

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069242

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 959/2017, de 27 de julio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2164/2013

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Realidad de los servicios. La Inspección rechazó la deducibilidad de facturas de ejecuciones de obra en la construcción de viviendas por diferencias entre las facturas y los pagos, que fueron efectuados por caja. Sin embargo, el tribunal considera que no se pueden rechazar sin más, pues los indicios tienen que ser suficientes y serios y los utilizados por la Inspección no eran suficientes. **Liberalidades/ gastos necesarios.** No son deducibles los gastos de cuatro líneas de teléfono, ya que al no tener empleados no resulta justificado tener más de una línea.

Procedimiento sancionador. Inicio. No es motivo de nulidad que el expediente se iniciase con anterioridad a la notificación del acuerdo de liquidación.

PRECEPTOS:

RD 2063/2004 (Rgto. del régimen sancionador tributario) arts. 22 y 31.
Ley 58/2003 (LGT) art. 209.

PONENTE:

Doña María Jesús Oliveros Roselló.

Magistrados:

Don LUIS MANGLANO SADA
Don RAFAEL PEREZ NIETO
Doña MARIA BELEN CASTELLO CHECA
Doña MARIA JESUS OLIVEROS ROSSELLO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD

VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN TERCERA

SENTENCIA 959/17

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA

Magistrados:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO

D^a BELÉN CASTELLÓ CHECA
D. D^a M^a JESÚS OLIVEROS ROSSELLÓ

En la Ciudad de Valencia, a veintisiete de julio de dos mil diecisiete .

VISTO por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso administrativo no 2164/2013 en el que han sido partes, como recurrente, la mercantil BLANCARENA VENTA DIRECTA S.L., representada por la procuradora D^a Lourdes Bañón Navarro y asistida por el letrado D. Germán Dávalos Sánchez, y como demandado, el Tribunal Económico Administrativo Regional, que actuó bajo la representación del Abogado del Estado. La cuantía del recurso se fijó en 401.823,59 euros. Ha sido ponente la Magistrada D^a M^a JESÚS OLIVEROS ROSSELLÓ.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó al demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplica se dicte sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

Segundo.

La representación de la parte demandada, contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmase la resolución recurrida.

Tercero.

No habiéndose recibido el proceso a prueba, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

Cuarto.

Se señaló la votación para el día 26 de julio de 2017.

Quinto.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil BLANCARENA VENTA DIRECTA S.L., la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 3 de mayo de 2013, parcialmente estimatoria de la reclamación económico administrativa nº 03/02731/2011 y 03/02732/2011, formulada por la actora frente a la Liquidación en materia de IS ejercicios 2005 a 2007 y acuerdo sancionador.

Segundo.

La parte actora articula su pretensión impugnatoria en la demanda sobre los siguientes motivos:

- En cuanto a la no deducibilidad de parte de los gastos facturados por Intermedia S.L.: alega que consta en el informe de disconformidad respecto a los ejercicios 2005,2006, pag 4 a 10, periodos 2005 a 2007, que se aportan facturas contabilizadas y registradas en Libros emitidas por la mercantil "Intermedia S.L.", que reflejan unos gastos soportados como consecuencia de la prestación de servicios de ejecución de obras, para la construcción de una promoción de 40 viviendas, señala el informe que consta que considera aceptable que se llevó a cabo las obras de construcción y que consta la terminación de las mismas en el año 2007, si bien admitida la realidad de las obras no se admite la deducibilidad de parte de dichos gastos debidamente contabilizados y declarados, en base exclusivamente a que están pagados por caja, en concreto de 2005 117.757,01 euros respecto a 2006 de 331.308,5 euros. Alega que no se destruye por la Inspección la presunción de certeza de la que gozan los gastos debidamente contabilizados y declarados, pues no es suficiente señalar que no aparecen reflejados en los extractos bancarios, pues se pagaron mediante cheques a través de caja. Aduce los arts 105 y sig en cuanto a la carga de la prueba.

-En cuanto a la no aceptación de deducción de determinados gastos por no considerarlos necesarios para la actividad: se trata de los gastos correspondientes a cuatro líneas de teléfono aceptando la Inspección únicamente un 25%, por entender que el resto de líneas no son necesarias. Alega que acreditada la afectación, la deducibilidad es del 100%.

