

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072425

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

Sentencia 219/2018, de 26 de junio de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 269/2017

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Imputación temporal. Operaciones a plazo. Procedimiento de gestión. Declaraciones tributarias. Ejercicio de opciones. Rectificación de opción de la comprobación. Operaciones a plazo.** En la medida que el sujeto no incluyó en su declaración un ajuste extracontable positivo, referido a la imputación temporal, para recoger el cobro aplazado, se entiende que optó por la aplicación del criterio del devengo, sin que pueda modificar esa opción en el curso de la comprobación. La Administración no queda vinculada por los datos que constan en la declaración, si bien sí vincula al sujeto, salvo que aporte prueba de que sufrió un error de hecho. La doctrina de los actos propios afecta también al contribuyente. No se niega que se trate de una operación a plazo, pero como el interesado optó por el criterio del devengo no cabe la aplicación de la regla especial de las operaciones a plazo. El que reflejase en la declaración un ajuste positivo que el contribuyente alega que fue un error, pero del que no ha aportado prueba suficiente, determina que no pueda admitirse la corrección del error que pretende el sujeto. Para los casos en que considere que ha incurrido en un error en la declaración lo procedente hubiera sido presentar una rectificación de su declaración. La solicitud de rectificación del error en el procedimiento de inspección no es posible. No procede la sanción por falta de motivación.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 108, 119 y 179.

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

RD 1163/1990 (Devolución de ingresos indebidos), disp. adic. tercera.

Constitución española, art. 24.

**PONENTE:***Doña María del Pilar Alonso Sotorrio.*

Magistrados:

Don PEDRO MANUEL HERNANDEZ CORDOBES

Don RAFAEL ALONSO DORRONSORO

Don MARIA DEL PILAR ALONSO SOTORRIO

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

Plaza San Francisco nº 15

Santa Cruz de Tenerife

Teléfono: 922 479 385

Fax.: 922 479 424

Email: s1contadm.tfe@justiciaencanarias.org

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000269/2017

NIG: 3803833320170000481

Resolución: Sentencia 000219/2018

Demandante: Narciso; Procurador: TAIDIA ORIHUELA QUINTERO

Demandante: Rosaura; Procurador: TAIDIA ORIHUELA QUINTERO

Demandado: TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

## SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente Don Pedro Manuel Hernández Cordobés

Ilmo. Sr. Magistrado Doña Rafael Alonso Dorronsoro

Ilma. Sra. Magistrado Doña María del Pilar Alonso Sotorrío (Ponente)

En Santa Cruz de Tenerife a 26 de junio de 2018, visto por esta Sección Primera de la SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS, con sede en Santa Cruz de Tenerife, integrada por los Señores Magistrados anotados al margen, el recurso Contencioso-Administrativo seguido con el nº 269/2017 por cuantía de 24.828,62 euros interpuesto por Don Narciso Y Doña Rosaura, representado/a por el Procurador de los Tribunales Don/ña Taida Orihuela Quintero y dirigido/a por el Abogado Don/ña María Asunción Laynez Forniés, habiendo sido parte como Administración demandada TEAR y en su representación y defensa el Abogado del Estado, se ha dictado EN NOMBRE DE S.M. EL REY, la presente sentencia con base en los siguientes:

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Pretensiones de las partes y hechos en que las fundan

A.- En resolución de fecha 29 de septiembre del 2017 dictada por el TEAR por la que se desestimaban las reclamaciones económicas administrativas acumuladas interpuestas por los hoy recurrentes frente a los acuerdos dictados por la Inspectora Regional Adjunta el 27 de febrero del 2017 por los que se notificaba liquidación por concepto de IS ejercicio 2009 de la entidad KLOZIRY S.L. de la que son sucesores al amparo del art 40.1 de la LGT por importe de 24.634,18 euros y acuerdo de imposición de sanción tributaria por importe de 18.323,06 euros.

B.- La representación de la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo, formalizando demanda con la solicitud de que se dictase sentencia en virtud de la cual, estimando en todas sus partes el recurso, se declarase anulación de los actos impugnados.

C.- La representación procesal de la Administración demandada se opuso a la pretensión de la actora e interesó que se dictase sentencia por la que se desestimase el recurso interpuesto por ajustarse a Derecho el acto administrativo impugnado, condenando en costas a la recurrente.

