El criterio expuesto es aplicable al caso ahora controvertido, en que, además, no consta que el reclamante haya negado la autenticidad de los documentos y demás informaciones obtenidos por la Inspección de los compradores de inmuebles, por lo que debe rechazarse la argumentación del recurrente en el sentido de que, al existir documentos públicos, dejan de ser relevantes otros elementos probatorios en la medida en que contradigan a aquéllos.

Tampoco pueden aceptarse los argumentos de la interesada que pretenden en cuanto a que no todos los compradores requeridos han reconocido el pago del "sobreprecio", ya que, como ha quedado expuesto, si bien es cierto que no todos lo han hecho, han sido 47 de los 91 compradores los que sí lo han reconocido, debiendo añadirse que, por otro lado, en 34 de los restantes casos, se ha podido demostrar salidas extraordinarias en efectivo de las cuentas bancarias en fechas muy próximas a las de los contratos, de las que los compradores no han podido demostrar su destino, entendiéndose este Tribunal que no puede desdeñarse el efecto probatorio de los justificantes de los movimientos bancarios, simplemente por carecer de la condición de documento público, ya que el cometido de la Inspección parte del examen de toda clase de elementos documentales, cuyo efecto probatorio ha de calificar en cada caso, sirviéndose, en ocasiones, de la valoración conjunta de las pruebas, así como de las presunciones o inferencias lógicas de los hechos y datos comprobados.

En definitiva, este Tribunal considera ajustado a Derecho el incremento de la cifra de ventas en el período de comprobación en 465.117,26 € (77.389.000 pesetas), correspondiente a las operaciones de venta de viviendas de las que se han obtenido pruebas fehacientes del pago de sobreprecio.

Recurso nº 765/2006, señalando:

QUINTO : Las siguientes cuestiones planteadas se refieren al incremento de la base imponible como consecuencia de las pruebas e indicios que la Administración considera que muestran la existencia del sobreprecio cobrado por la actora en las ventas de viviendas, sobre el que figura en las escrituras públicas y contratos privados correspondientes, lo que da lugar a ingresos no declarados comprobados que conducen a dicho incremento de la base imponible, en unos casos, y a aplicar el régimen de estimación indirecta a dichos efectos, en otros, considerando la parte actora que en ningún caso se ha aportado prueba válida que fundamente la regularización efectuada.

A este respecto, como antes se expuso, la Inspección ha efectuado actuaciones de comprobación en concreto sobre 91 operaciones de compraventa, resultando que los intervinientes en 47 de ellas han manifestado haber entregado a Constructora Covadonga cantidades de dinero que oscilan entre 1 y 4 millones de ptas., como sobreprecio del que figura en el contrato privado y en la escritura pública de compraventa, habiendo demostrado en todos los casos tales entregas por diferentes medios de prueba, tales como documentos bancarios de retirada de efectivo en la fecha del contrato, justificantes de transferencias y recibís manuscritos, sumando estas cantidades un total de 31.040.000 ptas.

En otras 34 compraventas, según la Inspección, se ha comprobado que en la misma fecha o aproximada del contrato privado, existen por parte de los compradores retiradas de efectivo en el banco excepcionales dentro

del movimiento habitual de las cuentas, en cuantías que oscilan entre 1.500.000 y 4.500.000 ptas., pero que éstos no reconocen haberlas entregado al obligado tributario, manifestando o bien no recordar el destino al que han sido aplicadas, o bien que lo fueron a gastos de consumo diario, gastos de boda, prendas de vestir, compras de mobiliario, etc., sin que en ningún caso hayan justificado documentalmente tales gastos.

La suma de estas cantidades es de 46.349.000 ptas. Y por ello, se considera que la sociedad ha dejado de declarar ingresos por cuantía acreditada de 31.040.000 ptas, a las que ha de adicionarse ésta última cantidad de 46.349.000 ptas, con base en la convicción de que asimismo es producto de sobreprecios pagados a la Constructora.

Y ciertamente, si bien en la contabilidad de la entidad recurrente aparecen reflejados los valores que constan en las escrituras de compraventa, el art. 1.218 del Código Civil establece que los documentos públicos hacen prueba aun contra tercero del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de ésta, siendo numerosísima la jurisprudencia que dictamina que el documento público da fe del hecho y de la fecha, es decir, lo comprendido en la unidad de acto, no de su verdad intrínseca, de lo que no puede dar fe el Notario, y en este aspecto, no tiene prevalencia sobre otras pruebas, por lo que por sí solo no basta para enervar una valoración probatoria conjunta, vinculando al Juez solo respecto de tales hechos de otorgamiento y fecha, dado que el resto de su contenido, es decir, las manifestaciones de cualquier clase vertidas por el compareciente o terceros, puede ser sometido a apreciación con otras pruebas.

En el caso en debate, el conjunto probatorio antes descrito, consistente en manifestaciones expresas de los compradores, documentos bancarios de transferencias y de retiradas de efectivo, pagarés, y falta de justificación razonable y constatada en todos los casos del empleo de tales sumas de carácter excepcional, entre otros, conducen a la Sala a entender desvirtuado el contenido que obra en las escrituras sobre tales extremos, y a considerar que efectivamente responden al pago de un sobreprecio en la compra de las viviendas, siendo en consecuencia ajustado a derecho el incremento de la cifra de ventas en 77.389.000 ptas. (31.040.000 + 46.349.000 ptas.), correspondiente al conjunto de operaciones de compraventa que se sustentan en pruebas estimadas suficientes.

Igualmente el TRIBUNAL SUPREMO en Sentencia de 20 de noviembre de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo Rec. n.º 3850/2012, admite la prueba de presunciones en asunto similar y señala:

Octavo.

- Expuestas las posiciones que las partes demandante y demandada exponen en sus respectivos escritos, anticipamos que esta Sala confirma el resultado obtenido por aplicación del régimen de estimación directa en los dos grupos de compradores respecto de los cuales la Inspección llevó a cabo tareas de información y comprobación.

En efecto, **la apreciación conjunta de las circunstancias concurrentes** en el primer grupo de compradores a que se hace referencia en el Antecedente Tercero (37), esto es el propio número, ya significativo de por sí, la coincidencia de declaraciones en cuanto a haberseles exigido "sobreprecio" y la aportación de justificante bancario acreditativo de haber retirado cantidades que oscilaban entre 1 y 3 millones de pesetas, permite llegar a la conclusión de que existió el pago de cantidades que excedían de las señaladas en escritura pública de venta.

En cuanto al segundo grupo de compradores, compuesto por 17 de ellos, es cierto que por los mismos no se aceptó el pago de "sobreprecio", pero en cambio, si existen datos suficientes para obtener la conclusión la existencia del mismo y de su entrega a, S.A., vía presunción del artículo 118.2 de la LGT.

En efecto, tales datos son: 1º) en la fecha del contrato privado de compraventa de la vivienda o unos días antes o después, los compradores retiraron de sus cuentas cantidades que oscilaban entre 1.500.000 y 4.500.000 ptas; 2º) dicha retirada de fondos tenía carácter excepcional en la practica totalidad de los compradores, dentro del plazo de tres o cuatro años que la Inspección tuvo acceso a las cuentas; 3º) pese a ello, los compradores manifestaron no recordar el destino de los fondos extraídos de las cuentas de una cuantía tan significativa como la antes indicada.

Frente a todo lo anterior no puede oponerse que las cantidades no constan ingresadas en las cuentas de....., S.A. ni figuran en sus estados contables, porque lo que queda demostrado es la entrega de "sobreprecio" y aquellas circunstancias son solo consecuencias derivadas **de la actitud posterior de la entidad vendedora que trata de ocultar dicha entrega mediante su no paso por su cuenta corriente y su no reflejo en la contabilidad inspeccionada.**

En consecuencia, corresponde desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

CUARTO.- Por lo que se refiere a la consideración como gasto deducible en el IS de las amortizaciones la discrepancia de la Entidad reiterada de idéntica y literal forma en sus escritos de alegaciones en trámite de puesto de manifiesto del expediente (Escrito de fecha 14 de mayo de 2010, alegación Tercera página 8), al acta de disconformidad (Escrito de fecha 11 de junio de 2010), en su reclamación ante TEAR de Castilla y León (Escrito de fecha 6 de agosto de 2010, alegación Cuarta, página 9) y en el recurso de alzada ante este TEAC (Escrito de fecha 13 de abril de 2012, alegación Cuarta) se refiere literalmente a lo siguiente:

Amortizaciones: en relación al club social, éste está formado por construcciones más instalaciones específicas como ha quedado suficientemente demostrado a lo largo de las actuaciones de inspección; por lo tanto, los coeficientes aplicados, entendemos son los correctos. En cuanto **al piso piloto, y resto de amortizaciones**, es evidente que habrá que **llevarlo a pérdidas por el total**.

Tal discrepancia fue resuelta de forma motivada tanto en el Acto de liquidación como en la Resolución del TEAR de Castilla y León, señalándose textualmente lo siguiente:

Acto de liquidación:

SEXTO.- Deducibilidad de gastos en concepto de amortización

Hemos de comenzar por recordar la directa relación entre la contabilidad con la base imponible del impuesto sobre Sociedades tal como expresamente lo reconoce el artículo 10.3 de la Ley 43/1995.

"3. En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Por lo que se refiere a la deducción de gastos en concepto de amortización la remisión a la contabilidad y la relación directa de ésta con el Impuesto sobre Sociedades no admite duda alguna. A este respecto el artículo 11 de la Ley 43/1995 establece:

"Artículo 11. Correcciones de valor: Amortizaciones.

1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia".

Es evidente que activos respecto a los que no se acredita que formen parte del inmovilizado de la empresa, al haberse transmitido el piso piloto, no pueden considerarse como amortizables puesto que no forman parte del activo de la entidad.

El mobiliario de los pisos piloto forma parte del inmovilizado y por tanto es susceptible de amortización para las empresas promotoras en tanto dicho mobiliario no se transmite o no se enajena el **piso piloto** en que se encuentra instalado, pero una vez que uno u otro dejan de formar parte del activo de la entidad, debe cesar su amortización.

Por otro lado, en cuanto a la parte de suelo del edificio que ha sido amortizado tomando como valor su precio total, es criterio contable tradicional considerar que la parte correspondiente a suelo no es amortizable, como por otra parte reconoce implícitamente la entidad, al haber regularizado el error cometido en el ejercicio 2005. Por otro lado, se viene considerando como depreciación sistemática la realizada mediante alguno de los métodos desarrollados reglamentariamente, entre los que se encuentra la realizada conforme a las **tablas** oficiales de amortización que establecen un coeficiente máximo, que en este caso la entidad ha excedido de forma clara.

En relación con el **Club social**, la entidad manifiesta que este está constituido por un inmueble y otras instalaciones, por lo que es procedente la amortización practicada al 5% anual. Sin embargo esta instancia comparte el criterio del actuario: la entidad ha contabilizado el inmovilizado como un activo único, además las facturas recibidas tanto de CyPC., como de otros proveedores ponen de manifiesto que se trata de una única construcción, por lo que la obra constituye una unidad a la que se debe aplicar el coeficiente recogido en tablas para las construcciones de carácter comercial o de servicios. Esta interpretación se ve reforzada por lo dispuesto en el artículo 334 del Código Civil que considera inmueble a todo aquello que esté unido al mismo de manera fija que no pueda separarse sin quebrantamiento de él.

Resolución del TEAR de de Castilla y León :

QUINTO.- En cuanto a los ajustes efectuados por la Inspección en las amortizaciones practicadas por la reclamante, cabe distinguir por una parte el inmueble adquirido a EURO... y el inmueble que se usa como club social, y por otra el mobiliario empleado en los pisos piloto y en la bodega de uno de ellos.

Comenzando por el inmueble adquirido a EURO... y el inmueble que se usa como club social, hay que tener en cuenta que el artículo 11.1 del TRLIS dispone:

“ Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas ”.

La controversia radica en la consideración de los inmovilizados, ya que por una parte considera la reclamante que en el inmueble adquirido a EURO..... y en el inmueble que se usa como club social hay que distinguir entre construcciones e instalaciones, y por tanto aplicar a éstas últimas el porcentaje del 5% de amortización, mientras que la Inspección sostiene que todo es construcciones y por tanto hay que aplicar al importe total el porcentaje de amortización previsto para construcciones, es decir, el 2%.

A la hora de dilucidar esta cuestión, debemos acudir otra vez a las normas sobre prueba antes citadas, y así, la propia actuación de la reclamante nos ayuda a concluir que realmente nos encontramos con la necesaria aplicación del 2% de porcentaje de amortización. Así, la propia reclamante contabiliza como una unidad los inmovilizados, sin distinguir la parte de instalaciones de la de construcciones. Por otra parte hay que tener en cuenta que el artículo 334.3 del Código Civil considera como bien inmueble *“ Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto”*, es decir, considera como un todo tanto la construcción como las instalaciones inherentemente unidas a ellas. A la vista de todo ello procede concluir que tanto de la forma de contabilizar los inmovilizados por la propia reclamante, junto con el análisis de su naturaleza, totalmente unidos al inmueble, predicada por el artículo citado del Código Civil, determina que todo forma un único conjunto, y en consecuencia al ser un único bien, también el porcentaje de amortización debe ser único, aplicándose el tanto por ciento que corresponde a la parte principal, es decir, a las construcciones, siendo así conforme a Derecho los ajustes realizados por la Inspección de los Tributos en relación a los dos edificios de referencia.

La otra cuestión que se plantea en relación a los ajustes por amortizaciones es la del mobiliario existente en los pisos piloto y en la bodega de uno de ellos. Dice la Inspección en la liquidación impugnada que como estos bienes muebles están afectos a dichos pisos piloto y bodega, sólo podrán amortizarse mientras sigan en poder de la reclamante y afectos a la decoración de los citados inmuebles. Como dichos inmuebles han salido de la empresa y no se ha demostrado que se les haya dado un concreto destino, se consideró en 2003 **que dicho mobiliario había sido adjudicado a los socios y administradores**, siendo considerado este hecho por la Inspección como una retribución de los fondos propios.

Así, en el presente caso, hay que tener en cuenta que un inmovilizado, una vez que no figura en contabilidad, o bien ha sido objeto de transmisión (tanto onerosa como lucrativa) o bien ha sido objeto de pérdida. En el presente caso, y de acuerdo con las normas sobre la carga de la prueba antes citadas, la reclamante ni ha demostrado que fuesen objeto de transmisión onerosa ni tampoco su pérdida, por lo que cabe concluir que dichos bienes han sido objeto de entrega a los socios y/o administradores de la reclamante, sin que la misma haya probado nada en contrario.

Por tanto, si dichos muebles han sido considerados entregados a los socios y administradores, ya no se encuentran en poder de la reclamante, y en consecuencia, tampoco podrá continuar con su amortización.

En relación con ello confirma este Tribunal la regularización correspondiente a las amortizaciones contabilizadas erróneamente.

Desde el punto de vista contable la amortización es un gasto del ejercicio que debe establecerse de forma sistemática en función de la vida útil de los elementos, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos (norma de valoración 2ª.5 del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990).

De un lado, la amortización indebida del suelo no ofrece ningún genero de dudas, (los terrenos tienen una vida ilimitada, y por tanto no se amortizan) ni siquiera a la propia Entidad que de un lado nada alega sobre el particular, entre otras razones, porque ella misma corrigió el citado error contable en el ejercicio 2005.

Según norma de valoración 3.ª Normas particulares sobre inmovilizado material del PGC 1990:

b) Construcciones. Formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá figurar por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones “

Y según Artículo 1.º *Amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias: normas comunes* del RIS aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio:

2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación. Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición. No obstante, el sujeto pasivo podrá utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

De otro la amortización contable de bienes que no forman parte del Activo de la Entidad tampoco exige mayor detalle sin que se entienda la pretensión de la Entidad, carente del mas mínimo apoyo o argumento de que *"En cuanto al piso piloto, y resto de amortizaciones, es evidente que habrá que llevarlo a pérdidas por el total."*

Por ultimo respecto **Club social** tal y como señala la Inspección la contabilización como un único elemento del inmueble y sus instalaciones obliga a considerar como depreciación efectiva la correspondiente a la edificación .

El Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (PGC, publicado en el B.O.E. de 27 de diciembre de 1990), preceptúa en su norma de valoración tercera que, respecto de las construcciones, formará parte de su precio de adquisición o coste de producción las instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, pero deberán figurar por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

Por tanto, en aquéllos casos en los que un activo esté formado por partes separables por naturaleza, que presenten una vida útil diferente, siempre que sean significativas, se deberá contabilizar por separado cada una de esas partes y amortizar cada una de ellas según lo establecido en la norma de valoración segunda, es decir, atendiendo a su vida útil teniendo en cuenta la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarles. Este criterio es el sostenido por la Dirección General de tributos (Consulta nº 1421/1999 de 27 julio 1999).

En consecuencia corresponde desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

QUINTO.- Por lo que se refiere a la consideración como gasto deducible en el IS de 2004 de un **incentivo a consejeros** por un importe de 358.198,84 Euros contabilizado en la cuenta 6400001, así como los gastos relacionados con estos, en materia de dietas, **hospedajes y manutención, gastos de comida y viajes de avión** en los ejercicios 2004 y 2005, la discrepancia de la Entidad reiterada de idéntica y literal forma en sus escritos de alegaciones en tramite de puesto de manifiesto del expediente (Escrito de fecha 14 de mayo de 2010, alegación Tercera página 8), al acta de disconformidad (Escrito de fecha 11 de junio de 2010), en su reclamación ante TEAR de Castilla y León (Escrito de fecha 6 de agosto de 2010, alegación Cuarta, página 9) y en el recurso de alzada ante este TEAC (Escrito de fecha 13 de abril de 2012, alegación Cuarta) se refiere literalmente a lo siguiente:

Gratificaciones a los socios como mayores rendimientos de trabajo y Dietas, hospedajes ... gastos y dietas de representación: se ha manifestado de forma reiterada a lo largo de la inspección, la estructura funcional de la compañía JDT, S.L. La parte ejecutiva de la misma está representada por los socios cuyos incentivos y gastos quedan debidamente recogidos en la documentación aportada según la contabilidad. Es evidente que una actividad de este volumen requiere un esfuerzo y una dedicación que justifican la autorización del Órgano de Administración para ejecutar los mismos, teniendo en cuenta que todos ellos son necesarios para el desarrollo de la actividad (gestiones de venta, relaciones públicas ... etc) que por el hecho de hacerse por los socios a tiempo completo, no les deslegitima para ello, porque estos gastos se autorizan por el Consejo de Administración y son posteriormente aprobados por la Junta de socios. Las particularidades de algunos de ellos, que mantiene la Administración, no dejan de ser más que simples anécdotas que reiteramos no quitan el carácter de gasto necesario para la actividad, y nunca se puede considerar como liberalidades; téngase en cuenta que el tipo de producto en venta (en M....) a un tipo de cliente elitista que se desenvuelve en medios afines y donde obviamente deben "moverse" los ejecutivos de la compañía para conseguir sus objetivos de venta.

Cualquier manifestación o distinción, como por ejemplo la de gasto oportuno, excesivo ... etc, implica una intromisión de la Administración tributaria en la calificación y juicio crítico de la gestión empresarial. (ST TSJ Cataluña, de 25/06/2008). Ya ha manifestado JDT, S.L. la necesidad de la realización de viajes por parte de los miembros del Consejo de Administración para poder gestionar, como lo haría un buen empresario, los intereses de la sociedad en distintos puntos del país; en este caso entre M..., S..., y M..., y la evidente necesidad de viajar a tal efecto.

Tal discrepancia, enunciada por la Entidad de forma conjunta para ambos tipos de gastos, fue resuelta de forma motivada tanto en el Acto de liquidación como en la Resolución del TEAR de Castilla y León, de forma

separada por ser distinta la razón o el fundamento del rechazo de su deducibilidad, señalándose textualmente lo siguiente:

Acto de liquidación:

SÉPTIMO.- Gratificación a consejeros

Como se ha indicado en los antecedentes, en el ejercicio 2004, la entidad satisface 358.198,84 euros en concepto de gratificación a los socios y consejeros de la entidad, incremento en sus retribuciones que no se mantiene en los ejercicios siguientes. La representación de la entidad lo considera justificado por la consecución de un mayor nivel de ventas y beneficios.

Sin embargo, a juicio de esta instancia, las retribuciones de personal con contrato de trabajo no pueden quedar al arbitrio de los resultados de la empresa o, sobre todo y en lo que aquí interesa, a decisiones del Consejo de Administración, en este caso los mismos perceptores de dicho incentivo.

Por otro lado, dada la condición de socios, la consideración fiscal de dicho incentivo no es irrelevante. A este respecto debe recordarse que por expreso mandato del artículo 14 de la Ley del impuesto, el reparto de dividendos no tiene la consideración de gasto deducible y, a la vista de lo alegado por la entidad, que vincula dicha retribución precisamente a los beneficios, todo hace pensar que en realidad estamos ante un reparto encubierto de dividendos que la entidad ha pretendido deducir por la vía de su consideración como rendimiento de trabajo. Es evidente que estamos ante rentas que para sus preceptores son rendimiento que deben haber integrado en su base imponible, pero como venimos indicando, su calificación a efectos del Impuesto sobre Sociedades de la entidad no es indiferente.

Un indicio de tal consideración lo constituye el hecho de que su pago se realiza a comienzos del ejercicio, lo que lleva a pensar que se trata de retribuir su condición de socio en el ejercicio anterior.

NOVENO.-

.....

Así, el citado artículo 14 establece una serie de gastos que por su naturaleza o destino no van a tener la consideración de deducibles.

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) *Los que representen una retribución de los fondos propios.*
- c) *Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.*
- e) *Los donativos y liberalidades.*

No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".

Las mismas consideraciones en cuanto a falta de prueba de su correlación con la actividad realizada por la entidad y su carácter necesario cabe reseñar respecto a los gastos en concepto de **Dietas, hospedajes, manutención** mayoritariamente percibidas por los socios de la entidad. No se prueba su carácter de dieta, a qué desplazamiento corresponden y el motivo del mismo, en algún caso se trata de un importe fijo percibido mensualmente por socios, en otros se indica que los socios de la entidad acordaron que al menos una vez a la semana debía desplazarse uno de ellos a Málaga o Marbella sin especificar el motivo del viaje. Curiosamente, de forma similar a lo que acontece con la factura recibida de INMUEBLES.... SL se indica que los socios realizaban las gestiones de venta, lo que no puede sino resultar sorprendente: una cosa es que algún representante legal de la entidad deba desplazarse en un momento dado para la firma de una escritura y otra que, disponiendo de personal y entidades que realizan las gestiones de venta, deba ser el propio socio el que realce las mismas y además, no siempre el mismo.

Por otro lado, debemos recordar que la DGT en consulta 1923/1998 ha establecido que cuanto una misma persona perciba rendimientos por su condición de socio y como administrador, la entidad ha de distinguir el carácter de una y otra de las retribuciones. Si en este caso la entidad pretende considerar que los desplazamientos de los socios forman parte de su trabajo para la entidad, debe ser ella quien acredite este hecho. Como ya hemos indicado, manifestar que ellos realizan las gestiones de venta es incongruente puesto que la

entidad dispone en M.... de infraestructura suficiente como para realizar las citadas ventas, por lo que no queda justificada la necesidad de dichos viajes, y menos en aquellos casos en los que se indica que se pactó que uno de los socios debía ir al menos una vez a la semana sin especificarse y probarse con qué finalidad concreta

Resolución del TEAR de de Castilla y León :

SÉPTIMO.- Por otra parte se plantea si las cantidades abonadas por la reclamante a sus consejeros por el aumento de ventas y de beneficios, pueden considerarse una utilidad derivada de la condición de accionista, y por tanto no deducible como gasto, o bien debe calificarse como una retribución del trabajo, y por tanto, sí deducible como gasto por la reclamante.

Esta cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en su sentencia de 11 de Marzo de 2010 (recurso 6070/2004), que si bien analiza la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978, procede también su aplicación en el presente caso Y así la citada sentencia manifiesta que:.....

En el presente caso, además de no quedar acreditado que los estatutos sociales permitan esta forma de retribución, en los contratos de trabajo de los consejeros no se recoge, por lo que cabe calificar estas cantidades no como retribuciones sino como utilidades derivadas de la condición de accionista, y por ende, no considerarlas gastos deducibles.

OCTAVO.- Con respecto a la no deducibilidad de los importes contabilizados como **dietas, gastos de viaje y hoteles percibidos por los socios de la entidad**, hay que tener en cuenta que lo que se cuestiona no es si los administradores pueden obtener retribuciones de la sociedad, siendo dichas retribuciones deducibles, ni tampoco se cuestiona que por el mero hecho de tener vínculos familiares entre ellos los socios de la entidad no pueden obtener este tipo de retribuciones que sean gastos deducibles para la entidad. Lo que realmente se plantea es si se ha probado o no que dichos gastos se incurrieron con el fin de desarrollar la actividad del reclamante, lo cual, y a la vista de la normativa sobre prueba antes trascrita, y teniendo en cuenta que sólo se aporta un certificado emitido por el Presidente del Consejo de Administración del reclamante (que coincide que es el padre de los socios), el reclamante no ha aportado material probatorio proveniente de terceras personas ajenas a la misma que demuestren que dichos gastos se incurrieron con el fin de desarrollar la citada actividad económica de la empresa, por lo que cabe concluir que habiendo una falta de prueba suficiente sobre dichos gastos, no procede su deducibilidad, siendo conforme a Derecho la liquidación impugnada en este punto. Lo mismo cabe predicar con respecto a liberalidades y atenciones a clientes, de los cuales el reclamante no ha aportado prueba alguna que justifique su correlación con los ingresos de la actividad.

Este Tribunal en Resolución de fecha 06/02/2014, dictada en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (RG 6/2014), partiendo de la normativa contenida en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TLRIS) y la doctrina del Tribunal Supremo contenida en sentencia de 26 de septiembre de 2013 (Rec. nº 4808/2011), ha fijado la siguiente doctrina:

En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de dirección o gerencia, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo sólo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y sólo se podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo.

Por otro lado, por lo que se refiere a las dietas y demás **gastos de viajes y hoteles y restaurantes** percibidos por los socios de la entidad, la controversia entre la Inspección y la Entidad se centra exclusivamente en si los gastos, todos ellos contabilizados y respecto a los cuales la Entidad aporta recibos, cumplen o no con uno de los requisitos exigidos por la norma fiscal cual es la correlación con los ingresos, lo cual sitúa el objeto del debate en una cuestión de hecho cual es el análisis de las pruebas aportadas.

En relación con ello la doctrina reiterada de este Tribunal, (se cita por todas Resoluciones de fecha 4/12/2014 R.G.: 409/12), con fundamento en la jurisprudencia del Tribunal Supremo es la siguiente:

En primer lugar hemos de partir de la premisa que respecto a la carga de la prueba se contiene en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003 (LGT) que dispone:

“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

En consecuencia, recae sobre el propio obligado tributario la carga de probar que los gastos cuestionados resultan deducibles de acuerdo con la normativa aplicable.

Respecto a los requisitos a los que la normativa vigente somete la deducibilidad de un gasto en el IS, este Tribunal en reiteradas ocasiones ha señalado que al margen de la contabilización y del cumplimiento de las reglas de imputación temporal (con carácter general, la regla del devengo), se requiere que se acredite su efectividad; que se justifique documentalmente por cualquier medio de prueba (no sólo a través de la factura); y finalmente, que el gasto no se encuentre comprendido en la enumeración que realiza el artículo 14 de la LIS respecto de los “Gastos no deducibles”, al margen de otros supuestos de no deducibilidad que se contemplan de modo disperso por el articulado del citado cuerpo legal.

El artículo 14.1 e) de la LIS establece que no tendrán la consideración de gastos deducibles “los donativos y las liberalidades”, señalando a continuación “No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos”.

Es decir, un gasto será deducible siempre que se encuentre correlacionado con los ingresos.

En orden a la justificación del gasto, la factura se configura como medio de prueba prioritario, pero no exclusivo (artículo 106.3 de la LGT); de suerte que un gasto es deducible en la medida en que la realidad del mismo se justifique, por cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho que ponga de manifiesto que el gasto deducido responde a un “hecho económico real”, o dicho con otras palabras, el gasto debe responder a la contraprestación de operaciones efectivamente realizadas y no simuladas o ficticias, aunque estén registradas contablemente.

Los importes considerados por los contribuyentes como gasto, para que sean fiscalmente deducibles y no constituyan donativos o liberalidades, deben de estar correlacionados con los ingresos. La deducibilidad fiscal de un importe contablemente reflejado como gastos está vinculada a su correlación con los ingresos, de ahí que sea necesario probar que dicho gasto tiene incidencia en la obtención de los ingresos de la sociedad, prueba que, como se ha dicho, ha de aportar la propia entidad. Y en este caso es evidente que unos listados de valoración de cartera y el mayor de la cuenta nº 6600012 no acreditan la correlación de los gastos aquí cuestionados con los ingresos de la entidad.

SEXTO: *A continuación la entidad señala que se han aplicado incorrectamente las reglas que determinan la carga de la prueba. Sostiene que agotados todos los medios de prueba de que dispone el contribuyente se traslada la carga de la prueba a la Administración.*

Respecto a esta cuestión conviene señalar que la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2012 (recurso nº 3421/2010) en su Fundamento de Derecho Septimo señala:

“...Pues bien, ante todo, hay que descartar que la Inspección vulnerase los preceptos sobre la carga de la prueba.

Conviene recordar que la recurrente, en el procedimiento inspector, mantuvo la postura de que una vez acreditada la contabilidad del gasto la única forma de eliminar la deducción de un gasto real y contabilizado era mediante la prueba en contrario por parte de la Inspección de la que resulte que tal gasto no existió, al gozar el mismo, como hecho declarado, de la presunción legal de veracidad.

No podemos compartir este criterio, pues aunque la entrada en vigor del Impuesto sobre Sociedades aprobado por la ley 43/1995, de 27 de Diciembre, generó cambios sustanciales en lo que a la determinación de la base imponible se refiere, al introducir, como principio general, la determinación de la base imponible fiscal partiendo del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, lo que permite mantener, en principio, que todo gasto contabilizado que tenga una justificación contable por su vinculación con los ingresos del ejercicio es un gasto deducible, sin que sean necesarias más justificaciones, no podemos sin embargo, desconocer, que el art. 14 de la Ley en la relación de gastos no deducibles fiscalmente incluyó cuatro excepciones a la no deducibilidad de los donativos y liberalidades, concretamente los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores; los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; los gastos para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios y los gastos correlacionados con los ingresos, lo que comporta que la carga de la prueba, por aplicación del entonces vigente art. 114 de la Ley General Tributaria correspondiera, en todo caso, al contribuyente, quien tenía que acreditar que los citados gastos, calificados a priori como liberalidad, se encuadraban en alguno de los cuatro supuestos y, que por lo tanto, eran fiscalmente deducibles”.

Criterio que es reiterado en su sentencia de 26 de octubre de 2012 (RC 4724/2009) en donde señala (FD Noveno):

“...la Inspección tras negar suficiencia a los elementos acreditativos aportados con el fundamento de que se trata de operaciones entre sociedades vinculadas, deniega la deducción sin desarrollar actividad alguna para justificar que los gastos controvertidos no son necesarios/convenientes.

El motivo tampoco puede prosperar, toda vez que el sujeto pasivo tiene la carga de acreditar no sólo la facturación y contabilización del gasto que pretenda deducirse, sino también su realidad, así como su vinculación a la obtención de ingresos, si la Administración cuestiona estos extremos.

Así lo ha considerado esta Sala en la reciente sentencia de 20 de Junio de 2012, cas. 3421/2010 (RJ 2012, 8266) , en la que dijimos:

“Pues bien, ante todo, hay que descartar que la Inspección vulnerase los preceptos sobre la carga de la prueba.

Conviene recordar que la recurrente, en el procedimiento inspector,”.

En el presente caso nos encontramos con que es el sujeto pasivo el que pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, como es el de deducirse fiscalmente unos determinados importes como gasto por lo que, con arreglo a la normativa citada y a la interpretación que de la misma han realizado los tribunales, es a dicho sujeto pasivo al que le incumbe la carga de probar que dichos pretendidos importes cumplen los requisitos establecidos en la normativa para que puedan ser considerados como gastos fiscalmente deducibles. Sin olvidar que en el presente caso la entidad únicamente ha aportado unos listados de valores y el mayor de la cuenta nº 6600012

Por cuanto antecede, aplicando a los antecedentes reseñados la normativa citada, atendiendo a la interpretación que de la misma han realizado los Tribunales y analizadas las circunstancias concurrentes en el presente caso y los datos que obran en el expediente, el obligado tributario no prueba ni este Tribunal ha podido apreciar la concurrencia de la reseñada relación causal entre los importes objeto de controversia y la obtención de los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo por lo que entendemos como fiscalmente no deducibles dichos importes.