-En cuanto al ejercicio 2005, el gasto cuya base es de 17.316,12 euros llevado a cabo en octubre y anotado en la cuenta contable 6270 se rechaza pues "no se aporta el documento y no se sabe qué es". Señala que el pago de dicho gasto consta en extracto bancario, y responde a un pagaré nominativo a favor de comisionista inmobiliario, pago por la intermediación por la venta de dos viviendas, abonada mediante cheque nominativo a favor de "Ventromile Asociados EEUU", por lo que queda probada su realidad.

-En cuanto al acuerdo sancionador, alega el inicio extemporáneo del expediente sancionador pues el art 209,2 LGT acota el plazo durante el cual la Inspección puede iniciar el expediente sancionador, que empieza a contar desde la notificación del acuerdo de liquidación por lo que iniciado con anterioridad, el mismo es extemporáneo. El acuerdo de liquidación se dicta en fecha 20 de enero de 2011 y se notifica el 4 de febrero de 2011 y el expediente sancionador se inicia el 12 de noviembre de 2011, el mismo día en que se formalizan las actas de disconformidad, así consta en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, pag 1. Lo que determina que la sanción es nula por infracción del principio de legalidad y de seguridad jurídica

Tercero.

El Abogado del Estado se opone al recurso y solicita la desestimación de la demanda, reitera los argumentos de la resolución del TEAR impugnada.

Cuarto.

Expuestos los términos en que se suscita la litis, en la que la parte actora cuestiona alguno de los extremos del acta de liquidación que resultaron confirmados por el TEAR, analizamos en primer término el relativo a la deducibilidad de parte de los gastos facturados por Intermedia S.L.

En el acuerdo de liquidación y respecto al ejercicio 2006 consta:

" Analizados los extractos bancarios del ejercicio 2006 de las cuentas de titularidad del obligado se observan pagos por importe de 967.753,26 euros, que el obligado tributario manifestó haber realizado a la mercantil Intermedia S.R.L. Existen también pagos por importe de 35.000 euros cuyo concepto es pagos a Intermedia S.R.L. (15.000) y a Orihuela Vacaciones (20.000).

Analizados los extractos bancarios de una cuenta titularidad de Orihuela Vacaciones abierta en Caja Murcia con nº 2043 0453 22 2000001765 se observan transferencias a favor de Orihuela Vacaciones por importe de 273.021,53 euros. La Inspección tiene constancia de una factura emitida por Intermedia S.L. a Orihuela Vacaciones por importe de 55.000 euros."

En dicho acuerdo, pag 4 consta:

"El obligado tributario manifestó que la mercantil Intermedia S.L. fue la empresa encargada de la construcción de las viviendas y aportó copia de las facturas que esta le había emitido pero no aportó medios de pago ni contratos ni ninguna otra documentación"

En definitiva, el criterio de la administración en el acuerdo de liquidación es el de que procede la regularización por cuanto la actora "había contabilizado pagos a la mercantil Intermedia S.R.L. por importe superior al comprobado", página 10 del acuerdo de liquidación. La Inspección considera que determinados importes facturados por Intermedia S.L. para la construcción de una promoción de 40 viviendas no se encuentra suficientemente justificada, existiendo importantes diferencias entre las facturas aportadas y los pagos, que en el ejercicio 2006 ascienden a:

Cantidades contabilizadas; 1.523.621,30 euros, pagos comprobados: 1.192.312,80 euros, diferencias: 331.308,50 euros.

Pues bien, en el caso de autos, se plantea la determinación de la realidad de los pagos que la actora afirma haber realizado y se niegan por la administración, por lo que la determinación su realidad, solo se puede realizar a través del análisis de cada uno de los indicios aportados para sustentar de forma presuntiva una u otra conclusión. Recordando que la válida utilización de la prueba de presunciones precisa que concurren los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente, aunque sea de manera implícita, el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica, o, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, como prueba, que es el constituido por el hecho base en cuanto que este ha de estar suficientemente acreditado. De él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia.