#### Segundo.

Pruebas propuestas y practicadas

Recibido el juicio a prueba se practicó la propuesta y admitida con el resultado que consta en las actuaciones.

**Tercero.**

## Conclusiones, votación y fallo

Practicada la prueba y puesta de manifiesto, las partes formularon conclusiones, quedando las actuaciones pendientes de señalamiento para la votación y fallo, teniendo lugar la reunión del Tribunal en el día de hoy, habiéndose observado las formalidades legales en el curso del proceso, dándose el siguiente resultado y siendo ponente el Ilmo. Sra. Magistrado Doña María del Pilar Alonso Sotorrio que expresa el parecer de la Sala.

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS****Primero.**

## Objeto del recurso

Constituye el objeto del presente recurso determinar la adecuación o no a derecho de la resolución de fecha 29 de septiembre del 2017 dictada por el TEAR por la que se desestimaban las reclamaciones económicas administrativas acumuladas interpuestas por los hoy recurrentes frente a los acuerdos dictados por la Inspectora Regional Adjunta el 27 de febrero del 2017 por los que se notificaba liquidación por concepto de IS ejercicio 2009 de la entidad KLOZIRY S.L. de la que son sucesores al amparo del art 40.1 de la LGT por importe de 24.634,18 euros y acuerdo de imposición de sanción tributaria por importe de 18.323,06 euros.

La representación procesal de la parte actora postula la nulidad de dichos actos por las consideraciones siguientes:

La carga de la prueba se rige por el art 105 de la LGT, de modo que cada parte habrá de acreditar los presupuestos fácticos cuya entidad y consecuencias invoque a su favor.

La recurrente cometió un error que carece de explicación, sin que exista partida alguna que pueda probar la existencia del ajuste fiscal positivo de 30.000 euros que se consigno erróneamente.

La administración exige una prueba diabólica.

Es un error mecanográfico que no tuvo trascendencia económica y por ello no se le dio importancia.

Probablemente se puso inicialmente como regularización RIC, por incumplimiento de materialización y posteriormente se llevó ese importe junto con todas las dotaciones pendientes a la casilla 403 (RIC) sin haberse eliminado el importe 30.000 euros de la casilla 413.

No existe sustento alguno para dar explicación a dicho ajuste.

El acto impugnado carece de motivación.

La imputación de rentas se efectuó conforme al contrato suscrito dado que los ingresos del contrato producen efectos a partir del 2010.

Se trata de una operación a plazo conforme al art 19 de la LIS.

No concurren culpabilidad en la actuación de la entidad por lo que no procede imponer sanción tributaria.

La Administración demandada contesta a la demanda solicitando su desestimación por entender que:

Conformidad a derecho de la resolución impugnada.

El 1-10-2009 se suscribe por la entidad con tercera contrato de cese inmediato de actividad y se reconoce a KLORIZY S.L. el derecho a percibir el 50% del importe neto resultante del traspaso.

El importe de 142.994,79 euros sin activar como contrapartida el derecho a cobro adquirido por el traspaso determinó que se contabilizara improcedentemente una pérdida derivada de dicha operación, cuando en realidad las transferencias recibidas por traspaso ascendieron a 102.500 euros.

Se procedió a la corrección de dichas pérdidas.

El criterio de devengo aplicado es incorrecto, sin que estemos ante una operación a plazo.

Más teniendo en cuenta la disolución de la entidad.

La recurrente formuló idénticas alegaciones en relación al acuerdo sancionador.

**Segundo.**

Iniciado procedimiento de inspección del Impuesto de Sociedades ejercicio 2009 a la entidad KLOZIRY S.L. de la que los recurrentes son sucesores, se dictó el día 29 de noviembre del 2013 acta de disconformidad, emitiéndose informe de disconformidad de igual fecha y, finalmente, se dictó el acuerdo de liquidación el día 27 de febrero del 2014, conforme al cual se declara que "(...) en el presente caso, entendemos que el obligado tributario optó por el criterio de devengo para registrar la operación. Esto es así, por cuanto, ante la falta de la posibilidad de ejercicio expreso en casilla de la autoliquidación, se infiere el ejercicio de la opción por devengo al no haber consignado en la autoliquidación ningún ajuste extra contable positivo relativo a la pérdida contable registrada. (...) Así pues, como norma general (esto es, conforme a la regla general de imputación temporal en el IS para las operaciones con cobro aplazado), el sujeto debió efectuar un ajuste extra contable positivo en la autoliquidación para integrar en la base imponible la renta derivada de la operación a plazo en función de los cobros (ajuste extra contable en este caso positivo, por cuanto la renta es negativa). En consecuencia, la ausencia de tal ajuste extra contable supone el ejercicio de la opción por devengo mediante la presentación de la autoliquidación.