A lo allí señalado debe añadirse reciente Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 5 mayo 2014, Jurisdicción: Contencioso-Administrativa, Recurso de Casación nº 1511/2013 en la que se señala:

CUARTO

.....

El punto de partida del razonamiento debe ser, pues, que la mencionada compañía no presentó pruebas que acreditaran la efectividad, la realidad y la necesidad de los gastos fiscalmente deducidos para la obtención de los ingresos declarados. Se ha de recordar en este punto que, ya bajo la vigencia de la Ley 61/1978 (RCL 1978, 2837) (artículo 13 y 14), para que un gasto tuviera el carácter de deducible fiscalmente debía ser necesario para la obtención de los ingresos, además de real o efectivo. No bastando a tal efecto con estar contabilizado, porque el artículo 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (RCL 1982, 2783 y 2941) (BOE de 21 de octubre), disponía que «toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente». Esta configuración no varió bajo la vigencia de la Ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) , que vinculó el concepto de gasto fiscalmente deducible a su carácter de necesario para la obtención de los ingresos, además de a sus imprescindibles reflejo contable y justificación documental, debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia, según hemos recordado, entre otras muchas, en la sentencias de 25 de noviembre de 2011(sic) (RJ 2012, 2448) (casación 594/09 , FJ 4º), 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11, FJ 2 º) y en dos de 11 de marzo de 2013 (casaciones 3854/10 (RJ 2013, 3745) y 3858/10 (RJ 2013, 3109) , FFJJ 8º y 3º, respectivamente).

Pues bien, en virtud del artículo 114.1 de la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490) (también en la disciplina del artículo 105 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945)), correspondía al sujeto pasivo la carga de probar la efectividad y la necesidad de los gastos cuya deducción fiscal pretendía, conforme a la doctrina consolidada de esta Sala, referida tanto a la Ley 61/1978, como a la Ley 43/1995, que la sustituyó [véanse, por todas, las sentencias de 19 de diciembre de 2003 (RJ 2003, 9310) (casación 7409/98 , FJ 6º), 9 de octubre de 2008 (RJ 2008, 7773) (casación 1113/05), FJ 4º), 16 de octubre de 2008 (RJ 2009, 1553) (casación 9223/04 , FJ 5º), 15 de diciembre de 2008 (RJ 2009, 920) (casación 2397/05 , FJ 3º), 15 de mayo de 2009 (RJ 2009, 5451) (casación 1428/05 , FJ 4º), 27 de mayo de 2010 (RJ 2010, 5286) (casación 1090/05 , FJ 3º), 24 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 2448) (casación 594/09 , FJ 4º), 2 de febrero de 2012 (casaciones 388/09, FJ 3 º, y 686/09, FJ 4 º)

y 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11 , FJ 2º), además de las dos citadas en último lugar en el párrafo anterior], sin que el principio de facilidad probatoria ni el de buena fe procesal puedan amparar una inversión del onus probandi [tres sentencias de 13 de febrero de 2012 (RJ 2012, 3946) (casaciones 4096/08 , 4910/08 (RJ 2012, 3360) y 4964/08 (RJ 2012, 4545) , FJ 4º en los dos primeros casos y FJ 5º en el último)].

Así pues, la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de su realidad o efectividad, a cuyo fin se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos y debidamente contabilizadas, pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando aquellos documentos, por sí mismos, no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (RJ 2007, 867) (casación 2739/02, FFJJ 4º y 5º), 15 de diciembre de 2008 (RJ 2009, 920) (casación 2397/05 , FJ 3º), 10 de septiembre de 2009 (RJ 2010, 797) (casaciones 3171/05 y 3238/05 , FJ 3º), 5 de noviembre de 2009 (RJ 2010, 1698) (casación 5349/03, FJ 8º) y 17 de diciembre de 2009 (RJ 2010, 2309) (casación 4545/04 , FJ 11º)].

Nada de lo anterior ha hecho «Hipódromos y Caballos» y en este escenario alcanzan todo su sentido los argumentos de la Sala de instancia sobre la insuficiencia de la invocación pro forma del artículo 1740 del Código civil y acerca de la ausencia de justificación de la causa jurídica en la asunción de pagos por terceros. Ciertamente el animus donandi no se presume, pero en la disciplina del impuesto sobre sociedades, cuestionada por la Inspección de los Tributos, de forma razonada y razonable, la consideración de un gasto contabilizado como fiscalmente deducible, esto es, su condición de real, efectivo y necesario para la obtención de los ingresos que integran la base imponible, pesa sobre el sujeto pasivo la carga de acreditar suficientemente tales circunstancias, lo que, insistimos, no ha hecho la compañía recurrente. No podemos negar que su discurso resulta razonable, porque es lógico pensar que si una compañía transfiere, cualquiera que sea la forma, fondos a una filial lo hace en interés propio, para defender su inversión, pero de esa tesis no deriva indefectiblemente que la transferencia de fondos constituyera un crédito, un fondo reembolsable, como pretende, sin más sustento que la mera argumentación, ni sobretodo convierte en arbitrarios e irrazonables el discurso y las conclusiones de la sentencia recurrida.

Mala defensa frente a la falta de prueba achacable a uno mismo constituye tachar de contrario a las más elementales reglas del criterio humano el argumento jurisdiccional que, partiendo de aquella ausencia, niega la realidad descrita por quien no ha probado.

En consecuencia, corresponde desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

SEXTO.- Por lo que se refiere a la consideración como gasto deducible en el IS de 2004 y 2005 una serie de gastos (consistentes en la compra de tres equipos de plasma y de la adquisición de los electrodomésticos para una cocina de lujo, así como de unos regalos de empresa y un monitor) la discrepancia de la Entidad, reiterada de idéntica y literal forma en sus escritos de alegaciones en tramite de puesto de manifiesto del expediente (Escrito de fecha 14 de mayo de 2010, alegación Tercera, página 8), al acta de disconformidad (Escrito de fecha 11 de junio de 2010), en su reclamación ante TEAR de Castilla y León (Escrito de fecha 6 de agosto de 2010, alegación Quinta, página 9), y en el recurso de alzada ante este TEAC (Escrito de fecha 13 de abril de 2012, alegación Quinta), se refiere literalmente a lo siguiente:

-Liberalidades o gastos particulares: reiteramos, porque así lo manifiesta JDT, S.L., que todos los gastos formaban parte de **atenciones a los compradores**, con independencia de que estén o no incluidos en el proyecto de obra.

Tal discrepancia fue resuelta de forma motivada tanto en el Acto de liquidación como en la Resolución del TEAR de Castilla y León, señalándose textualmente lo siguiente:

Acto de liquidación:

NOVENO.- Adicionalmente a los gastos detallados en la factura analizada en el Fundamento anterior, debemos realizar una referencia a otras compras deducidas por la entidad como los correspondientes a la adquisición de plasmas electrodomésticos de una cocina de lujo o regalos de empresa.

En contra de lo alegado por la entidad que pretende que la carga de la prueba de la deducibilidad de dichos gastos corresponde a la Administración, procedería volver a referirnos a lo ya indicado respecto a la carga de la prueba. No obstante, dado que se ha analizado pormenorizadamente en el Fundamento anterior, nos remitiremos expresamente al mismo para evitar innecesarias reiteraciones.

Es evidente que si la entidad pretende que se considere que los equipos de plasma se consideren deducibles porque se acordó que formaran parte de las instalaciones en áticos promovidos por la entidad, debería haber sido capaz de acreditar estos hechos, lo que no ha acontecido en este caso.

Las normas contables a las que se refiere el arto 10 de la LIS, y en concreto, el apartado 2 de la Primera Parte del Plan General de Contabilidad de 1990, establece como "*Principio de Correlación de Ingresos y Gastos*" que el resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos del periodo menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos.

Por tanto, y lo mismo sucede con la adquisición de una cocina de lujo o de otros regalos, no se prueba la relación con los ingresos de la entidad de todos estos gastos. El carácter de bienes de lujo lleva a esta instancia a compartir el criterio del actuario y considerar que se trata de adquisiciones de bienes que no han ido sino al patrimonio de los socios y, por tanto, estaríamos bien ante liberalidades, bien ante una forma de retribución de los fondos propios como utilidad derivada de su condición de socio, que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley, no tienen la consideración en ningún caso de gasto fiscalmente deducible.

Así, el citado artículo 14 establece una serie de gastos que por su naturaleza o destino no van a tener la consideración de deducibles.

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) *Los que representen una retribución de los fondos propios.*
- c) *Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.*
- e) *Los donativos y liberalidades.*

No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".

Resolución del TEAR de de Castilla y León :

NOVENO.- La siguiente cuestión que se plantea es la de una serie de gastos del ejercicio 2005 (consistentes en la compra de tres equipos de plasma y de la adquisición de los electrodomésticos para una cocina de lujo, así como de unos regalos de empresa y un monitor) que la Inspección considera liberalidad y que la reclamante mantiene que son gastos necesarios para el ejercicio de la actividad.

El apartado 1 del artículo 14 de la LIS establece diversos supuestos en que no se admite la deducibilidad fiscal del gasto. Entre ellos están "*los que representen una retribución de fondos propios*" (letra a) y "*los donativos y liberalidades*" (letra e), si bien matizándose respecto de éstos que "*no se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos o costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestaciones de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos*". Pues bien, en una mera apreciación simplista de las normas de distribución de la carga de la prueba, parece que sería la sociedad quien debería acreditar la realidad del gasto, en cuanto hecho positivo subsumible en la hipótesis de la norma de deducibilidad que le es favorable; por el contrario, correspondería a la Administración tributaria aportar los instrumentos probatorios que formaran la convicción de que el gasto previamente acreditado no es deducible, por haber sido aplicado a alguna de las finalidades previstas en las mencionadas letras a) y e) del precepto citado. Es decir, correspondería probar a la Administración la existencia de un *hecho impediante*.

Sin embargo, tal planteamiento viene determinado por los meros términos en que está redactada la norma, lo cual no puede ser recibo en buena lógica como se verá. Puede observarse de lo preceptuado en las mencionadas letras que la deducibilidad de los gastos resulta admitida en la medida en que se corresponden con adquisiciones de bienes y servicios aplicados en la actividad económica de la sociedad o, aunque las adquisiciones vayan destinadas a terceros, si las mismas contribuyen de forma indirecta a la obtención de ingresos ("*que se hallen correlacionados con los ingresos*"). Si el Legislador hubiera planteado la posibilidad de deducibilidad fiscal en éstos o similares términos, sustancialmente iguales, no sería entonces posible discriminar entre un hecho constitutivo de la norma que favorece a la sociedad y otro impediante que favorece a la Hacienda Pública. Si hubiera expresado, por ejemplo, que son deducibles los gastos que concurren a la obtención de ingresos, habría un único *hecho constitutivo* del "derecho" a la deducción, si bien de alcance más reducido, no siendo lógico que por ello se alterara la distribución de la carga de la prueba. Todo ello resulta demostrativo de la dificultad existente en ocasiones de diferenciar ambos tipos de hechos y de que no siempre es correcto acudir a la mera literalidad de la redacción de la norma. Antes bien, se hace preciso analizar, conforme a la regla expresada en el artículo 217.6 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, cuáles son la disponibilidad y facilidad probatoria de cada parte, lo cual conduce a considerar que le resulta más asumible a la sociedad el probar que los gastos fueron empleados, directa o indirectamente, en la obtención de ingresos, todo ello por cuanto fue ella quien decidió sobre

su destino (se trataría de un hecho que podría ser incluso acreditado por presunciones), que a la Administración pública acreditar que los bienes y servicios adquiridos fueron a parar a terceros o a los socios.

A tenor de la distribución de la carga de la prueba que se ha expuesto, no puede sino confirmarse el acto de liquidación en este punto, pues era la sociedad quien debía dar razón y acreditar el destino de las compras documentadas en factura, dando adecuada explicación y justificación de que los bienes adquiridos fueron destinados de alguna manera, directa o indirecta, a la obtención de ingresos, cosa que la sociedad no hace.

Tal discrepancia ha sido ya resuelta por este Tribunal en su Resolución de fecha 20/11/2014 (RG 1968/12), referida al IVA 2005, señalándose textualmente lo siguiente:

TERCERO.- La siguiente cuestión que se plantea es la de una serie de gastos del ejercicio 2005 (consistentes en la compra de tres equipos de plasma y de la adquisición de los electrodomésticos para una cocina de lujo, así como de unos regalos de empresa y un monitor) que la Inspección considera liberalidad y que la reclamante mantiene que son gastos necesarios para el ejercicio de la actividad.

El artículo 95 de la Ley del IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre) dispone en su apartado Uno que “*los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que no se afecten, directa o exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional*”, exponiendo a continuación en su apartado siguiente Dos en qué concretas situaciones no considera que los bienes no se encuentran directa y exclusivamente afectos a la actividad profesional. Particularmente, tal apartado no considera que un bien se encuentre afectado directa o exclusivamente cuando se destine “*habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos*” (ordinal 1º) o cuando los bienes o servicios “*se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas*” (ordinal 2º), siendo expresión concreta de lo mismo cuando se destinen “*a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos...*” (ordinal 5º), si bien aceptándose por excepción como afectación exclusiva y directa la aplicación de los bienes y servicios adquiridos de cara “... al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos y a los servicios socio-económicos del personal al servicio de la actividad” (ordinal 5º, in fine).

El artículo 96.Uno, por su parte, establece:

“No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición (...) de los bienes y servicios que se indican a continuación (...):

(...)

5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

No tendrán esta consideración:

a) *Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7.º, números 2.º y 4.º de esta Ley.*

b) *Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.*

(...)”.

La Dirección General de Tributos, en diversas contestaciones a consultas (entre otras, consulta vinculante V0707/09, de 3 de abril de 2009), indica que las entregas de los obsequios no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.7º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que la consultante no tiene derecho a deducir en ninguna medida ni cuantía las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas o satisfechas por la misma con ocasión de la adquisición de dichos bienes, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 96.Uno.5º de la misma Ley.

En la misma línea la resolución del Tribunal Económicos-Administrativo Central (RS.6223/2011, vocalía Octava, de fecha 23 /01/2014):

“Del análisis de los gastos relacionados se observa que se trata de una serie de gastos que no son necesarios para la venta, a juicio de este Tribunal. Estos elementos son “la compra de tres equipos de plasma y la

adquisición de los electrodomésticos para una cocina de lujo. A pesar de que la entidad recurrente los define como elementos imprescindibles para la venta de los apartamentos, lo cierto es que este Tribunal no aprecia tal consideración por la propia naturaleza de los elementos y porque en ningún caso la sociedad ha declarado que su actividad consista en la venta de apartamentos amueblados. No obstante, de no ser así, sería la propia recurrente quien estaría obligada a probar tal circunstancia y no lo hace.

Parece que la entidad considera que se ha limitado a atender a las necesidades de los clientes considerando estos gastos necesarios para la venta de los apartamentos, pero en el hipotético caso de no haberse satisfecho las presuntas peticiones de los clientes, no se estima que hubiese podido existir una relación causa/efecto entre su falta de cumplimiento y el posible lucro cesante en caso de no cumplir con tales peticiones. Es decir, se considera que el perfeccionamiento de la venta de tales apartamentos no depende de que los gastos controvertidos se hubiesen realizado. De ser así, cada apartamento tendría derecho a percibir algún bien o servicio individualizado de tal manera que cualquier petición de los clientes, por nimia que fuese, hubiera debido ser atendida, cuando no ha sido el supuesto, pues la actividad de la entidad no tiene un ámbito tan amplio, sino que se circunscribe a la mera venta de apartamentos. El hecho de que considere los apartamentos como de "lujo" no implica la existencia de mayores posibilidades de deducción de cuotas soportadas respecto a una transmisión de apartamentos que no sean calificados como tales. "

En conclusión, debe confirmarse la regularización de la Inspección fundada en la calificación de los gastos controvertidos como "atenciones a clientes" de manera que no procede su deducción de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 96.Uno.5º de la Ley 37/1992.

Aplicando las consideraciones antes efectuadas, corresponde al obligado tributario la carga de la prueba de que los bienes y servicios recibidos están correlacionados con las actividades sujetas al impuesto, al ser subsumible en el supuesto de hecho de una norma que le favorece (de deducibilidad fiscal), y considerando que por lo general es más fácil la prueba de un hecho positivo (que los gastos están afectos a la actividad económica) que de un hecho de carácter negativo como es el sostenido por la Administración, y que el contribuyente se encuentra en una mayor cercanía respecto de los elementos probatorios de las operaciones realizadas.