En el supuesto que analizamos, el único y exclusivo indicio sobre el que la administración sustenta su conclusión, es el de que los mismos se realizaron en caja o en efectivo. Como ya hemos señalado, entre los hechos básicos y aquel que se trata de acreditar es necesario que exista un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano o "máximas de la experiencia", entendidas como elemento de racionalidad. La falta de racionalidad del engarce puede venir determinada tanto por la arbitrariedad o la falta de lógica o de coherencia en la inferencia - así ocurre cuando el hecho base excluye el hecho consecuencia que de él se hace derivar- como cuando no conduzcan naturalmente al hecho consecuencia por el carácter excesivamente abierto, débil o indeterminado de la inferencia, lo que equivale a rechazar la conclusión cuando la deducción sea tan inconcluyente que en su seno quepa tal pluralidad de conclusiones alternativas que ninguna de ellas pueda darse por probada. Pues bien, valorando los indicios en los que se basa la administración para considerar la existencia de gastos inexistentes, se considera que los mismos son insuficientes a los fines pretendidos, y ello por cuanto el único sustento para dicha negación es el de que los mismos se realizaron en efectivo.

Así pues, llegado el momento de la comprobación o investigación de la realidad de las entregas o servicios documentados en las facturas, éstas no se pueden rechazar sin más oponiendo la Administración una simple negación o meras conjeturas. Antes bien, a ella incumbe aportar indicios suficientes y serios que expliquen razonablemente su duda o su negación; sólo entonces cabrá esperar del sujeto pasivo justificaciones adicionales a las facturas, en especial si se encuentra en disponibilidad y facilidad para aportar nuevos datos sobre la controversia y también porque la deducción de los gastos se configura legalmente como un derecho subjetivo cuyos hechos constitutivos han de ser probados por quien los alega. En el caso examinado los indicios resultan insuficientes para alcanzar las conclusiones que la AEAT determina en su liquidación, pues la actora en su demanda ofrece una explicación alternativa, equiparable en su credibilidad a la conclusión de que las facturas fueron artificialmente elevadas.

Cuarto.

Respecto al motivo referido a la no aceptación de deducción de determinados gastos por no considerarlos necesarios para la actividad, gastos correspondientes a cuatro líneas de teléfono aceptando la Inspección

únicamente un 25%, por entender que el resto de líneas no son necesarias. Alega la actora que acreditada la afectación, la deducibilidad es del 100%, sin embargo esta alegación en los términos en que se formula parte de un defectuoso entendimiento del concepto afectación, pues la misma no se refiere genéricamente a cualquier elemento, en este caso líneas telefónicas, sino a cada una de ellas, sin perjuicio de que a partir de la acreditación de la afectación el posible uso privativo de una línea no impide la afectación total. Por lo que siendo así y partiendo del hecho incontrovertido de que la actora es una empresa que carece de personal la adscripción de cuatro líneas, a falta de mayor acreditación, no resulta justificada, por lo que en este extremo se desestima el motivo alegado.

Por último, respecto al motivo referido al ejercicio 2005, en torno al cual la actora alega que el gasto cuya base es de 17.316,12 euros llevado a cabo en octubre y anotado en la cuenta contable 6270 se rechaza pues "no se aporta el documento y no se sabe qué es". Señala que el pago de dicho gasto consta en extracto bancario, y responde a un pagaré nominativo a favor de comisionista inmobiliario, pago por la intermediación poro la venta de dos viviendas, abonada mediante cheque nominativo a favor de "Ventromile Asociados EEUU", por lo que queda probada su realidad, hay que señalar que ningún análisis se ha de realizar por cuanto el ejercicio 2005 fue declarado prescrito en la resolución del TEAR, por lo que no puede ser objeto de controversia.

Cuarto.

Lo hasta aquí expuesto nos conduce a la estimación parcial de la demanda, anulando la liquidación en el extremo referido al motivo estimado, y ello ha de determinar la anulación del acuerdo sancionador en la parte del mismo que resulte conectada con el motivo estimado.

Si bien, habiendo alegado la actora el motivo impugnatorio relativo a la extemporaneidad del inicio del expediente sancionador, procedemos al examen del mismo. Sostiene la actora el inicio extemporáneo del expediente sancionador pues el art 209,2 LGT acota el plazo durante el cual la Inspección puede iniciar el expediente sancionador, que empieza a contar desde la notificación del acuerdo de liquidación por lo que iniciado con anterioridad, el mismo es extemporáneo. Consta en el expediente que el acuerdo de liquidación se dicta en fecha 20 de enero de 2011 y se notifica el 4 de febrero de 2011 y el expediente sancionador se inicia el 12 de noviembre de 2011, el mismo día en que se formalizan las actas de disconformidad, así consta en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, pag 1. En base a ello la actora mantiene que la sanción es nula por infracción del principio de legalidad y de seguridad jurídica.