Respecto al ejercicio de las opciones en el ámbito tributario, hay que traer a colación el artículo 119.3 de la LGT, que dispone: "Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración".

En consecuencia, entendiendo que en el momento de la presentación de la declaración el obligado tributario optó por el principio de devengo para registrar la operación a plazo, la Inspección regulariza conforme a este criterio, puesto que no cabe la rectificación de esta opción con posterioridad a la presentación de la declaración."

Concluyendo que "A lo anterior cabe añadir que la regularización efectuada conforme al principio de devengo resulta más beneficiosa para el obligado tributario, ya que de acuerdo con el criterio de cobros y pagos no se registraría pérdida alguna en el ejercicio 2009, mientras que conforme al principio de devengo se registra una pérdida por importe de 40.494,79 €. (Es decir, el obligado tributario invoca el criterio de caja, en la creencia -errónea- de que tal criterio iba a suponer un ajuste menor por parte de la Inspección. Ello no obstante, la aplicación del criterio de caja, por un lado, ya no es procedente, por cuanto, como hemos visto, debe reputarse que optó por devengo y esta opción ya no se puede rectificar, y por otro lado, el criterio de caja, en última instancia, le iba a perjudicar motivando un mayor ajuste positivo)."

En relación al ajuste extra contable positivo por importe de 30000 euros, se indica partiendo de lo establecido en los art 105 y 108.4 de la LGT indica que

"Las declaraciones presentadas por los obligados tributarios tienen valor de confesión extrajudicial, por lo que producen efectos contra el declarante. Esto es, los hechos consignados en las declaraciones y autoliquidaciones presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos, en cuanto les perjudique (dado su carácter de confesión), y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

El efecto confesorio de la declaración tributaria no es indivisible y absoluto, dado el carácter público de la obligación tributaria. Por ello, la Administración tributaria no queda vinculada por los datos consignados en las declaraciones tributarias y puede aceptar determinados datos de una declaración tributaria y discrepar de otros. Es decir, que la llamada presunción de certeza de las declaraciones no significa que se exima al obligado tributario del deber de justificar las partidas que ha consignado en su declaración, por lo que le corresponde la carga de la prueba de cualquier hecho que pueda beneficiarle de algún modo, sin que pueda excusarse alegando la citada presunción de certeza. Ahora bien, un dato consignado en la declaración y que, hablando en términos coloquiales, le perjudique (como los ingresos declarados o los ajustes extracontables positivos consignados) se presumen ciertos para ellos, es decir, les vinculan, salvo que aporten prueba del error cometido. Y esta prueba no puede limitarse a manifestar que se trata de un error, sino que se deberá aportar o señalar elementos de juicio suficientes para, en una valoración conjunta, poder formarse una convicción razonada y razonable acerca de la realidad del mismo (del error).

Adicionalmente, no puede desconocerse un principio general del Derecho, como es la doctrina de los actos propios, que, de manera indirecta, también ha de ponderarse en un caso como el presente. La doctrina de los actos propios, que en latín es conocida bajo la fórmula del principio del "venire contra factum proprium non valet", proclama el principio general de derecho que norma la inadmisibilidad de actuar contra los propios actos. Constituye un límite del ejercicio de un derecho subjetivo, de una facultad, o de una potestad, como consecuencia del principio de buena fe y, particularmente, de la exigencia de observar, dentro del tráfico jurídico, un comportamiento consecuente. Y, la verdad, no parece muy consecuencia la alegación intempestiva de un supuesto error sin ofrecer prueba ni explicación suficiente.