Pues bien, **la interesada no ha acreditado a juicio de este Tribunal la correlación de dichos gastos con los ingresos y su relación con la actividad económica de la reclamante**, lo cual, unido al hecho de que no aporta prueba complementaria alguna, hace concluir a este Tribunal que no cumple con su carga de probar la relación de dichos gastos con los ingresos, y por ende, con la actividad económica, con lo que cabe concluir, como acertadamente hace la Inspección, que nos encontramos con cuotas del impuesto no deducibles.

En consecuencia, corresponde desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

SÉPTIMO.- Por lo que se refiere a la consideración como gasto deducible en el IS 2005 de **la provisión** contabilizada por las **cuotas de IVA** y el **exceso de intereses** de demora propuestos en acta de disconformidad y liquidados por la Inspección la discrepancia de la Entidad, reiterada de idéntica y literal forma en sus escritos de alegaciones en tramite de puesto de manifiesto del expediente (Escrito de fecha 14 de mayo de 2010, alegación Tercera, página 8), al acta de disconformidad (Escrito de fecha 11 de junio de 2010), en su reclamación ante TEAR de Castilla y León (Escrito de fecha 6 de agosto de 2010, alegación Quinta, página 9), y en el recurso de alzada ante este TEAC (Escrito de fecha 13 de abril de 2012, alegación Quinta) se refiere literalmente a lo siguiente:

*Provisiones: Es plenamente válida la provisión, ya que es un **coste cierto** en caso negativo (pérdida del litigio) y no recuperable de los ingresos, ya que a estas alturas es imposible trasladarlo a las ventas ya efectuadas.*

Tal discrepancia fue resuelta de forma motivada tanto en el Acto de liquidación como en la Resolución del TEAR de Castilla y León señalándose textualmente lo siguiente:

Acto de liquidación:

QUINTO.- Provisión por litigios

El artículo 13 de la Ley del impuesto en la redacción vigente en estos periodos establece:

"No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles:

a) Las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida".

En este caso, la entidad ha considerado deducible vía dotación de una provisión la cuota y un exceso de intereses de demora que se rectificaron en el Acuerdo de liquidación dictado en concepto de IVA por la adquisición a la entidad C..., S.L. de unos terrenos, operación que se ha considerado no sujeta a IVA.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de noviembre de 2009, Rec. 234/2006 establece: <<...ejercicio 2000, de las cuotas de IVA liquidadas en las actas firmadas en disconformidad, correspondientes a ejercicio anteriores 1995, 1996 y 1997, hay que partir igualmente de lo resuelto en la sentencia de 26 de abril de 2007 (recurso nº. 400/04 a que se ha hecho anterior mención, de que cabe reproducir la parte que es estrictamente coincidente con la aquí suscitada:

«El artículo 13 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, definía el concepto de "partidas deducibles" con la finalidad de determinar los rendimientos netos obtenidos por el sujeto pasivo. A tal efecto, señalaba el precepto que "se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan", y en el apartado a) del precepto, que contiene una relación de "partidas deducibles", se concretan los siguiente: "a) Los tributos y recargos no estatales, así como las exacciones para fiscales, las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o los bienes productores de los mismos y no tengan carácter sancionador"».

«Por su parte, el artículo 14 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, aplicable en el ejercicio 1996 examinado, dispone que:

"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.*
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.*
- c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones". " ... "*

"La Sala, sin embargo, ha de rechazar la pretensión deducida, y ello sobre la base de no cumplirse el requisito señalado para la deducibilidad del gasto. En tal sentido debe señalarse que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto con repercusión e incidencia sobre los consumidores finales, dado precisamente que el mecanismo de deducción y de repercusión de sus cuotas impositivas permite que se trasladen al consumidor final, gravando las operaciones económicas realizadas por la sociedad; es decir, que tratándose de un Impuesto que no se incorpora al precio del bien o producto, no resulta deducible, dado que el 'IVA soportado', se ha de compensar con el 'IVA repercutido'. De forma que sólo la cuotas de IVA soportado no deducibles de acuerdo con la normativa propia de este impuesto (arts. 62 y 63 del RIVA), puede considerarse a efectos del Impuesto de Sociedades como un gasto o bien como un mayor coste de los bienes por cuya entrega se devengan dichas cuotas; por ello, no habiéndose acreditado, tal y como mantiene la resolución combatida, que nos encontremos en el presente caso ante cuotas de IVA soportado no deducible, no es posible acceder a la deducibilidad que se solicita".

"En similares términos a los expuestos se ha pronunciado esta Sala y Sección en Sentencia de fecha 23 de junio de 2005 (recurso nº. 1375/2002), en la que se declara:

"Lo declarado por la referida sentencia, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, impide a esta Sección estimar el recurso, sin perjuicio de lo que pueda declarar el Tribunal Supremo en el recurso de casación interpuesto por la entidad, todo ello, conforme a lo establecido en el arto 110.1.b) del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece que tendrán la consideración de tributos deducibles de los ingresos: 'Los tributos y recargos no estatales, así como las exacciones parafiscales, las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o los bienes productores de los mismos y no tengan carácter sancionador, cuando correspondan al mismo ejercicio', y que el arto 13.a), de la Ley 61/78, del Impuesto sobre Sociedades, recoge.

A este respecto, se ha de indicar que el Impuesto sobre el Valor Añadido, liquidado por la Administración y sobre el que la Sala se pronunció, como coloquialmente se dice, es un impuesto de los consumidores finales, no de los empresarios, dado precisamente el mecanismo de deducción y de repercusión de sus cuotas impositivas, que permite se traslade al consumidor final, gravando las operaciones económicas realizadas por la sociedad, es decir, que al tratarse de un Impuesto que no se incorpora al precio del bien o producto, no es deducible, dado que

el I.V.A. 'soportado' se ha de compensar con el I.V.A. 'repercutido'. Como declara la resolución impugnada, debido a su propio mecanismo de funcionamiento, que lo hace recuperable (el IVA soportado resulta deducible del IVA repercutido o devengado, ingresándose sólo a la Hacienda Pública la diferencia entre ambos conceptos), con la excepción de los supuestos de exenciones totales o de la aplicación de la regla a prorata, en cuyos supuestos tiene el carácter de gasto deducible (como mayor coste de adquisición del bien adquirido); circunstancias que no concurren en el presente caso"

En este caso, ni tan siquiera nos encontramos ante adquisiciones sujetas al impuesto pero cuyo IVA no es deducible, sino ante una operación que la inspección ha considerado como no sujeta al impuesto, sino al concepto de Transmisiones Patrimoniales. Esta cuota, por tanto, no puede considerarse deducible puesto que dicho importe no tendría en ningún caso la consideración de gasto deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades. Si los Tribunales confirman el criterio de la inspección, procederá solicitar la devolución del ingreso indebidamente realizado, por lo que no existirá gasto alguno en este impuesto, y si se fallara en contra del criterio de la inspección, estaríamos ante una anulación de la liquidación practicada en concepto de IVA pero en ningún caso ante un gasto fiscalmente deducible.

No obstante, debe rectificarse la liquidación puesto que el acta de inspección y el correspondiente acuerdo se producen en el ejercicio 2005 y no en 2004 como ha sido considerado por el actuario; por lo que el ajuste debe realizarse en la base del ejercicio 2005.

Por otro lado, debemos recordar que **se ha considerado deducible la dotación efectuada respecto a la liquidación practicada por la Junta de Andalucía, dado que el ITP sí tiene la consideración de un mayor valor del activo adquirido y en consecuencia la cuota consignada en la liquidación practicada tiene la consideración de gasto deducible.** No obstante, respecto a los inmuebles vendidos, dado que el terreno adquirido se ha incorporado vía coste, el ajuste es neutral, si bien en la parte que permanece como existencias finales a 31 de diciembre de 2005 la entidad debió incrementar las mismas en la parte de dicho incremento que continúa en el patrimonio de la entidad, resultando que deben incrementarse las existencias en 77.184,65 euros.

Resolución del TEAR de de Castilla y León :

CUARTO.- Entrando en la cuestión de la deducibilidad de las provisiones dotadas en relación a la adquisición de los terrenos en donde se ubicará La Urbanización LM, hay que distinguir la dotación dotada por IVA de la dotada por ITP-AJD. En relación a esta última, no existe controversia ya que ha sido aceptada por la Inspección de los Tributos. La cuestión varía en cuanto a la dotada en relación al IVA, la cual es considerada como deducible por la reclamante, mientras que la Inspección sostiene lo contrario.

A la hora de resolver la deducibilidad o no de la provisión dotada por el IVA, hay que tener en cuenta que esta provisión se dota por dos conceptos, el primero por la cuota y el segundo por los intereses de demora.

El artículo 13 de la LIS, en su redacción vigente para el ejercicio 2005, dice que "1. No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles:

....."

Por tanto, establece como principio general la no deducibilidad de este tipo de provisiones, pero con las excepciones establecidas en el apartado 2, entre las que se encuentran "Las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida".

Sin embargo, antes de considerar si podemos encuadrar la provisión por la cuota de IVA dentro de esta excepción, hay que ver si dicha cuota de IVA puede llegar a generar o no un gasto o quebranto en el patrimonio de la reclamante. En este sentido, y tal y como acertadamente analiza el acuerdo impugnado, los posibles resultados procesales que se pueden producir en cuanto a la cuota de IVA son dos, o bien que la operación sea considerada por los tribunales como sujeta a IVA o bien que los tribunales consideren dicha operación como no sujeta al IVA. Si se produjese el primer supuesto, es decir, que los tribunales considerasen la operación de compraventa sujeta al IVA, entonces el IVA que soportó, ingresó y, en su caso, se dedujo la reclamante, sería correcto, y por ende ningún gasto o quebranto patrimonial se produciría en la reclamante; si por el contrario los tribunales considerasen que la operación de compraventa no estaba sujeta, entonces la reclamante tendría derecho a que se le devolviesen las cuotas que indebidamente soportó. Por tanto, sea cual fuese el resultado del litigio en relación al IVA controvertido, no se produce ningún tipo de gasto o quebranto a la reclamante, y por ende, no hay ningún riesgo económico que salvaguardar con la provisión, siendo correcta la actuación de la Oficina Gestora de no considerar deducible la provisión correspondiente a la cuota del IVA.

Parecido razonamiento podemos efectuar con respecto a la provisión sobre el exceso de **intereses de demora**, y así hay que tener en cuenta que el gasto por intereses de demora no nace hasta que se dicta la

liquidación, y que el acta no deja de ser una propuesta de liquidación, por tanto, si el acta fija un importe como intereses de demora y la liquidación determina uno menor, la diferencia nunca ha llegado a devengarse y a tener la consideración de gasto o deuda tributaria, y menos aún, posibilidad de suponer perjuicio económico futuro para la reclamante, por lo que también procede concluir que la parte de la dotación a la provisión correspondiente al exceso de intereses de demora del acta con respecto a la liquidación, no es deducible, siendo en este sentido también conforme a Derecho el acto impugnado.

En relación con ello, en primer lugar, hemos de recordar nuevamente que el artículo 10.3 de la LIS dispone que *“En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*, debiendo analizarse si el gasto contabilizado por la Entidad en la cuenta 6780100 *“litigio M...”* y que corresponde a una cuota IVA liquidada de 1.956.414,60 € y a unos e intereses de demora de 436.865,51 €, es un gasto correctamente contabilizado y si, además, es fiscalmente admisible o, por el contrario, si la norma fiscal contiene alguna disposición que niegue su deducibilidad.

Se anticipa ya que este Tribunal considera errónea tal contabilización.

A tales efectos debe señalarse de un lado que la cuenta “678. Gastos extraordinarios” según PGC aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (la tercera parte “Definiciones y relaciones contables” del Plan General de Contabilidad norma de obligado cumplimiento) refleja contablemente lo siguiente :

678. Gastos extraordinarios

Pérdidas y gastos de cuantía significativa, que no deban considerarse periódicos al evaluar los resultados futuros de la empresa.

Como regla general una pérdida o gasto se considerará como partida extraordinaria únicamente si se origina por hechos o transacciones que, teniendo en cuenta el sector de actividad en que opera la empresa, cumplen las dos condiciones siguientes:

- Caen fuera de las actividades ordinarias y típicas de la empresa, y
- No se espera, razonablemente, que ocurran con frecuencia.

A título indicativo, se señalan los siguientes: Los producidos por inundaciones, incendios y otros accidentes; costes de una oferta pública de compra de acciones sin éxito; **sanciones y multas fiscales** o penales. Realmente la Entidad no ha sufrido ningún gasto ni ninguna pérdida.

De un lado la cuota de IVA regularizada no es un gasto por impuestos.

Debe resaltarse que la citada cuota tiene su origen en una cuota de IVA indebidamente (a juicio de la Inspección) soportada por la Entidad, y ello por la razón de que tal y como se ha señalado la operación en cuestión no estaba sujeta a este Impuesto sino al ITP, impuesto este que ha sido igualmente regularizado.

No se trata pues de un IVA debidamente soportado por la Entidad pero considerado no deducible a efectos de este impuesto indirecto, supuesto en el cual dicho impuesto forma parte del precio de adquisición del correspondiente bien o servicio, (QUINTA PARTE NORMAS DE VALORACIÓN 15.^a Impuesto sobre el Valor Añadido.: “El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto.”)

De ahí que la regularización de dicho Impuesto, repetimos indebidamente soportado (a juicio de la Inspección), corresponda contablemente a la corrección del error efectuado por la Entidad al contabilizar aquél al tiempo de presentar su declaración de IVA a través de las cuentas 477 “Hacienda Pública, IVA repercutido” (cargo) y 472 “Hacienda Pública, IVA soportado” (abono), de tal modo que resultó indebida la solicitud de devolución contabilizada (4700. Hacienda Pública, deudor por IVA), por lo que lo procedente hubiera sido contabilizar la cuota a ingresar que resultaba (4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA), surgiendo ahora fruto de la citada regularización un debito frente a la Hacienda pública por el importe de la devolución indebidamente obtenida y de la cuota dejada de ingresar .

Que esto es así queda refrendado por el hecho de que el correcto impuesto indirecto que si debió abonar la entidad, esto es, el ITP, si ha sido considerado gasto por la Inspección.

De admitirse el gasto por IVA como pretende la Entidad se estaría duplicando indebidamente el correspondiente gasto por impuesto indirecto .

En definitiva, que no existe ningún gasto por impuesto que resulte deducible en relación IVA por importe de 1.956.414,60€.

Tampoco concurre la pérdida que pudiera dar lugar al gasto extraordinario contabilizado.

En definitiva, que siendo errónea la contabilización del citado gasto por no existir ningún gasto por impuesto ni ninguna pérdida, sino en su caso un derecho de crédito y, por tanto, siendo erróneo el resultado contable, procede confirmar en este punto la regularización inspectora.

Por lo que la los **intereses de demora** se refiere, debe señalarse que la Entidad, tal y como consta en los antecedentes de hecho, contabilizó como gasto los intereses de demora correspondientes a los 2 incumplimientos tributarios regularizados, esto es 436.865,51 € en la cuenta 6780100 correspondientes al acta incoada a la sociedad por el concepto impositivo IVA, y 177.277,46€ en la cuenta 6900000 correspondientes al acta incoada ITP.

La Inspección admite la consideración de los citados intereses de demora como gasto contable a través de la provisión dotada y como gasto fiscal, regularizando tan solo el importe de 4.288,03 €, contabilizado en la cuenta 6780100, al haber tomado como referencia la Entidad el importe propuesto en acta de disconformidad y no el (menor) finalmente determinado en el acto de liquidación de fecha 14 de noviembre de 2005 y notificado el día siguiente.

Sobre este punto de la regularización ninguna manifestación efectúa la Entidad siendo evidente que la provisión estaba dotada en exceso pues, tal y como dice en Tribunal Regional en la resolución aquí impugnada:

....hay que tener en cuenta que el gasto por intereses de demora no nace hasta que se dicta la liquidación, y que el acta no deja de ser una propuesta de liquidación, por tanto, si el acta fija un importe como intereses de demora y la liquidación determina uno menor, la diferencia nunca ha llegado a devengarse y a tener la consideración de gasto o deuda tributaria, y menos aún, posibilidad de suponer perjuicio económico futuro para la reclamante, por lo que también procede concluir que la parte de la dotación a la provisión correspondiente al exceso de intereses de demora del acta con respecto a la liquidación, no es deducible, siendo en este sentido también conforme a Derecho el acto impugnado.