No ha de prosperar el citado motivo impugnatorio pues la dicción del art 209, 2 LGT no impide a la administración el inicio anterior, tal como resuelve la Sentencia Nº 230/2016, de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, Sección 6, Rec 261/2014 de 09 de Junio de 2016 , que razona:

"El artículo 22.4 del Reglamento Sancionador establece que se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado en el procedimiento de comprobación (gestión o inspección) del que trae causa. No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos.

Además se iniciarán los procedimientos que deban de iniciarse por otras conductas puestas de manifiesto en el curso del procedimiento y que sin implicar liquidación, si son constitutivas de infracción tributaria.

Otra cuestión referente al artículo 22.4 del RGRST, es que nos indica expresamente que deberán iniciarse tantos procedimientos como propuestas de liquidación se den. En opinión de algunos autores, junto al TEDH, piensan que debería incoarse el procedimiento sancionador tributario desde la aparición de indicios de que se haya cometido una infracción, con independencia de que existiera o no una propuesta de liquidación o una liquidación definitiva, puesto que es ese el momento en el que la Administración se dirige, en concreto, contra una persona exigiendo responsabilidad, y por tanto existiría ya un procedimiento propiamente sancionador en el que se debería dar la oportunidad de defensa al contribuyente, informándole de tal situación y su carácter sancionador.

Nos indica el art. 31.1 del RGRST59 que cuando se acrediten las circunstancias o los hechos que den lugar a la imposición de una sanción no pecuniaria por infracciones tributarias graves o muy graves, se procederá a iniciar el expediente sancionador

Por último, en referencia al plazo de inicio, señalar que cabe la posibilidad de iniciar un procedimiento sancionador tributario sin que haya finalizado el procedimiento previo de comprobación y aplicación. Dos supuestos que verifican este hecho es la imposición de la sanción en el momento del acta con acuerdo, o la renuncia a la

tramitación separada, sin embargo, un requisito que sí es esencial en la mayoría de los supuestos es conocer la cuota defraudada con anterioridad a la imposición de la sanción

No es contrario a lo recogido en el 209.2 ,LGT que el expediente sancionador se inicie antes de que sea notificado el acuerdo de liquidación.

Lo que la norma prohíbe es que se inicien expedientes sancionadores una vez transcurridos tres meses desde la notificación de la liquidación pero no antes de dicha notificación, de manera que el expediente sancionador puede iniciarse una vez que el órgano gestor considere que existen indicios suficientes para ello, lo cual puede suceder antes de haber notificado la liquidación."

En términos similares razona Tribunal Económico Administrativo Central, Núm. Resolución: 5704/2011/00/00, de fecha 19 de Febrero de 2014.

Por lo expuesto hemos de señalar que no es contrario a lo recogido en el artículo 209.2 Ley 58/2003 que el expediente sancionador se inicie antes de que sea notificado el acuerdo de liquidación. Lo que la norma prohíbe es que se inicien expedientes sancionadores una vez transcurridos tres meses desde la notificación de la liquidación pero no antes de dicha notificación, de manera que el expediente sancionador puede iniciarse una vez que el órgano gestor considere que existen indicios suficientes para ello, lo cual puede suceder antes de haber notificado la liquidación. Por lo que se desestima el motivo analizado, acordando en definitiva la anulación del acuerdo sancionador, únicamente en el extremo conectado con la anulación parcial de la liquidación antes expuesta.

Quinto.

De conformidad con el criterio mantenido por el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , tratándose de una estimación parcial de la demanda no procede la imposición de costas.

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

FALLAMOS

1. ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso interpuesto por la mercantil BLANCARENA VENTA DIRECTA S.L., contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 3 de mayo de 2013, parcialmente estimatoria de la reclamación económico administrativa nº 03/02731/2011 y 03/02732/2011, formulada por la actora frente a la Liquidación en materia de IS y acuerdo sancionador, anulando parcialmente la resolución del TEAR y el acuerdo de liquidación y sancionador en los términos de la fundamentación jurídica de esta resolución.

2. Sin costas.

Esta Sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa , recurso de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en el Apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE número 162 de 6 de julio de 2016).

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

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente del presente recurso, estando celebrando Audiencia Pública esta Sala, de la que, como Letrada de la Administración de justicia, certifico.

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