En este orden, en el caso que nos ocupa, de conformidad con los artículos 105.1 y 108.4 de la LGT, el contribuyente, pese a soportar la carga de la acreditación del error cometido al consignar el ajuste, no ha aportado prueba alguna que destruya la presunción de validez de los datos consignados en la autoliquidación. Repetimos que la mera invocación del error no es prueba suficiente de la realidad del mismo. "

Dando igualmente contestación a las alegaciones que efectuó en la diligencia de 28/5/2013 señalando que se correspondía a gastos no deducibles fiscalmente; o en la alegación posterior a la firma en al que hace referencia a que se llevó dicha cantidad a la casilla 403 (RIC), concluyendo con que "En fin, recapitulando, se constata que no se trata de un ajuste erróneo por gastos no deducibles. Se infiere, asimismo, que tampoco obedece a la regularización voluntaria de la RIC. Es poco creíble que se trate de un simple error de transcripción, habida cuenta el carácter grave y flagrante del error, el tiempo transcurrido y la falta de corrección espontánea. Únicamente cabe, pues, que el obligado sepa el hecho que motiva el ajuste positivo pero no lo diga a la Inspección o que no tenga la más remota idea de la causa del mismo. Pero no tener la más remota idea, insistimos, está bastante lejos de la prueba que se exige para poder enervar la presunción de certeza en virtud de la cual el contribuyente ha de tener por ciertos y verdaderos los datos declarados por él mismo en su autoliquidación, amén de que tal alegación intempestiva (y no probada) del error supone una quiebra elemental de la doctrina de los actos propios y de la seguridad que debe imperar en el mundo jurídico.

De modo paralelo y consecuencia de dichas actuaciones se inició un procedimiento sancionador que finalizó mediante resolución de fecha 27-2-2014 en la que en relación a la culpabilidad y tras analizar la jurisprudencia señala:

"a) Inexistencia de deficiencia u oscuridad en la norma infringida así como de especial complejidad en la misma.

La regularización practicada viene motivada por la incorrecta determinación e imputación de la pérdida originada por el traspaso de local realizado. Esta regularización no afecta a un tema polémico en el que la jurisprudencia o la doctrina mantengan posiciones encontradas, ni se refiere a una controversia jurídica sobre un asunto no claramente regulado y que podía ofrecer posturas encontradas.

De igual forma, tampoco cabe apelar a una supuesta duda interpretativa en cuanto a la obligatoriedad impuesta por la norma fiscal de tributar por la totalidad de los rendimientos obtenidos, ni en cuanto a la exigencia de la norma contable en orden al registro de la totalidad de los ingresos y gastos conforme a su devengo. En particular, supone la vulneración de una norma clara no registrar en el activo el derecho de crédito derivado de la venta de un elemento patrimonial por el importe pendiente de cobro."

En relación as a las condiciones o circunstancias personales y subjetivas del sujeto obligado, añade "En el caso que nos ocupa, el obligado tributario es una persona jurídica, esto es, una sociedad mercantil que se ha venido dedicando habitualmente al desarrollo de una actividad económica. Estando dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe (843.9) "Otros servicios técnicos n.c.o.p.", con fecha desde 06/10/2006.

De modo que, las transgresiones normativas que motivan el presente expediente sancionador no parten de un ciudadano común, sino de una sociedad que realiza operaciones económico-financieras de cuya complejidad deriva, racionalmente, un conocimiento de la normativa tributaria que convierte su actuación, cuanto menos, en notoriamente negligente. Así, quien se sabe y conoce sujeto pasivo de un tributo debe estar al tanto de las normas de rango legal que regulan los deberes que posee respecto del mismo, en especial tratándose de personas que ejercen la actividad comercial.

Debido a la mayor complejidad de sus relaciones jurídicas y económicas respecto de las de una simple persona física, por ejemplo, una persona asalariada, deben estar precisamente más atentos al conjunto de la normativa que rige su actividad y sus obligaciones fiscales. De ahí que, cuando nos encontramos ante una sociedad mercantil, el umbral de la "simple negligencia" debe responder a un rasero distinto, y superior, que el que correspondería a un particular en su actuación como administrado.

Registrar un derecho de crédito en el activo en una operación de venta con precio aplazado es un deber contable que se incardina dentro del nivel subjetivo de conocimiento y cumplimiento para cualquier operador económico.

Y, finalmente, en relación a al concurrencia de causa excluyente de la responsabilidad estima la AEAT que "el obligado tributario debió determinar su resultado contable de acuerdo con los criterios y principios generales contables, registrando la totalidad de la pérdida resultante de la operación de traspaso de local efectuado e

imputándola de acuerdo con el principio de devengo. Al no hacerlo así, vulneró claramente la norma, sin posibilidad de escudarse, como hemos visto, en una discrepancia interpretativa o error invencible.