Finalmente indicar al respecto que si bien tanto el contribuyente como la Inspección aplicaron respecto de la cuestión que ahora nos ocupa el criterio vigente al momento de autoliquidar (el primero) y practicar la liquidación (la segunda) reconociendo la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora exigidos por liquidación inspectora siempre que los mismos estén contabilizados, hay que señalar que el Tribunal Central modificó su criterio al respecto en Resolución de fecha 23/11/2010 (R.G. 2263/09) por aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y así señaló:

En cuanto a la deducibilidad de los intereses de demora liquidados en actas de inspección, si bien este Tribunal en Resoluciones anteriores admitía la deducibilidad de los mismos si bien condicionada a su contabilización, dicho criterio considera este Tribunal que ha de ser modificado, y ello a la vista de la reciente Sentencia del Tribunal Supremo, de 25 de febrero de 2010, recaída en el recurso de casación nº 10396/2004, que se hace eco de la Sentencia de 24 de octubre de 1998. Recoge la Sentencia de 25 de febrero de 2010 lo siguiente:

"La sentencia de instancia considera la no deducibilidad de los intereses sobre la base de que si bien los intereses tributarios tienen naturaleza indemnizatoria, tal como expresa el artículo 1108 del Código Civil (LEG 1889, 27) ; en cambio, para obtener el beneficio la entidad bancaria no estaba obligada a pagar el interés de demora, puesto que lo que determina su exigibilidad es la mora en el cumplimiento de la obligación de ingresar la retención en el Tesoro Público, por lo que no se trata de un gasto necesario para obtener los beneficios derivados de la utilización de capitales ajenos. Con expresa referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 -se entiende que se refería a la del día 24- de octubre de 1998 (RJ 1998, 9496) cuando indica que «los intereses de demora tienen una función compensadora del incumplimiento por los contribuyentes de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de una modalidad indemnizatoria, esta naturaleza compensadora excluyen la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del impuesto sobre sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende...».

A pesar de los reparos que a la sentencia de 24 de octubre de 1998 opone la entidad recurrente, afirmando que no guarda la identidad requerida respecto del caso que nos ocupa, el tenor de la misma, en cambio, impide compartir el parecer de aquella en los términos en los que se formula. Así es la sentencia deja sentado lo que sigue: "La tesis viene a coincidir con la jurisprudencia ya citada, pues teniendo los intereses de demora una función compensadora del incumplimiento, por los contribuyentes, de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de una modalidad indemnizatoria, esta naturaleza compensadora excluye la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del impuesto sobre sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende.

En otros términos, podemos establecer las siguientes afirmaciones:

1. Los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios.
2. Los intereses derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de los tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que conlleva tal aplazamiento.
3. Los intereses de demora no son deducibles, pues tienen carácter indemnizatorio y no pueden considerarse ni gasto necesario ni tampoco que deriven de un pacto con la Hacienda Pública".

No se cuestiona la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, ni su función compensadora del incumplimiento de una obligación. Y es esta naturaleza compensadora la que ha de llevarnos a coincidir con la sentencia referida, puesto que si la función de los intereses de demora es compensar el tiempo en el que la Administración Tributaria no ha podido disponer de las sumas que debieron ser objeto de retención, de aceptarse el carácter de gastos necesarios, desaparecería la función llamada a cumplir por estos intereses, pues la deducción como gasto tendría por efecto el descompensar la situación que precisamente trata de corregir los intereses de demora.

La tesis presente en la sentencia del Tribunal Supremo referida, en la sentencia de instancia objeto de este recurso de casación y que acoge la Administración tributaria, se funda en que no pueden tener la consideración de gastos deducibles los intereses de demora, en este caso derivados de un acta de inspección, en tanto **no son necesarios los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma**. Lo que resulta acorde con el principio general de la no admisibilidad de que para obtener ingresos sean necesarios gastos que deriven de una infracción de ley. Repugna al principio de Justicia, consagrado en el artº 1 de la CE (RCL 1978, 2836) , que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo. Por ello, como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible, se exige que el gasto no esté prohibido normativamente o que derive de un acto ilícito; de suerte que resulta inútil entrar a examinar fiscalmente la deducibilidad fiscal del gasto si procede del incumplimiento de una norma, por prohibición o por contravención."

En definitiva, de acuerdo con lo expuesto procede desestimar la pretensión de la interesada y confirmar la no deducibilidad de intereses de demora aquí objeto de controversia por importe de 4.288,03 €.

OCTAVO.- Por lo que se refiere a la consideración como gasto deducible en IS 2005 de **una factura** de fecha 31/07/2005, emitida por la sociedad **INMUEBLES.... SL, NIF.:**, por importe de 738.857 €, IVA 118.217,12 €, rechazada por la Inspección al considerar no acreditados los concretos servicios prestados, la Entidad reitera de idéntica y literal forma su discrepancia en sus escritos de alegaciones en tramite de puesto de manifiesto del expediente (Escrito de fecha 14 de mayo de 2010, alegación Cuarta, página 9), al acta de disconformidad (Escrito de fecha 11 de junio de 2010), en su reclamación ante TEAR de Castilla y León (Escrito de fecha 6 de agosto de 2010, alegación Quinta, página 9) y en el recurso de alzada ante este TEAC (Escrito de fecha 13 de abril de 2012, alegación Quinta) se refiere literalmente a lo siguiente:

Gastos de gestión de ventas: es práctica habitual, conocida por la Administración y que no atenta contra ningún principio, que son siempre empresas de los Consejeros o vinculadas con ellos quienes tienen encomendada la tares de gestionar las ventas de las promociones; hace años lo fue M & O, S.L., posteriormente INMUEBLES..., S.L y R..SA, .

Añade ahora que *"La inspección no acredita en ningún caso que la sociedad que emite la factura a JDT, S.L. no haya efectuado los trabajos de gestión de venta durante ese periodo"*.

Tal discrepancia fue resuelta de forma motivada tanto en el Acto de liquidación como en la Resolución del TEAR de Castilla y León señalándose textualmente lo siguiente:

Acto de liquidación:

OCTAVO.- Deducibilidad de gastos en concepto de servicios de control, seguimiento y gestión

Debemos hacer una referencia respecto a la factura recibida de la entidad INMUEBLES..... SL por *"gestiones encomendadas por JDT,S.L. de control, desarrollo de la actividad y gestión de ventas mediante autorización expresa del Consejo de Administración"* . En las alegaciones presentadas se indica que es habitual en el sector que la gestiones de venta se encarguen a empresas vinculadas con los administradores de las entidades y si bien hay una remisión a la autorización del Consejo, en las actas aportadas, o bien no consta la misma, o bien se refieren a un ejercicio distinto del que ahora es Objeto de comprobación.

No obstante, lo verdaderamente relevante es que se refieren a gestiones que no se concretan por parte de la entidad y respecto a cuya realidad solo se aporta como justificante la factura en que consta una referencia genérica a las mismas, no habiendo acreditado el representante de la entidad ni las comisiones concretas o

ventas a las que se refiere ni concretamente a qué gestiones se refiere, cuya cuantía correspondía a un supuesto acuerdo del Consejo de Administración que no ha sido aportado.

La inspección no sólo se ha limitado a trasladar la carga de la prueba de la realidad de la citada factura a la entidad que pretende la deducción de ese gasto sino que constan en el expediente indicios suficientes que permiten llegar a la convicción a esta instancia de la no deducibilidad de la misma. Así, si damos por bueno la mención de que se trata de gestiones de venta, debemos recordar que la entidad tenía personal en M.... destinado específicamente a realizar las gestiones de venta de las promociones allí situadas, además la entidad emisora de la factura no estaba dada de alta en el IAE. Por otro lado, resulta cuando menos curioso que la justificación del importe de la factura sea un supuesto acuerdo del Consejo de Administración, siendo a juicio de esta instancia una curiosa forma de determinar un precio claramente alejada de cualquier práctica de mercado y curiosa forma de pretender justificar la realidad del servicio supuestamente prestado.

Desde el momento que en nuestro ordenamiento jurídico es válida la prueba indiciaria, la situación se torna tal que, tal como hemos indicado, no es que la Inspección esté exigiendo que se acredite suficientemente la realidad de la operación, sino que, yendo mucho más allá en la negación de la operación aporta ella, la Inspección, serios y fundados indicios de que la operación, en los términos en que se describe en la factura no pudo haberse realizado.

Todos estos elementos de juicio deben llevarnos a negar la posibilidad de que la factura que el obligado tributario pretende deducirse se corresponda con prestaciones de servicios que se hayan producido realmente, sino que más bien, tal como apunta el actuario podemos estar ante un pago encubierto a socios de la entidad.

A este respecto, cabe invocar la teoría general en materia de prueba recogida por el artículo 105 Y siguientes de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003. En concreto el artículo 105 establece que:

"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

En el mismo sentido, y en contra de lo alegado por la entidad, se pronuncia la doctrina científica y la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, que afirman que en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen, tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos, etc.

Como ya hemos anticipado, nos hallamos ante una cuestión de valoración de la prueba, esto es, de determinar si la referida factura se corresponde con una real y efectiva prestación de servicios, y de calificar éstos como deducibles o no; y ello con independencia de que las cantidades pactadas se hayan satisfecho por una empresa a la otra. No podemos admitir la confusión entre la prestación de servicios, con la emisión de facturas, por mucho que cuando exista una prestación de servicios por un empresario, sea exigible su documentación en factura.

Precisando lo ya parcialmente expuesto, a nuestro juicio, para que un gasto sea deducible, y correlativamente también lo sean las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, debe probarse su realidad material y personal, y su correlación con los ingresos y la actividad de la entidad; es decir, que ha sido efectivamente prestado, que quien lo presta es quien dice hacerlo, que el destinatario ha sido la empresa que pretende su deducción fiscal, y que se ha incurrido en el mismo dentro del giro o tráfico propio de la empresa que tiene por objeto la obtención de unos correlativos ingresos.

De no exigirse prueba de tales circunstancias, bastaría cualquier pago, documentado en factura, para conseguir la reducción de las cuotas a ingresar por este impuesto; o lo que es lo mismo, que una obligación formal impuesta por el legislador fiscal, cual es la documentación en una factura ajustada a los requisitos exigidos por el RD 2042/1985 o el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, bastaría para conseguir la deducción del importe en ella consignado. Importe que bien pudiera estar incluso pagado, pero que solo será deducible si se prueba la realidad de la operación, y su carácter de deducible. Su documentación en factura es un requisito adicional, complementario y posterior a la realidad de la operación, que surge al servicio de ésta, para su mejor identificación, conocimiento y concreción, y que nunca puede contravenirla pues está sometida a ella, ni ser independiente de ella, o cumplimentarse al margen de ella, pues sería tanto como pretender suplirla.

Pues bien, ninguna duda cabe que, de cara a determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad, no puede admitirse la deducción de esa factura en caso de que no se pruebe la realidad, y la naturaleza o contenido, de los servicios que en ella se han pretendido documentar. Y ello porque, sin que se aporte más información al respecto que la hasta hoy suministrada, ni siquiera caben dentro del concepto de gasto contable, pero es que, aún en menor medida caben dentro del concepto de gasto fiscal, por cuanto el artículo 14 de la Ley 43/1995 o el RDL 4/2004 impide la deducción de partidas tales como las que suponen una retribución al capital propio, o las liberalidades, únicos conceptos en los que cabe encuadrar la minoración de resultados (de neto patrimonial, en definitiva) asentado contablemente a través del gasto de referencia, una vez

que se carece de la mínima información acerca de su naturaleza, puesto que no puede aceptarse que sea la que se refiere en la factura puesta en duda por esta Inspección.

Por tanto, de acuerdo con la normativa del Impuesto, para que el gasto sea deducible, no es suficiente (aunque sea muy conveniente) con la aportación de una factura que formalmente pueda reunir los requisitos establecidos, sino que también se debe acreditar que efectivamente se han realizado las entregas de bienes o prestaciones de servicios, así como el destino de los mismos.

Como venimos indicando, tal apariencia formal no es suficiente, y así lo ha dejada asentado en buena lógica el Tribunal Económico Administrativo Central en diversas resoluciones como las de 9 de junio de 2000, de 3 de diciembre de 2003 o más recientemente en la resolución a reclamación R.G. 4566-04 en las que se establece que la cuestión de la realidad de la prestación de las operaciones es cuestión distinta de la pura formalidad de emitir una factura por una sociedad, y que es la entidad quien ha de acreditar la realidad de la operación. Este criterio se ha mantenido por la Audiencia Nacional en Sentencias de 22 de septiembre y 5 de noviembre de 2005, entre otras.

Igualmente y por su relación con el perfil de la factura controvertida, pueden destacarse la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9/03/2006 en la que se indica que *"no se admite la deducibilidad de determinados gastos porque no se ha acreditado la realidad de los servicios prestados"*, la Sentencia del Tribunal Superior Justicia de Aragón de 11/02/2008 en la que no se admite la facturación de intermediación en la compra de un inmueble puesto que no es suficiente la factura y la contabilización del gasto, no hay contrato, su elevado importe, no se identifica con quien se intermedió, etc ... son indicios más que suficientes para no admitir su deducibilidad; la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19/12/2008 sobre gastos de apoyo a la gestión en la que se indica que: *"Las facturas emitidas no contenían una descripción del servicio prestado ni del cálculo realizado"*. También podemos destacar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19/12/2008, que se refiere a un supuesto muy parecido al que nos ocupa, gastos pagados a socios por servicios de intermediación, en la que se concluye que no se prueba la realidad de tales servicios.

El hecho de que habitualmente se solicite la factura no debe impedirnos sostener que lo realmente importante es acreditar que la adquisición o el servicio se han producido, circunstancia que en este caso no ha quedado probada, puesto que el obligado tributario en ningún momento ha desvirtuado los indicios que hacen dudar razonablemente de la realidad de las prestaciones de servicios que se hacen constar en la factura recibida cuya deducibilidad no admite la Inspección.

Por tanto, en base a los fundamentos expuestos, la falta de justificación de la realidad del servicio y de su correlación con los ingresos, impiden vía actuación conjunta de los artículos 10.3, 14, Y 143 de la Ley del impuesto, que la factura recibida de INMUEBLES.... S.L., pueda ser considerada como gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del impuesto.

Resolución del TEAR de de Castilla y León :

SEXTO.- En cuanto a los gastos de intermediarios en ventas relativos a la factura recibida de la entidad INMUEBLES.... S.L., la Inspección manifiesta que no se ha probado la realidad de las operaciones recogidas en la factura emitida por la citada entidad.

En el presente caso, en primer lugar estamos ante una empresa proveedora que teóricamente presta unos servicios que no se encuentran incluidos en su epígrafe de IAE, por otra parte la reclamante manifiesta que se encargó a este proveedor la prestación de sus servicios por acuerdo del Consejo de Administración, y sin embargo dicho acuerdo no consta en el libro de actas con anterioridad a la fecha de la factura, y el acuerdo que hay a este respecto es efectivo a partir de 2006, y por último los servicios esta empresa tiene un volumen de ingresos con terceros en relación con los que tiene con empresas vinculadas (entre las que está la ahora reclamante) muy pequeño, por tanto cabe concluir que la reclamante, de acuerdo con las normas sobre la carga de la prueba antes citadas, no ha conseguido probar la realidad de dichos servicios, siendo asimismo conforme a Derecho en este punto la liquidación dictada.

Tal discrepancia ha sido ya resuelta por este Tribunal en su Resolución de fecha 20/11/2014 (RG 1968/2012), referida al IVA 2005, señalándose textualmente lo siguiente:

SEGUNDO.- Entrando en el análisis de las cuestiones de fondo que plantea la liquidación impugnada, la primera cuestión que hay que determinar es si se ha probado o no la realidad de los servicios recogidos en la factura recibida de la entidad "INMUEBLES.... S.L."

El artículo 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas. Es decir, la deducción de las cuotas

del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por los sujetos pasivos del impuesto, en la adquisición de bienes y servicios en el ámbito de una actividad económica constituye un derecho ejercitable por el propio sujeto pasivo.

Al tener la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido la consideración de un derecho, hay que recordar que tanto la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria en su artículo 114, como la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su artículo 105, atribuyen la carga de la prueba del mismo a quien pretenda hacer valer su derecho. Así, si un sujeto pasivo pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos, como es el caso del procedimiento inspector, o en el procedimiento de las reclamaciones económico administrativas, debe ser el propio sujeto pasivo quien pruebe los hechos constitutivos del mismo.

Por tanto, en relación con el presente caso, si la entidad reclamante pretende deducir el importe de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las facturas especificadas en los antecedentes de hecho y objeto de la regularización, es a ella a la que le corresponde acreditar los hechos y circunstancias que amparan la existencia del derecho a la deducción, lo que comporta la necesidad no sólo de hacer valer sino también de probar la procedencia del beneficio que se pretende, para lo cual la actora bien podía haber acudido a cualquiera de los medios de prueba recogidos de forma indirecta en el artículo 115 de la Ley 230/1963 General Tributaria (o artículo 106 de la Ley 58/2003) que se remite en cuanto a ellos y a su valoración a las disposiciones del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sin establecer limitaciones a los mismos.

A este respecto el artículo 105 de la Ley General dispone que, *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”*, precepto este que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil.

La regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiéndose que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de ‘normalidad’, ‘disponibilidad’ y ‘facilidad probatoria’. Por otra parte, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, *“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”*.

En relación a la prueba indiciaria, establece el art. 108.2 de dicha Ley: *“2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.”*

Conviene mencionar, por remisión del artículo 106.1 de la Ley General tributaria, el artículo 386 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil que dispone:

“1. A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

La sentencia en la que se aplique el párrafo anterior deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción.

2. Frente a la posible formulación de una presunción judicial, el litigante perjudicado por ella siempre podrá practicar la prueba en contrario a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior”.

Por su parte, el artículo 385.2 de la misma Ley establece:

“(…) 2. Cuando la ley establezca una presunción salvo prueba en contrario, ésta podrá dirigirse tanto a probar la inexistencia del hecho presunto como a demostrar que no existe, en el caso de que se trate, el enlace que ha de haber entre el hecho que se presume y el hecho probado o admitido que fundamenta la presunción. (…)”

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de febrero de 2012, analiza los medios de prueba en el ámbito del derecho tributario, señalando:

“En sede de prueba, una primera gran distinción es la que se establece entre los medios de prueba directos e indirectos o indiciarios.

La prueba directa es el procedimiento probatorio consistente en la contrastación empírica directa del enunciado que se prueba, es decir, en la observación inmediata del hecho al que se refiere el enunciado. Por lo general, el hecho que se pretende probar mediante prueba directa surge espontáneamente, casi podríamos decir que sin mediación alguna ni necesidad de raciocinio, del medio o de la fuente de prueba. Si se dispone de la suficiencia de pruebas directas, debemos admitir que son capaces, por sí solas, de fundar la convicción judicial sobre ese hecho, cuando versan directamente sobre el mismo, por lo que se puede llamar constatación o prueba plena de carácter concluyente.

La prueba indirecta es el procedimiento probatorio que permite llegar al hecho que se prueba a partir de otro u otros, mediante un proceso inferencial. En relación con la prueba indirecta o indiciaria, se ha admitido en el ámbito penal.

Es doctrina reiteradísima del Tribunal Constitucional, desde la STC 31/1981, de 28 de julio, FJ 3, hasta la actualidad (entre otras, STC 120/1999, de 28 de junio, FJ 2) que el derecho a la presunción de inocencia (Art. 24.2 CE) exige que al fallo condenatorio preceda prueba de cargo válida.

También ha reiterado este Tribunal que la prueba de cargo puede ser por indicios, esto es, por inferencia lógica a partir de otros hechos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados; y*
- b) los hechos constitutivos de delito han de deducirse de esos hechos completamente probados a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, que sea explicitado en la Sentencia.*

La irrazonabilidad podrá producirse tanto por la falta de lógica o de coherencia de la inferencia, en el sentido de que los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como por el carácter no concluyente de la inferencia, por excesivamente abierta, débil o indeterminada (entre otras, SSTC 189/1998, de 17 de octubre, FJ 3; 220/1998, de 16 de noviembre, FJ 4; 91/1999, de 26 de mayo, FJ 3; 120/1999, de 28 de junio, FJ 3).

Esta posibilidad de utilizar medios de prueba indiciarios o indirectos es, asimismo, admisible en el ámbito tributario y así se contempla expresamente en la Ley 58/2003, General Tributaria, en su artículo 108.2.

“ (...)”

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

“ (...)”.

La correcta utilización de estos medios de prueba exige, de acuerdo con una jurisprudencia consolidada:

- a) que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas, y*
- b) que se explicite el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho que se pretende probar. Así, la Sentencia del TS de fecha 11/02/2005, entre muchas otras, tras poner de manifiesto la dificultad de la prueba de la simulación contractual, acrecentada por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, señala que la “doctrina de esta Sala admite como suficiente la prueba de presunciones, la cual se configura en torno a un conjunto de indicios, que si bien tomados individualmente pueden no ser significativos, e incluso cabe que sean equívocos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias, son reveladores de la actuación simulatoria.*

Más recientemente, la Sentencia del TS 826/2009 de 21 de diciembre señala que “para complementar lo expuesto procede señalar que la doctrina de esta Sala viene reconociendo, a falta de pruebas directas, que es el supuesto frecuente dado el lógico interés de los intervinientes de no dejar huellas de la realidad, la singular idoneidad y eficacia de las presunciones, como conjunto armónico de indicios, para fundamentar la apreciación de la simulación (SS. Entre otras, de 27 de abril de 2000 (RJ 2000, 2676) ; 3 de noviembre de 2.004; 19 de junio (RJ 2006, 3381) y 4 de diciembre de 2.006; 17 de abril, 26 de junio, 24 de julio, 5 de octubre y 30 de noviembre de 2007 (RJ 2007, 8857) ; y 28 de febrero, 18 de marzo, 14 y 29 de mayo y 14 de noviembre de 2.008 (RJ 2009, 409)), y en el caso sucede que la sentencia recurrida ha cumplido con dicha guía jurisprudencial, cuyo acierto o desacierto ponderativo forma parte de la valoración probatoria, y no de la interpretación documental contractual .”

Una vez sentado lo anterior, se ha de profundizar en los requisitos que deben exigirse a un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido para el ejercicio del derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado. La regulación se encuentra principalmente en los artículos de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, en concreto en el artículo 92 relativo a las cuotas tributarias que son deducibles, artículo 93 sobre los requisitos subjetivos de la deducción, artículo 94 sobre las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, los artículos 95 y 96 sobre las limitaciones y restricciones del derecho a la deducción, artículo 97 relativo a los requisitos formales de la deducción, y los artículos 98 y 99 sobre el nacimiento y el ejercicio del derecho a la deducción respectivamente.

Sobre esta cuestión este Tribunal Económico-Administrativo Central ya se ha pronunciado de forma reiterada distinguiendo principalmente entre dos tipos de exigencias que deben requerirse a todo aquel que pretende deducirse las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado. Por un lado, una exigencia de carácter material, que es la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen; y, por otro lado, una exigencia de carácter formal, que se concreta en el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos formales que se establecen en la normativa reguladora del impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir. Precisamente en la resolución de 3 de diciembre de 2003 (R.G. 4130-02), ya se disponía que la cuestión de la realidad de la prestación de las operaciones es cuestión distinta de la pura formalidad de emitir una factura por una sociedad, y que es la entidad que deduce las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido quien ha de acreditar la realidad de la operación.

Ambas exigencias deben darse de forma simultánea para poder realizar efectivamente y conforme a derecho la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas con motivo de la adquisición de bienes y servicios en el ejercicio de una actividad económica.

Así, si no se acredita la realidad de las operaciones ni siquiera puede entenderse que ha nacido el derecho a deducir, aunque se cumplan los requisitos formales necesarios para el mismo. Esta misma postura ha sido mantenida por la Audiencia Nacional entre otras, en sus sentencias de 5 de noviembre de 2005, y de 22 de septiembre de 2005. Precisamente en esta última, dispone en el fundamento de derecho segundo lo siguiente: *"No basta en consecuencia la realidad material de un documento o factura ni la salida de fondos en su caso por importe equivalente al que figura en dicho documento; en circunstancias como las de autos en las que no existe documento probatorio alguno de que dicha factura corresponda a una real entrega de bienes o prestación de servicios es conforme a derecho que la administración no admita la deducción del IVA reflejado en las mismas"*.

La entidad reclamante manifiesta que la no deducibilidad de determinadas facturas se basa en meras conjeturas e indicios de la Inspección, sin apoyo legal alguno.

Pues bien, en el presente caso, la Inspección ha centrado sus argumentos para rechazar la deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido de las facturas correspondientes a los proveedores relacionados en los antecedentes de hecho, en la incertidumbre que envuelve la realidad de las operaciones facturadas.

Debemos, por tanto, analizar si a la vista del conjunto de las pruebas obrantes en el expediente y teniendo en cuenta los hechos constatados por la Inspección en sus actuaciones, puede concluirse la existencia de indicios razonables y suficientes que acrediten la realidad de las operaciones que la reclamante pretende. Debemos por tanto analizar los indicios recabados por la Inspección en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, para proceder a dicha regularización. Para considerar el importe del IVA o el gasto reflejado en las facturas como deducible en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en el Impuesto sobre Sociedades ha de estarse, entre otros requisitos, en posesión de factura completa debidamente contabilizada. La cuestión que se plantea es si suficiente la misma y su contabilización. Y la contestación no puede ser más que negativa. Ante los indicios de la falta de realidad de las prestaciones de servicios documentadas en la factura, la Administración puede exigir al contribuyente la aportación de otros medios de prueba que demuestren la realidad de las operaciones documentadas en las facturas.

Por tanto, ante los indicios de falta de realidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios consignadas por los emisores de las facturas, la Administración está facultada para solicitar los medios de prueba que acrediten la realidad de las operaciones supuestamente realizadas por los emisores de las facturas, el importe de las facturas no puede computarse como gasto en el Impuesto sobre Sociedades, ni las cuotas de IVA consignadas en el mismo tienen carácter deducible, sin que necesariamente haya que poner los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal pues estamos ante una cuestión de prueba. No estamos ante una prueba diabólica, ni ante una prueba imposible, sino que frente a la formalidad de las facturas, se ponen de manifiesto por la Inspección en este caso una serie de incoherencias e indicios que hacen dudar que los emisores de las facturas haya realizado las entregas de bienes o las prestaciones de servicios, por lo que corresponde a quien ejercita el derecho a la deducción, la prueba de la realidad de los servicios o entregas de bienes puestos en cuestión. Prueba que es de hechos positivos, y que consiste en probar la realidad de las entregas de bienes o de los servicios reflejados en las facturas, identificando a las personas que han intervenido, los medios de transporte utilizados, la maquinaria utilizada, etc.

En este sentido, la Resolución de 26 de julio de 2006 del TEAC (RG 1334-2004) recopila la doctrina jurisprudencial sobre esta cuestión al señalar:

“Esta exigencia de acreditación, no satisfecha en el presente caso, es coherente con la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, en materia de acreditación de gastos (sentencia de 26 de julio de 1994) al señalar:

“La declaración de ingresos tiene una trascendencia social positiva, porque el contribuyente no va a declarar ingresos que no percibe. Los gastos deducibles en cambio, de signo contrario al incremento de la deuda tributaria, requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público”, por eso “la incumbencia probatoria recae sobre quien pretende ver disminuido el importe de la deuda tributaria a través de una relación de gastos deducibles”.

Corroborando esta posición jurisprudencial, la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, ha ratificado la doctrina acabada de exponer en numerosas sentencias, entre otras:

La de 4 de julio de 2005, número de recurso 588/2002, sobre el IVA soportado deducible y los requisitos formales de las facturas, estableciendo que por sí mismos estos documentos no justifican la realidad de las operaciones, requisito previo y necesario para deducir las cuotas, de manera que la deducibilidad no se vincula única y exclusivamente a la corrección formal de las facturas; es preciso que respondan a una entrega de bienes o prestación de servicios real.

La de 14 de junio de 2005, recurso 57/2004, reiterando que para la acreditación de las prestaciones de servicios no es suficiente con las facturas cuando se deducen o existen indicios aportados por la administración tributaria que acreditan lo contrario, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo.

La de 30 de mayo de 2005, número de recurso 583/2002, conforma a la que el artículo 92 de la Ley del IVA exige la acreditación en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo cuando la Administración ha aportado indicios suficientes de su no realización. Y en sentido análogo la sentencia de 28 de octubre de 2005, recurso 194/2003.

prestaciones de servicios que no se afecten a la actividad y las operaciones con factura pero sin justificación o acreditación de la realidad de la operación”.

La Sentencia de 15 de marzo de 2007 de la Audiencia Nacional (recurso 514/2004) señala que *“las facturas que obran en el expediente...emitidas por ...con destinatario...por el concepto de alquiler... no responden a ningún servicios que la primera haya prestado al hoy recurrente...por lo que no concurre el primer requisito para la deducción, la adquisición por el recurrente a ...SL de cualquier clase de bien o servicio, y es claro que no existiendo adquisición de bienes o servicios por el demandante a...SL tampoco pueden existir cuotas soportadas que pueda deducirse, según resulta del artículo 92. uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA”.*

En la misma línea la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 23 de enero de 2014 (RG 6223/2011).

De la anterior Jurisprudencia se deduce con claridad, ante los indicios de la inexistencia de la prestación de servicios documentada en la factura, que corresponde al reclamante la prueba de la realidad de las entregas de bienes, lo que comprende probar que el emisor de las facturas ha realizado las ventas u operaciones consignadas en las mismas. Lo que es coherente con el mandato del artículo 105 de la LGT sobre carga de la prueba, sin que la Inspección tenga que realizar una actividad inquisitiva sobre la realidad de las operaciones.

En el presente caso, en primer lugar estamos ante una empresa proveedora que teóricamente presta unos servicios que no se encuentran incluidos en su epígrafe de IAE, por otra parte la reclamante manifiesta que se encargó a este proveedor la prestación de sus servicios por acuerdo del Consejo de Administración, y sin embargo dicho acuerdo no consta en el libro de actas con anterioridad a la fecha de la factura, y el acuerdo que hay a este respecto es efectivo a partir de 2006, y por último los servicios esta empresa tiene un volumen de ingresos con terceros en relación con los que tiene con empresas vinculadas (entre las que está la ahora reclamante) muy pequeño, por tanto cabe concluir que la reclamante, de acuerdo con las normas sobre la carga de la prueba antes citadas, no ha conseguido probar la realidad de dichos servicios, por lo que el IVA soportado recogido en la factura de referencia no es deducible, siendo conforme a Derecho en este punto la liquidación dictada.

En consecuencia, corresponde desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

NOVENO.- Por lo que se refiere a la **compensación de las bases negativas** declaradas o acreditadas por la Entidad en el periodo de 2003 y aplicadas en el periodo de 2004 y que han sido regularizadas por la Inspección tanto en relación con el periodo 2003, donde indebidamente se acreditaron, mediante acta de disconformidad nº, de fecha 26 de Mayo de 2009, confirmada por Acto de liquidación de fecha 8 de Julio de 2009, y posterior Resolución del TEAR de Castilla y León de fecha 30 de Septiembre de 2011 (RG 47/1297/2009

y 47/1298/2009), como en el periodo de 2004 (objeto de esta Reclamación) donde se aplicaron, la discrepancia de la Entidad, reiterada de idéntica y literal forma en sus escritos de alegaciones en tramite de puesto de manifiesto del expediente (Escrito de fecha 14 de mayo de 2010, alegación, Cuarta página 9), al acta de disconformidad (Escrito de fecha 11 de junio de 2010), en su reclamación ante TEAR de Castilla y León (Escrito de fecha 6 de agosto de 2010, alegación Quinta, página 9), y en el recurso de alzada ante este TEAC (Escrito de fecha 13 de abril de 2012, alegación Quinta), se refiere literalmente a lo siguiente:

.- Compensación de Bases Imponibles Negativas:

En este sentido, discrepamos del criterio de la Administración, reiterando que consideramos que JDT, S.L. actuó correctamente. La decisión de la Inspección se encuentre recurrida en vía administrativa, sin que hasta la fecha se nos haya comunicado resolución. Por lo tanto, lo damos por correcta, mientras no exista resolución en contrario.

Tal discrepancia fue resuelta de forma motivada tanto en el Acto de liquidación como en la Resolución del TEAR de Castilla y León señalándose textualmente lo siguiente:

Acto de liquidación:

Décimo.' Compensación de bases imponibles negativas procedentes del ejercicio 2003

En el ejercicio 2004 la entidad ha compensado bases imponibles negativas procedentes del ejercicio 2003 por importe de 849.584,52 euros. Sin embargo, como resultado de actuaciones inspectoras relativas a dicho ejercicio, en fecha 26 de mayo de 2009 se practicó propuesta de regularización confirmada por esta instancia de la que resultó la improcedencia de dicha base negativa y se determinó una cuota a ingresar de 80.452,56 euros.