Por otro lado, ha de apuntarse que no concurre ninguna otra de las causas de exoneración que contempla el artículo 179 de la LGT (al margen de la citada interpretación razonable) que pudieran hacer pensar que la conducta del interesado fue diligente."

Por lo que concluye que " la conducta será culpable cuando concorra dolo (ánimo de defraudar) o también, aun a falta de esta voluntad, cuando no resulte diligente, es decir, culpable, o lo que es lo mismo, merecedora de reproche a su autor, aunque sea a título de simple negligencia, sin que concorra ninguna de las eximentes de responsabilidad por infracción tributaria a la que antes hemos hecho referencia. Pues bien, en el caso que nos ocupa, ha de concluirse que la conducta típica y antijurídica no es diligente, es decir, es culpable, aun a título de simple negligencia, por cuanto de las circunstancias concurrentes, tanto objetivas (claro tenor literal de la norma, ausencia de divergencias interpretativas que hayan dado lugar a una elevada litigiosidad con criterios administrativos o jurisprudenciales vacilantes o divergentes) como subjetivas (nivel que razonablemente sería lícito esperar en el conocimiento e interpretación de las normas tributarias por parte de un contribuyente de un perfil como el que nos ocupa), cabe entender probado que el sujeto pasivo debía haber allegado a la inteligencia correcta de la norma infringida y al correlativo cumplimiento adecuado de la misma, de modo que, no habiéndolo hecho así, su actuación es expresiva de un cierto desprecio a la norma, resultando merecedora de reproche en cuanto pone de manifiesto una desidia, cuando menos, una lasitud, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. (...)

Frente a dichos actos se interpuso reclamaciones económica administrativa que fue desestimada por la resolución objeto de impugnación en el presente recurso.

### Tercero.

1.- Se alega, en primer lugar, la aplicación errónea por la AEAT del criterio del devengo de modo erróneo, la Ley del Impuesto de Sociedades vigente en el ejercicio inspeccionado, RDLegislativo 4/2004, de 5 marzo, y aplicada por la AEAT señalaba en su art. 19.1 que "Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros." Añadiendo el número 4 que "En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación."

Estimando la recurrente que la operación realizada con ZAGADI S.L. era una operación a plazo y por ello la imputación se debe efectuar conforme al criterio de pago y no de devengo, habiendo aportado el acuerdo de fecha 1 de octubre del 2009 por el que la entidad ZAGADI S.L. y KLOZIRY S.L. acuerdan, en relación a anterior acuerdo de 8 de septiembre del mismo año que fijaba la resolución del acuerdo de participación al momento de formalización del traspaso del negocio, adelantar dicha resolución y cese de modo inmediato, manteniendo inalterable el derecho de la recurrente a percibir el 50% del importe neto del traspaso.

El acuerdo de septiembre fijaba en su cláusula 3ª el derecho de la recurrente a percibir el 50% del importe neto del traspaso, añadiendo en su párrafo segundo "asimismo, dado que el importe a percibir por ZAGADI S.L. del traspaso se hará de modo aplazado según consta en el compromiso de traspaso, Kloziry S.L. percibirá el importe al que tenga derecho en los mismos plazos en que ZAGADI S.L. cobre las correspondientes cantidades".

Habiendo aportado cheques emitidos por ZAGADI S.L. a su favor en pago del acuerdo de resolución del contrato relativo al restaurante LA VOILE BLANCHE (al que se refieren los contratos antes parcialmente transcritos) de fechas 25-1-2010; 5/8/2010; 27-1-2011; 27-7-2011

De modo que el primer pago se efectuó el 25/1/2010 y último pago se efectuó el 27/7/2011 habiendo transcurrido más de un año exigido por el art 19.4 de la LIS.

El Tribunal Supremo en sentencia de 29 de marzo del 2012, recaída en el recurso 19/2009, señaló en relación al apartado 4 del art 19 que "(...) una correcta interpretación del precepto obliga a entender que no contiene

una enumeración taxativa y cerrada de las operaciones que pueden recibir la calificación de operaciones a plazo, debiendo considerarse que el precepto se limita a determinar en qué condiciones las operaciones contempladas pueden ser calificadas como operaciones a plazo, lo que no excluye que una indemnización como la litigiosa, reconocida en 1996 a percibir en 3 importes distintos a lo largo de tres años sea, por propia naturaleza una operación a plazos a la que es de aplicación la regla de imputación del art. 19.4 de la Ley del Impuesto, a salvo el derecho de imputación global por la sociedad beneficiaria al momento del nacimiento del derecho, circunstancia que no es posible apreciar en los casos examinados, pues las sociedades llevaron las sumas percibidas directamente a reservas libres, sin que pasaran por la cuenta de pérdidas y ganancias, ni se integraran en la base imponible del Impuesto."

Por otra parte, el propio Tribunal Supremo en sentencia de 8 de junio del 2017, recaída en el recurso de casación n.º 3944/2015, señaló que "Pues bien, la STS de 5 de mayo de 2014 (rec 5690/2011) analiza un supuesto en el que la entidad recurrente, que en su día optó por el criterio del devengo, pretende que, con posterioridad se le permite optar por el criterio de caja, pues afirma que "es un derecho de los contribuyentes acogerse a aquellos beneficios fiscales regulados en las normas tributarias de aplicación y es por ello que una modificación en la situación tributaria.....resulta de tal manera que debe dar derecho al sujeto pasivo a ejercer la opción más favorable para cumplimentar sus obligaciones tributarias. Por lo tanto, en este caso, debió ofrecérsele la opción para cambiar el "criterio de devengo" por el "criterio de caja", pues su omisión quiebra los principios generales señalados en el artículo 2 de la Ley 1/1998".

En relación con tal argumento el Alto Tribunal sienta una doctrina aplicable al caso de autos y que debemos seguir. En efecto, razona el Tribunal que "en la actualidad nos encontramos con una norma general, concretamente, con el art 119.3 de la LGT 2003, que expresamente impide que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración puedan rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración. Se ha de significar que, presentada en el trámite de enmiendas ante el Congreso de los Diputados y ante el Senado una dirigida a adicionar un segundo párrafo al apartado tres, para posibilitar, en los supuestos de modificación de la base imponible o de algún elemento de la deuda tributaria a consecuencia de actuaciones de comprobación administrativa, el ejercicio, la solicitud o la renuncia a las opciones previstas en la normativa tributaria que pudieran surgir como consecuencia de la correspondiente rectificación, la enmienda no prosperó. Antes de esta previsión general solo existían normas sectoriales seguidoras del mismo criterio, que debe mantenerse también en los casos en que no se prevea expresamente, al ser la opción una declaración de voluntad efectuada por el interesado a la que debe estarse por razones de seguridad jurídica [véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de julio de 2011 (casación 3217/07), FJ 4º), 20 de abril de 2012 (casación 636/08 (LA LEY 61586/2012), FJ 2º), 7 de junio de 2012 (casación 2059/11, FJ 5º), 9 de julio de 2012 (casación 1132/10 (LA LEY 105795/2012), FJ 2º) y 2 de noviembre de 2012 (RJ (casación 2966/09, FJ 4º), entre otras]. Como dijimos en la sentencia de 14 de noviembre de 2011 (casación 2921/09 (LA LEY 223560/2011), FJ 3º), siguiendo el criterio de la antes citada de 5 de julio de 2011, el respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados. No puede admitirse, como pretende la recurrente, que a raíz de una comprobación y, esencialmente, como consecuencia de un cambio en la valoración, efectuado por la Administración, se altere el criterio de imputación de ingresos y gastos por el que voluntariamente había optado el sujeto pasivo. Ninguna incidencia puede tener esa mudanza valorativa sobre el criterio de imputación temporal en su momento elegido".

El motivo, por lo tanto, debe ser desestimado, el recurrente, como razona el TEAC, realizó una opción -no hay prueba alguna de que cometiese error- y no es posible que, con ocasión de una inspección en la que se detecta que se dedujo reinversiones indebidamente, pueda alterar la opción efectuada en su día, al resultarle más beneficiosa".

La administración no niega que estemos ante una operación a plazo, sin embargo estima que, a la vista de su declaración, ha optado por el criterio de devengo, opción que, señala en su acuerdo es más beneficiosa para los recurrentes.

Sin que se haya acreditado por los recurrentes que el criterio de caja fue el seguido, mediante la aportación de las liquidaciones que por el IS se presentaron los sucesivos ejercicios hasta su liquidación en diciembre del 2012.