La entidad considera que, dada que la liquidación practicada en relación con el ejercicio 2003 se encuentra recurrida, es correcta la compensación realizada por la entidad.

Esta instancia no puede compartir el criterio del obligado tributario por cuanto el acto administrativo, resultado de la actuación inspectora tributaria sobre el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, y ,por mor del juego combinado de los artículos 56, 57 y 94 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se presume válida y produce efectos desde que se dictó, y es ejecutiva desde entonces:"-

En efecto, el tenor literal de los artículos de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, de 26 de noviembre, es el siguiente:

«Artículo 56. Ejecutividad.

Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta Ley,

Artículo 57, Efectos,

1, Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa.

(...)

Artículo 94, Ejecutoriedad.

Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán inmediatamente ejecutivos, salvo lo previsto en los artículos 111 (suspensión de actos) y 138 (ejecutividad de sanciones), yen aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario o necesiten aprobación o autorización superior»,

Así pues, el hecho de no ser firme la liquidación del ejercicio 2003 no es óbice para utilizar el resultado de dicha liquidación en otras posteriores que pudieran verse afectadas por el resultado de la misma, como es el caso del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004.

El Tribunal Económico Administrativo Central, así como tribunales jurisdiccionales de todo orden, se han manifestado en varias ocasiones sobre la utilización de los datos de una regularización no firme para efectuar otra de otros períodos, afirmando que el hecho de que una liquidación esté recurrida, incluso aunque estuviese suspendida, no impide que pueda servir de fundamento a una liquidación posterior.

Así, por ejemplo, en la Resolución del **Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de marzo de 2009 (R.G. 2492/2006)**, en la que se discute un supuesto de hecho por el que se aplica a una liquidación provisional el resultado de un acuerdo de liquidación derivado de un acta de disconformidad, recurrido ante el correspondiente Tribunal Económico-Administrativo, se dice en su Fundamento Tercero:

«En la presente reclamación se discute si en el momento de dictar la liquidación provisional por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes por el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2004 (período 01), al estar el acuerdo de liquidación derivado del Acta de Disconformidad n.º A02- ... que trae su causa recurrido ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... , y por tanto no ser un acto firme, si la Delegación Central debía haber dejado en suspenso la aplicación de dicha liquidación recurrida respecto a la minoración de las cantidades a compensar en períodos posteriores a diciembre del ejercicio 2003, y más aún teniendo en cuenta que la mencionada liquidación fue objeto de suspensión automática por aportación de determinadas garantías con efectos de fecha 25 de abril de 2005.

El procedimiento de verificación de datos iniciado con la notificación de la propuesta de liquidación, se rige principalmente por la Ley 58/2003 General Tributaria, teniendo carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común, tal y como recoge el apartado segundo del artículo 7 de la Ley General Tributaria.

Lo primero que demos señalar es que de conformidad con la Ley 58/2003 General Tributaria y el Real Decreto 520/2005 que aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa, la mera interposición de una reclamación económico administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico administrativa. En el presente caso, como hemos mencionado, consta acuerdo de concesión de suspensión automática de la ejecución de la liquidación derivada del Acta de Disconformidad, con fecha 25 de abril de 2005, por el Tribunal Económico Administrativo Regional de ...

Por su parte, las disposiciones del derecho administrativo que se regulan en la Ley 30/1992 de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común disponen en su artículo 56: „dos actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en la presente Ley», y el artículo 57 dispone «Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa».

Es decir, la liquidación derivada del Acta de Disconformidad incoada por los ejercicios 2001, 2002 Y 2003 se presume válida y produce efectos desde la fecha en que se dicta, y todo ello sin perjuicio de que no haya adquirido firmeza toda vez que la misma ha sido objeto de reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de ... en plazo, y sin perjuicio de que la misma haya sido suspendida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ...

En relación con la incidencia de la regularización producida por una liquidación administrativa relativa a un ejercicio en otro período distinto, como sucede en el caso que nos ocupa, en que los ejercicios 2001, 2002 Y 2003 fueron objeto de sendas regularizaciones, este Tribunal ha manifestado ya en diversas resoluciones que en el supuesto de suspensión de los actos administrativos en los términos recogidos en el artículo 233 apartados 1 y 2 de la Ley 58/2003 General Tributaria, no impide que la liquidación suspendida, aun cuando no pueda ser ejecutada, pueda servir de fundamento a una liquidación posterior relativa a un ejercicio distinto.

En este sentido ya se ha pronunciado este Tribunal Central entre otras en Resolución del 16 de abril de 2008, recaída en la reclamación 2643/2005.

Como señala la Audiencia Nacional en Sentencia de 10 de junio de 2004 (recurso número 88112001):

«La cuestión que, al respecto, plantea la recurrente, es la de que (...) el efecto de la suspensión debe determinar la improcedencia de regularizar el ejercicio que ahora nos ocupa (en el que se reducía la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores) partiendo de la determinación de la base imponible (base imponible negativa) resultante de la regularización correspondiente al ejercicio anterior, sometido a revisión jurisdiccional. (...) la suspensión de un acto administrativo no puede extenderse a la proyección o efectos que tal acto pueda tener en otros sucesivos, sin perjuicio de que, en caso de que tal hipótesis se diera y, por lo tanto, estuviera sujeto a revisión judicial un acto que sirve de antecedente a otro posterior, la eficacia del segundo no estaría condicionada por la suspensión del primero, limitada a los efectos propios de éste, pero no extensible más allá de dicho ámbito para proyectarse sobre ulteriores consecuencias, lo que, en cualquier caso, se, apreciaría sin perjuicio de que, eventualmente objeto de estimación el proceso jurisdiccional, los efectos de la cosa juzgada (término empleado con manifiesta impropiedad para referirse a la suspensión de los actos administrativos decidida en el proceso) se extenderían al nuevo acto, de manera que, una vez recuperada la base imponible originaria o modificada en cualquiera de sus aspectos la regularización sometida a enjuiciamiento,

habría que rectificar proporcionalmente las sucesivas de que trajera causa, ajustando los elementos que fueran dependientes de aquélla a las nuevas cantidades, tal como sucede en este caso con la posibilidad de compensar bases imponibles negativas que, lógicamente, perdía virtualidad ante la actuación administrativa que, previa comprobación de la situación jurídica de la sociedad, consideró que eran improcedentes, por ser positiva la base imponible.»

Más recientemente, en la Sentencia de 11 de junio de 2008 (recurso número 30/2007) la Audiencia Nacional ha declarado:

«En definitiva, lo que no cabe admitir es que la suspensión de una liquidación se extienda sin más a otra liquidación posterior aunque -como aquí ocurre- dicha liquidación venga condicionada por elementos de una liquidación precedente; y ello sin perjuicio, precisamente por su naturaleza de liquidación provisional -que sólo lo es a efectos de su posible modificación por la definitiva, pero en tanto ésta no se produzca surtirá plenos efectos con carácter y eficacia indefinidos- de la repercusión o efectos que pueda tener la anulación, en su caso, de la precedente liquidación sujeta a revisión. O dicho en otros términos, no es la eficacia de la segunda liquidación, como pretende la recurrente, la que se encuentra condicionada por la suspensión de la primera, sino que para el caso de una estimación de la reclamación contra las anteriores liquidaciones los efectos se extenderían a la posterior liquidación, de manera que, una vez fijado definitivamente el importe a compensar para ejercicios posteriores (en este caso para el ejercicio 2001) habría que rectificar dicho importe dependiente de la liquidación que, en su caso, pudiera haber sido anulada, tal y como ocurre, por ejemplo, con la posibilidad de compensar bases imponibles negativas (a que nos referíamos en nuestra SAN de 10 de junio de 2004 citada por el Tribunal Económico-Administrativo Central) que, lógicamente, perdió su virtualidad por mor de la actuación administrativa definitiva que, previa comprobación pertinente de la sociedad, consideró que eran improcedentes al resultar positiva la base imponible.»

Este Tribunal considera correcta la posibilidad de regularizar el período de enero de 2004 mediante liquidación provisional, tomando como base los datos de la liquidación tributaria resultante de las actuaciones inspectoras, y ello a pesar de que el Acuerdo de liquidación no fuese firme en dicho momento por encontrarse recurrido ante el Tribunal Regional en plazo, y aun estando la mencionada liquidación suspendida en vía económico administrativa» .

Por tanto, la alegación efectuada por la entidad debe desestimarse.

Resolución del TEAR de de Castilla y León :

DÉCIMO.- *Por último y en cuanto a la procedencia o no de la compensación de bases imponibles negativas del ejercicio 2003 en el 2004, hay que tener en cuenta que la comprobación por parte de la Inspección del ejercicio 2003, y por tanto la eliminación de la base imponible negativa de dicho ejercicio, ha sido tratada por este Tribunal en el seno de las reclamaciones con nº de referencia 47/1297/2009 y 47/1298/2009, recayendo resolución sobre las mismas el 30 de Septiembre de 2011 en el sentido de considerar la comprobación efectuada por la Inspección en el ejercicio 2003 como conforme a Derecho, por lo que también es conforme a Derecho eliminar la compensación de la base imponible negativa del ejercicio 2003 eliminada por la Inspección de los Tributos, en el ejercicio 2004.*

Como se aprecia y así se ha señalado ya, no aporta la Entidad ningún argumento jurídico en que basar su pretensión .

E incluso realiza manifestaciones inexactas en cuanto que la Resolución del TEAR de Castilla y León de fecha 30 de Septiembre de 2011 (RG 47/1297/2009 y 47/1298/2009) referida a IS 2003 le fue notifica en fecha 28 de octubre de 2011 constando que frente la misma la Entidad interpuso recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León nº 26/2012 el cual no consta resuelto hasta la fecha.

Es decir que a fecha 13 de abril de 2012 en que interpone el presente Recurso de alzada es absolutamente inexacto manifestar que: “ *La decisión de la Inspección se encuentre recurrida en vía administrativa, sin que hasta la fecha se nos haya comunicado resolución. Por lo tanto, lo damos por correcta, mientras no exista resolución en contrario.*”

Por lo demás, el criterio seguido por la Inspección que tal y como se ha señalado fundamenta sus conclusiones en la doctrina de este Tribunal Resolución de fecha 10 de marzo de 2009 (R.G. 2492/06), fundamentada a su vez en Sentencias de la Audiencia Nacional, ha sido reiterado por este Tribunal en Resolución de fecha 27/06/2013 (R.G.: 05862/10) y ello con fundamento en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo:

QUINTO: *Manifiesta la entidad su disconformidad con la liquidación dictada en relación a la parte de la regularización derivada del ejercicio 2002, alegando que la resolución del TEAC dictada correspondiente a la*

liquidación por este ejercicio fue objeto de recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional (Rec. 142/2010) y la ejecución se halla suspendida.

Pues bien, según resulta del acuerdo de liquidación, la incidencia de la liquidación practicada en relación con el ejercicio 2002 en la correspondiente al ejercicio 2003 ha consistido en lo siguiente:

- No procede la compensación de las bases imponibles negativas por importe de 648.595,89 euros, procedente del ejercicio 2002, indebidamente compensadas por el obligado tributario en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, debido a que de la regularización practicada por la inspección anteriormente en relación con el ejercicio 2002 resultó que el resultado de este ejercicio no era negativo, por lo que no procede su compensación.

- No procede la deducción por doble imposición, al haber sido deducida en al regularización del ejercicio 2002.

Debemos recordar en relación con esta cuestión que uno de los supuestos que la Ley General Tributaria prevé en los que se podrán dictar liquidaciones provisionales es el caso en que alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que hubieran sido regularizados mediante liquidación que no fuera firme. Según el artículo 101.4.a):

“Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.”

Señala el **Tribunal Supremo en la Sentencia de junio de 2011**, en el recurso de casación nº 431/2008, en relación con esta cuestión:

<El hecho de que la regularización de la situación administrativa correspondiente a un determinado ejercicio conlleve consecuencias en ejercicios ulteriores no supone, como parece dar a entender «CANDEMAT», la obligación de esperar a que dicha regularización sea firme para poder trasladar sus consecuencias a esos periodos posteriores, con la finalidad de evitar el posible perjuicio del administrado que consiga demostrar que la regularización no se ajustaba a derecho. Si así se entendiera, cuando la Administración tributaria quisiera reflejar en los siguientes ejercicios los resultados de la regularización firme habría prescrito su derecho a liquidarlos, haciendo imposible dicho reflejo e inoperante, en todo o en parte, la regularización. Cuestión distinta es que, cuando la regularización practicada se considere contraria al ordenamiento jurídico, la Administración deba proceder al reestablecimiento de la situación, con las oportunas consecuencias en los ejercicios posteriores a los que hubiere afectado y las compensaciones pertinentes a fin de que el obligado tributario quede indemne.>

En el presente caso, la liquidación dictada por el ejercicio 2003 es provisional y en ella la inspección, como no podía ser de otra forma, ha tenido en cuenta los resultados de las regularizaciones practicadas en ejercicios anteriores. El hecho de que la ejecución del acto dictado en relación con el ejercicio 2002 hubiera sido suspendido no es impedimento para la aplicación de este precepto puesto que la suspensión, de haber sido acordada, se refiere únicamente al ejercicio 2002 y en consecuencia si la inspección no liquida la obligación tributaria correspondiente al ejercicio 2003 como lo ha hecho, esperando la resolución del recurso planteado, cuando esta se produjera sería tarde para regularizar este último ejercicio debido a los efectos de la prescripción.

En este mismo sentido la sentencia del **Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2011** (recurso de casación 2135/2009) manifiesta:

“El artículo 122 de la Ley General Tributaria dispone: "Cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otros, aquélla no será definitiva hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza".

Y el artículo 123, continúa: "La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto.

De igual manera podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados".

Entiende la Sala de instancia, en contra de lo postulado por la parte, que ésta es la situación en que nos encontramos, ya que se ha regularizado provisionalmente la liquidación del ejercicio 1998 declarando excesiva la compensación de beneficios de ese ejercicio, con fundamento en la regularización practicada de los ejercicios 1993 a 1996 en que se redujeron las bases imponibles negativas declaradas por la entidad.

Por tanto la liquidación del ejercicio 1998 se ha determinado directamente en función de las bases establecidas en los ejercicios anteriores, siendo una liquidación consecuencia directa de la otra.

En este sentido y con independencia de que, según consta en el expediente, ambas liquidaciones se encuentran suspendidas, no cabe duda de que la Administración de Álava ha actuado correctamente al practicar liquidación provisional del ejercicio 1998, pues la comprobación inspectora respecto de la hoy recurrente se realizó en base a los datos y antecedentes de la sociedad que obraban ya en poder de la Administración y que permitían acudir a la comprobación abreviada, siendo así que la liquidación provisional practicada, según se hace constar expresamente en el apartado de Motivación, es debido a que no se han declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco al margen de la propuesta de liquidación provisional. En concreto: compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (art. 23 de la Ley 43/1995)."

A las Sentencias del Tribunal Supremo allí citadas se añade la Sentencia de 17 noviembre 2011 Recurso de Casación 4626/2008 (Fundamento de derecho Tercero):

Pues bien, esta Sala debe sentar que la suspensión de una liquidación precedente, en el presente supuesto una en la que se determinó un menor importe a compensar para ejercicios posteriores, no puede determinar -como por la recurrente se pretende- la imposibilidad de regularizar un ejercicio posterior, en el que partiendo de dicha minoración del importe a compensar en el ejercicio 2001 se procede a dictar la liquidación provisional ahora controvertida, pues lo suspendido es el acto administrativo anterior y los efectos de dicha suspensión alcanzan a la posible ejecución de ese acto, a su eficacia, pero no a los actos tributarios posteriores, aunque sean liquidaciones del mismo impuesto pero de ejercicios posteriores, pudiendo, por tanto, regularizarse el IVA de 2001 mediante la correspondiente liquidación provisional, todo ello sin perjuicio de la futura invalidez sobrevinida de este acto liquidatorio en caso de anulación total o parcial del que trae causa, que supondría la correspondiente revisión de esa posterior liquidación.

Una liquidación provisional necesita de otros actos administrativos para ser definitiva, pero despliega sus efectos jurídicos, nacidos de su validez y eficacia, y obliga al sujeto pasivo al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con la excepción obvia de que, respecto a la misma, se haya acordado también la suspensión cautelar de su ejecución.