2.- En relación al error aludido, no queda claro a lo largo de las actuaciones, cual es el error que se dice haber cometido pues en la demanda señala que "ha quedado acreditado el error cometido... ya que no existe explicación para dicho ajuste", declarando que "probablemente se puso indiciariamente como REGULARIZACIÓN

de un ajuste RIC, por incumplimiento de la materialización. En una revisión posterior de la autoliquidación se decidió llevar este importe junto con todas las dotaciones pendientes de materializar a la casilla 403 (RIC) sin antes haber eliminado el importe de 30.000 euros de la casilla 413. por este motivo, se produce una duplicidad de AJUSTE FISCAL POSITIVO por un importe de 30.000 euros."

A lo largo de las actuaciones se hizo referencia en la diligencia de fecha 28/5/2013 a que se correspondía a un ajuste positivo por gastos no deducible fiscalmente; en el escrito de alegaciones señala que se corresponde a un "claro error en el momento de transcribir los datos del impuesto"; en el escrito de alegaciones presentado ante el TEAR se señala que "Asimismo, ponemos de relieve que si el error hubiese sido un AJUSTE FISCAL NEGATIVO (es decir, que disminuyera la base imponible del impuesto) y el sujeto pasivo no hubiese podido acreditar la procedencia exacta del mismo, la Administración lo hubiera corregido y lo hubiese hecho desaparecer durante el procedimiento de inspección.

Concluimos diciendo que este último precepto ( artículo 108.4o de la LGT) no puede ser aplicado en el caso que nos ocupa pues no se trata de un elemento o dato de hecho, se trata de un "concepto jurídico". Entendemos que podría ser un ajuste teórico por una partida que no constituye un gasto contable ni está incluido en la cuenta de explotación. Pero exactamente no tenemos constancia a que se refiere este ajuste, solo sabemos que constituye un ERROR. La Administración no puede admitirlo basándose simplemente en que el sujeto pasivo lo reflejó en su declaración - autoliquidación"

Tal como señalamos en la sentencia dictada en el recurso seguido bajo el número 70/2012 y partiendo de lo establecido en el art 108 de la LGT, que fija una presunción de veracidad de los datos contenidos en las declaraciones y autoliquidaciones que solo puede ser enervada mediante prueba en contrario, así siguiendo al Tribunal Supremo señalábamos:

"En primer lugar, se ha de señalar, en relación con dicha presunción de certeza, la doctrina jurisprudencial tiene declarado: "Conviene precisar el verdadero alcance de la presunción de certeza de las "declaraciones tributarias" que establecía el art 16 LGT, y que ahora declara el artículo 108, apartado 4, párrafo primero, de la LGT 58/2003, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), respecto de "los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios".

Como hemos señalado, entre las últimas, en las sentencias de 18 de junio del 2009 (casación 7807/03, FJ 3º) y 7 de octubre del 2010 (casación 4948/2005 FJ 3º), de la lectura del propio artículo 116 se desprende que la norma se está refiriendo a la naturaleza de confesión extrajudicial que tienen las declaraciones tributarias, lo que supone que, en aplicación del art 1232 del CC, "hace(n) prueba contra su actor"; es decir, la mera declaración de datos, si puede ser favorable al contribuyente, no debe aceptarse sin más, permitiendo que se sometan a tributación hechos de existencia no probada, pues ello daría lugar a imposiciones ilegales, si bien no le cabe a la Administración eliminarlos sin más, debiendo realizar los actos de comprobación o investigación necesarios en aquellos casos en que no estime ciertas las declaraciones. Estas reflexiones vienen avaladas por el art 121.1 de la LGT 1963, con arreglo al que "la Administración no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos" y el artículo 35.2 del mismo texto legal , donde se indica que esos sujetos pasivos "están igualmente obligados (...) a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible". Pueden consultarse también una sentencia de 5 de marzo del 2008(casación 4606/02 FJ 3º) y dos de 18 de octubre de 2002 (casaciones 8785/97 y 8760/97, FFJJ 4º y 6º, respectivamente).

Cuando el sujeto pasivo considere, como ocurrió en el supuesto de autos, que ha incurrido en un error en alguna de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas, debe acudir, a merced de esa presunción, al procedimiento establecido en la DA 3º del RD 1163/1990, que reza en los siguientes términos:

"1. Cuando un obligado tributario considere que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por él ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, sin dar lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar su rectificación del órgano competente de la Administración tributaria.