La lectura del art. 233.1 de la LGT de 2003, invocado como transgredido por la recurrente, además de no resultar aplicable a un supuesto (IVA de 2001) nacido con anterioridad a la vigencia de dicho texto legal, no permite sacar las conclusiones que pretende aquélla. A tenor de dicho precepto «la ejecución del acto impugnado quedará suspendido automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder, en los términos que se establezcan reglamentariamente», lo que no puede más que interpretarse como que los efectos de dicha suspensión, su provisional ineficacia, tan solo afectan a la posible ejecución de ese concreto acto liquidatorio, pero no a otros posteriores, aunque se hayan conformado con elementos del anterior. Y a la misma conclusión se llega respecto a los arts. 74.2-a), 75.1 y 77.1 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas. En efecto, si una liquidación tributaria es el acto resolutorio por el que un órgano competente de la Administración cuantifica y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa de cada tributo, el acto liquidatorio del IVA de 2001 será distinto y con su propia entidad jurídica respecto al de los anteriores ejercicios, sin que le afecte la suspensión de la ejecución de los mismos.

De cualquier forma, la duda interpretativa queda resuelta tras la lectura del art. 122 de la LGT de 1963, aplicable al supuesto litigioso, que establece de una manera terminante y clara que « cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otros, aquélla no será definitiva hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza ».

Conviene resaltar que este criterio legal ha tenido su continuidad en la vigente LGT de 2003, cuyo art. 101.4 confirma que:

«Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) *Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente ».*

Por los argumentos anteriores, debe rechazarse el motivo casacional planteado por la sociedad recurrente.

En consecuencia, corresponde desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

DÉCIMO.- Por último procede entrar a conocer de la resolución sancionadora reseñada por la que se impusieron al sujeto pasivo las sanciones ya referidas.

Frente a ellas alega el interesado exclusivamente en esta vía (alegación Séptima) la ausencia del elemento objetivo del tipo infractor y de ocultación, ni que se haya procedido a una incorrecta llevaza de los libros registros, reproduciendo de nuevo literalmente las mismas alegaciones formuladas en su reclamación ante el TEAR de Castilla y León (entonces estructuradas en alegación primera, segunda y tercera):

Que entendemos improcedente el expediente sancionador, entre otros motivos, porque de la actuación de mi representada no se desprende que haya actuado con ocultación ni que se haya procedido a una incorrecta llevaza de los libros registros, como aduce la inspección. (PRIMERA.-)

Que la Administración se basa en meras manifestaciones y en indicios con una base probatoria nula, no estando acreditado en ningún momento del procedimiento que mi representada cometiera la infracción que se le imputa. No se ha acreditado la existencia de incrementos en los ingresos derivados de la ocultación de ventas, ni la improcedencia de ciertos gastos contabilizados y que se refieren a distintas dietas y gastos de viaje, que constan suficientemente acreditados en el expediente inspector. (SEGUNDA.-)

Que no se dan los elementos objetivos del artículo 184 de la Ley General Tributaria, al no existir en ningún caso ocultación de datos a la Administración Tributaria, ni anomalías sustanciales, como queda acreditado en el expediente de referencia.

Tampoco se dan los presupuestos objetivos de los artículo 191 de la Ley General Tributaria (TERCERA.-)

Por lo que al **elemento objetivo** se refiere, cumple recordar que la actuación del sujeto pasivo, dejando de ingresar parte de la deuda tributaria del ejercicio fiscal de 2004 y 2005 IS, está tipificada de forma genérica como infracción tributaria en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y como tal será en su caso sancionable en virtud de lo preceptuado en dichas normas.

Así lo determinan claramente el Acto de imposición de sanción: Fundamento de derecho Segundo y Tercero) y la Resolución del TERR de Castilla y León (Fundamento de derecho Décimo).

Dicho lo anterior, no es menos cierto que a la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable, es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo en el sentido de que en el ámbito del derecho tributario sancionador tiene plenos efectos el principio de **culpabilidad**, a cuyo efecto se debía vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se hallara amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables y respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990, al analizar lo dispuesto en el mencionado precepto y entender que en esta materia resulta aplicable el principio de culpabilidad que excluía la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios que se recogieron de forma expresa en el artículo 77.4.d) de la derogada Ley 230/1963, General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y asimismo se contienen en el artículo 179 de la vigente Ley 58/2003, en el que se expresa que *“Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados”*.

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y, en principio, dado el carácter cuasi-penal de la actividad administrativa sancionadora; uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es,

precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa.

Como ya tuvo ocasión de pronunciar el Tribunal Constitucional en su sentencia nº 76/90, de 26 de abril (al tiempo de enjuiciar las modificaciones operadas en el régimen sancionador de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985), y más recientemente sostiene el Tribunal Supremo en su sentencia de 11 de marzo de 2010 (recurso de casación 10315/2003):

“la Administración tributaria, tanto en fase de gestión como de resolución de reclamaciones fundamenta la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar y, por ende, la imposición de las sanciones, exclusivamente en dos circunstancias: en primer lugar, el incumplimiento del deber de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades; en segundo lugar, la no concurrencia en general de ninguna de las causas excluyentes de la responsabilidad recogidas en el art. 77.4 de la L.G.T., y, en particular, de la prevista en la letra d) de dicho precepto ... Tal argumentación, sin embargo, es manifiestamente insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (...), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE ... Y es insuficiente, fundamentalmente, por dos razones ... En primer lugar, ... porque la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996), FD Tercero; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto]; ... Y el segundo de los argumentos ... no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), dice "[entre otros supuestos]", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 7446) (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto].”

UNDÉCIMO- El Acuerdo sancionador recurrido, tras detallar y analizar los hechos declarados por el obligado tributario y regularizados por la inspección, aborda de manera separada cada conducta del sujeto pasivo a fin de apreciar el necesario elemento subjetivo, dando además cumplida respuesta a las alegaciones que frente a la propuesta sancionadora formuló la Entidad, idénticas literalmente a las formulas posteriormente tanto ante el TEAR de Castilla y León como ante este Tribunal, y así señala aquel Acuerdo sancionador:

QUINTO.- Respecto del componente subjetivo determinante de la culpabilidad del presunto infractor, hemos de partir aceptando que en el Derecho Tributario Sancionador rige el principio de culpabilidad, principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado.

No obstante las sanciones tributarias no se aplican exclusivamente a aquellos que actúan dolosamente, es decir, con conciencia y voluntad de realizar el tipo; sino que también se aplican a los supuestos en que el elemento volitivo es más tenue y en concreto llega, por imperativo legal, no por interpretación de este órgano administrativo, a esa *"simple negligencia"*, que establecía como merecedora de sanción el artículo 77 de la Ley 230/1963, en la redacción de la Ley 2511995, o a su equivalente recogido en el art. 183 de la posterior y actual Ley 58/2003, cuando considera merecedora de sanción a la conducta viciada con *"cualquier grado de negligencia"*, dentro de la que, obviamente, se deberá de entender incluida la simple negligencia.

Es necesario apreciar la trascendente diferencia que supone la utilización del término *"negligencia"*, para hacernos ver que no se trata de demostrar la conducta dolosa del obligado tributario sino algo muy diferente, que al obligado tributario le era exigible otra conducta.

Desde luego, para el legislador no es precisa la concurrencia de conocimiento y voluntad en la consecución del tipo, bastando simplemente con que el sujeto pasivo no realizara todas las conductas que se le podían exigir para no cometer el tipo, es decir, cuando manifieste una falta de la diligencia mínimamente debida por todo contribuyente, no omitiendo aquel comportamiento que hubiera evitado la comisión del tipo del injusto. La inevitabilidad es una característica esencial de la culpabilidad.

Todo lo anterior nos exige, en este caso concreto, determinar si concurrió en su conducta el necesario elemento subjetivo, culpabilidad, como para que dicha infracción resulte sancionable, es decir, si se le puede reprochar al sujeto pasivo la conducta calificada como infracción, o, si por el contrario, concurre en su conducta alguna de las causas de exoneración de responsabilidad de entre las previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003.

Por ello resulta preciso detenernos en analizar el origen de estas concretas modificaciones de la base imponible, que determinan la cuota diferencial dejada de ingresar exigida a través del acta, del que esta sanción trae causa.

La descripción de las mismas se realiza detalladamente tanto en el acta como en la propuesta de sanción. No resulta necesario reiterarlas, bastando con una expresa remisión a esos documentos. A nuestro juicio, en los hechos sancionados ha quedado de manifiesto la falta de cualquier mínimo interés y diligencia, en el obligado tributario, a la hora de cumplir con sus obligaciones fiscales.

En este caso, la entidad ha dejado de ingresar una parte importante de deuda en el Tesoro, conociendo sus obligaciones fiscales dado que tiene infraestructura suficiente, presenta sus declaraciones y ha sido objeto de otras actuaciones inspectoras. La entidad conoce perfectamente que estaba percibiendo ingresos superiores a los declarados y contabilizados, deduciendo gastos sin justificación o que parecen más bien liberalidades o retribuciones a los socios respecto a los que su no deducibilidad es clara y deduciendo facturas que amparan servicios que no han sido justificados.

Por otra parte, la conducta descrita tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el artículo 179.2 mencionado, exculporias de responsabilidad. En particular, a nuestro juicio, no cabe ninguna razonable interpretación de esas normas que ampare la conducta del interesado.

Es evidente que la infracción se ha cometido por medio de una conducta voluntaria y culpable, y, por ende, debe merecer el reproche sancionador que la norma establece para ese tipo de acciones. Como ya queda dicho, resulta clara la normativa, que ningún margen deja a la interpretación en contrario sin que, por otra parte, sea lo bastante compleja como para plantear problemas de comprensión en quién deba de aplicarla.

Confirma el TEAR de Castilla y León (Fundamento de derecho Décimo SEGUNDO) la concurrencia del elemento subjetivo y así lo corrobora este Tribunal, entre otras razones porque la Entidad no cuestiona la inexistencia del mismo. Su discrepancia, siendo plenamente concedora de sus obligaciones tributarias, se centra en discrepar si la Administración tributaria ha probado o no los hechos que regulariza, es decir, los ingresos ocultos o los gastos deducidos.

En este sentido cabe traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14 de mayo de 2014 nº de recurso: 656/2013, confirmatoria de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 julio 2012, recurso contencioso-administrativo núm. 405/2009, la cual confirmó la Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10/09/2009, que igualmente confirmó Acuerdo sancionador de fecha 03-07-2008, del Jefe de la oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la A.E.A.T. relativo al Impuesto sobre Sociedades, período 2003, derivada de acta de conformidad, en la que se modificaban las bases declaradas por varios conceptos, y entre ellos el referido a Gastos no deducibles, señalando el Alto Tribunal:.

3º) Finalmente, se ha de tener en cuenta que, como acabamos de apuntar, la responsabilidad es exigible en el ámbito tributario si media simple negligencia, título de imputación que la Sala de instancia concluye ha concurrido en este caso mediante un razonamiento que no ha sido adecuada y suficientemente combatido en esta casación.

Porque la existencia de numerosos pronunciamientos jurisprudenciales que admiten el error como causa excluyente de la culpabilidad -generalmente en presencia de errores invencibles- no impide que, apreciadas las circunstancias concurrentes en el caso, quepa sancionar las conductas que se reputen negligentes, a fin de no amparar el abuso por los obligados tributarios del error de hecho o de derecho, utilizándolo como un mero subterfugio para tratar de evitar la aflicción de una sanción legítimamente impuesta [véase la sentencia de 8 de marzo de 2012 (casación 4925/08 , FJ 3º)].

Como consecuencia de las conductas descritas se produjo un considerable beneficio fiscal para el sujeto pasivo que, de no haber intervenido la Inspección de los Tributos, habría quedado definitivamente consolidado. En el caso concreto que nos ocupa se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, pues el obligado tributario, como empresario que venía tributando en el Impuesto sobre Sociedades cuya actividad es Construcción completa, reparación y conservación, clasificada en el epígrafe 501.1 del IAE, debía de conocer sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, no pudiéndose apreciar la diligencia debida en la conducta del contribuyente en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, realizando las conductas tipificadas ya con pleno conocimiento y conciencia de su gravedad ya, al menos, con negligencia punible, esto es, con ausencia del cuidado y atención que le eran exigibles.

Por tanto, queda probada a juicio de este Tribunal la existencia de culpabilidad y la negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La infracción se califica de grave en el Acuerdo sancionador recurrido (Fundamento de derecho Tercero) de acuerdo con lo señalando en los artículos 191.3 (*“La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación”*) y 184.2 de la LGT 58 (*se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento*), señalándose de forma expresa que:

“En este caso, se aprecia la existencia de ocultación puesto que con pleno conocimiento de que se estaban percibiendo ingresos superiores a los declarados y contabilizados, así como de que en el ejercicio 2005 la entidad deduce una factura por servicios cuya realidad no se ha justificado, siendo la incidencia de la deuda derivada de la ocultación superior al 10% en ambos ejercicios”

Ocultación que es confirmada por el TEAR de Castilla y León (Fundamento de derecho Décimo Tercero) y por este Tribunal.

En relación con ello debe señalarse que este Tribunal se ha pronunciado ya sobre la discrepancia formulada por la Entidad sobre la concurrencia de ocultación en la deducción en IVA 2005 de la factura recibida de INMUEBLES S.L., resolución de fecha 20/11/2014 (RG 1968/12), fundamento de derecho Séptimo, cuyos argumentos se dan por reproducidos. No se trata de un mero incumplimiento de la carga de probar, sino que la Entidad ha utilizado el poder de dirección común de las compañías vinculadas para simular unos servicios que no han tenido lugar, cubriendo la deducción mediante el empleo de facturas formalmente válidas tratándose pues de “operaciones inexistentes”.

Por otro lado la concurrencia de ocultación en relación con los ingresos por ventas no declarados ha sido confirmada en un supuesto similar por Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 26 junio 2014, recurso contencioso-administrativo 300/2011 :

Cuarto.

En cuanto a la imposición de la sanción, la parte recurrente considera procedente la eliminación de la agravación de ocultación y ello pues entiende que la falta de ingreso no puede identificarse con ocultación.

Esta Sala, por el contrario considera que resulta evidente la procedencia de la imposición de la sanción, dada la clara y evidente omisión del deber de declarar e ingresar la deuda tributaria procedente y la ocultación de ingresos percibidos por los adquirentes de las plazas de garaje.

Seguimos en este punto el criterio manifestado por esta Sala en sentencias de análoga significación a la presente como la dictada en el recurso 301/2010 .

La sanción no es sólo procedente sino absolutamente merecida, dado el manifiesto desprecio de las normas jurídicas que disciplinan, en este caso, el deber de contribuir, suficiente para fundamentar el elemento culpabilístico, pues sobre la base de una contabilidad no llevada puntualmente, tal como se describe en el acta sin refutación actora, por lo que concurre no sólo una patente ocultación de ingresos que debieron ser contabilizados, declarados y dar lugar al correspondiente ingreso tributario, sino que se han deducido gastos y provisiones claramente improcedentes, sin que, por lo demás, quepa apreciar vulneración de los principios de legalidad y tipicidad (pues los preceptos aplicados son los correctos y la conducta infractora se ajusta a su definición) o al de proporcionalidad, inconcebible cuando el acuerdo sancionador se ha limitado a aplicar normas atributivas de potestades regladas que no admiten margen de apreciación entre un máximo y un mínimo que pudieran revelar una desproporción entre la previsión legal y el acto singular de aplicación, siendo de añadir que concurre en este caso la ocultación agravatoria que se ha aplicado en la sanción (art. 184.2 LGT 2003), así como que la alegación sobre la ausencia de perjuicio económico se basa en la ausencia de elusión del impuesto, ya examinada, al margen de que la cuantía de lo defraudado supera obviamente los márgenes para la aplicación del artículo 187.b) de la Ley 58/2003 , amén de que se trata de cantidades evidentemente abarcadas por el dolo elusivo, conforme a lo expuesto.

Por lo demás no cuestiona la Entidad la sanción impuesta en relación a los criterios de comisión repetida y perjuicio económico, así como la deducción la sanción correspondiente a la acreditación indebida de la Bases negativas.

En conclusión por lo que procede confirmar el acuerdo impugnado.

Por cuanto antecede,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada nº 1966/12 interpuesto por la entidad JDT, S.L.

ACUERDA:

DESESTIMARLO.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.