2. Esta solicitud podrá hacerse una vez presentada la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación y antes de haber practicado la Administración la liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación."



Fuera de este procedimiento de aplicación de los tributos, iniciado a instancias del obligado tributario, prima el contenido de la liquidación o de la autoliquidación presentada y no rectificada."

( Sentencia de fecha 8 de octubre de 2012, dictada en el Rec. Casación num. 5434/2010 ).

De modo que la solicitud de rectificación de dicho error durante la sustanciación del procedimiento de inspección no era posible, habiéndose reconocido y acreditado la consignación de modo erróneo de dicha cantidad en la declaración en su día presentada, procede confirmar la actuación administrativa.

3.- Finalmente en relación a la concurrencia o no de culpabilidad y examinada la resolución dictada por la AEAT donde tras transcribir los criterios jurisprudenciales sobre dicha cuestión y, en relación al caso concreto, no motiva de modo individualizado la culpabilidad, pues tal como se transcribió, de modo parcial en el FD anterior, la AEAT declara en relación al caso concreto que "circunstancias concurrentes, tanto objetivas (claro tenor literal de la norma, ausencia de divergencias interpretativas que hayan dado lugar a una elevada litigiosidad con criterios administrativos o jurisprudenciales vacilantes o divergentes) como subjetivas (nivel que razonablemente sería lícito esperar en el conocimiento e interpretación de las normas tributarias por parte de un contribuyente de un perfil como el que nos ocupa), cabe entender probado que el sujeto pasivo debía haber allegado a la inteligencia correcta de la norma infringida y al correlativo cumplimiento adecuado de la misma, de modo que, no habiéndolo hecho así, su actuación es expresiva de un cierto desprecio a la norma, resultando merecedora de reproche en cuanto pone de manifiesto una desidia, cuando menos, una lasitud, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. "

Concretamente, y respecto de la motivación, debemos remitirnos a las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2016, RC 1437/2015, , de 22 de diciembre de 2016, RC 348/2016 y del mismo Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo de 1997 , 19 de julio de 2005 , 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008 y 6 e junio del 2008 entre otras.

De todas ellas cabe concluir que "1.- no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria,

2.- 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,

3.- no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor,

4.- es necesario acreditar y motivar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria.

Por lo tanto, es necesaria la concurrencia del elemento culpabilístico para que pueda imponerse sanción tributaria, y, además, esta concurrencia ha de estar debidamente motivada conforme establece la sentencia del TS de 22-12-2006 rec 348/2016 con remisión a la sentencia del Tribunal Constitucional nº 164/2005

Además, en lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "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". Y también proclama que "en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

La misma doctrina de las sentencias anteriores, se reitera en la sentencia del Alto Tribunal de 6 de abril de 2017, RC 902/2016 .

A la vista de la jurisprudencia antes referida y examinada la resolución de imposición de sanción debe ser revocada por falta de motivación.

#### Cuarto.

Sobre las costas procesales. De conformidad con lo previsto en el art. 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no procede hacer expresa imposición de las costas a ninguna de las partes.

**FALLO**

En atención a lo expuesto, la Sala ha decidido estimar parcialmente el recurso interpuesto contra la resolución de fecha 29 de septiembre del 2017 dictada por el TEAR, resolución que se confirma en lo relativo a la liquidación girada en relación al IS, estimando el recurso y por ello revocando la sanción tributaria impuesta por falta de motivación conforme al FD 3º de esta sentencia.

Sin que haya lugar a expresa imposición de las costas causadas a ninguna de las partes.

**RECURSOS**

Notifíquese esta resolución a las partes en legal forma haciéndoles saber que la misma no es firme y que contra ella cabe interponer ante esta Sala, por escrito, en el plazo de treinta días hábiles y cumpliendo los trámites, requisitos y condiciones exigidos por los arts. 86 y siguientes de la LJC-A, recurso de CASACIÓN del que conocerá la Sala correspondiente del Tribunal Supremo, debiendo, en su caso, la parte actora realizar el depósito previo de 50 euros en la cuenta de consignaciones de esta Sección, acreditándolo al interponer el recurso, sin lo cual no se admitirá a trámite el mismo, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

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

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.