

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074166

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 24 de junio de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 29/2016

SUMARIO:

Estimación indirecta. Incumplimiento de obligaciones contables. Valoración de existencias de vino. La entidad no llevaba contabilidad analítica, había valorado las existencias por el método LIFO y no incorporó costes indirectos. Se dan un cúmulo de anomalías que justifican la estimación indirecta. La entidad no aportó justificación de la concreta valoración de las existencias. Alega que si bien la Administración incrementó el valor de las existencias finales no corrigió al alza el valor de las existencias iniciales del primer ejercicio en comprobación, aduciendo que ese aumento no podría compensarse con un ingreso fiscal en el ejercicio anterior al estar prescrito. Sin embargo, ni cuando se inició el procedimiento de inspección ni al dictar la liquidación había prescrito ese ejercicio anterior, por lo que la Inspección podía haber extendido su actuación a ese período, por lo que se estima la demanda en este punto. También se estima el recurso respecto a la no inclusión en las existencias del vino procedente de otra bodega porque en el IVA se calificó la operación como prestación de servicios y no entrega de bienes. Procede la sanción, pues la motivación del elemento subjetivo, aunque parca, es suficiente para cubrir la garantía a la que se ordena.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 53, 179 y 191.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), art. 193.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 12.

PONENTE:*Don Francisco Gerardo Martínez Tristán.*

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000029 / 2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00026/2016

Demandante: Entidad Bodegas Balbás,

Procurador: PROCURADORA D^a. ANA RAYÓN CASTILLA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

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

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veinticuatro de junio de dos mil diecinueve.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 29/2016, promovido por la Procuradora D^a. Ana Rayón Castilla en nombre y representación de la Entidad Bodegas Balbás, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 10 de septiembre de 2015, por la que se estimó parcialmente el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León, de 25 de noviembre de 2011, que, resolviendo las reclamaciones 47/1419/2009 y 47/1420/2009, confirmó en parte las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006, por el Impuesto sobre Sociedades, y la sanción anudada a las mismas; así como contra el acuerdo, de 7 de abril de 2016, de ejecución de ambas resoluciones económico administrativas, objeto de ampliación posterior.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 10 de septiembre de 2015, por la que se estimó parcialmente el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León, de 25 de noviembre de 2011, que, resolviendo las reclamaciones 47/1419/2009 y 47/1420/2009, confirmó las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006, por el Impuesto sobre Sociedades, y la sanción anudada a las mismas; así como contra el acuerdo, de 7 de abril de 2016, de ejecución de ambas resoluciones económico administrativas, objeto de ampliación posterior.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, mediante escrito presentado el 30 de diciembre de 2015 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente

administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción . Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Tercero.

Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Sra. Rayón Castilla, presentó escrito de demanda el 7 de noviembre de 2016, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que "estimando las pretensiones que se formulan, se anule : (i) a Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 10 de septiembre de 2015, por la que se estima parcialmente el recurso de alzada RG 1178-12; (ii) la resolución parcialmente estimatoria dictada por el TEAR de Castilla y León el 25 de noviembre de 2011; (iii) el acuerdo de 7 de abril de 2016, dictado en ejecución de la resolución del TEAC, y (iv) el Acuerdo de liquidación y el Acuerdo sancionador referentes al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006, que se encuentran en el origen de este recurso contencioso- administrativo".

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 18 de noviembre de 2016, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que:

"(...) dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor".

Quinto.

Contestada la demanda y habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, por auto de fecha 22 de noviembre de 2016, se acordó recibir el presente recurso a prueba, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60 de la L.J.C.A .

Practicados los medios de prueba, se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 20 de junio de 2019, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 10 de septiembre de 2015, por la que se estimó parcialmente el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León, de 25 de noviembre de 2011, que, resolviendo las reclamaciones 47/1419/2009 y 47/1420/2009, confirmó, en parte, las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006, por el Impuesto sobre Sociedades, y la sanción anudada a las mismas. Posteriormente se amplió el recurso al acuerdo, de 7 de abril de 2016, de ejecución de ambas resoluciones económico administrativas.

Segundo. Hechos relevantes.

Los antecedentes de hecho que conviene tener presente para la resolución del litigio son, en esencia, en síntesis y por lo que ahora interesa, los siguientes.

Tras llevarse a cabo el procedimiento de comprobación e investigación por el impuesto sobre sociedades (también por el impuesto sobre el valor añadido, que no es objeto de este proceso) de los ejercicios 2005 y 2006 sobre el obligado Bodegas Balbás, cuyas incidencias en el plano formal no son relevantes, el 16 de marzo de

2009 se notificó el acta de disconformidad A-02-71545960, que dio lugar a la liquidación de 24 de julio de 2009, que corrigió la propuesta del acta, pasando de una cuota tributaria de 636.011,53€ a 352.564,72€. En la misma fecha se dictó sanción anudada a la liquidación, por infracción grave de dejar de ingresar parte de la cuota correspondiente (art. 191.1 LGT), al haber deducido gastos cuya correspondencia con los ingresos no se había acreditado.

Contra ambos acuerdos se interpuso dos reclamaciones económico administrativas, que tramitadas con los números 1419/09 y 1420/09, concluyeron con la resolución del TEAR de Castilla y León (Valladolid), de 25 de noviembre de 2011, que las estimó parcialmente, minorando aún más la deuda tributaria; y frente a esta resolución se dedujo recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) (reclamación 1178/2012), que concluyó con resolución de 10 de septiembre de 2015, que, estimándola en parte, anuló, también en parte, las resoluciones anteriores, resultando como consecuencia de ello una deuda tributaria de 133.728,69€, como consta en el acuerdo de ejecución de 7 de abril de 2016, objeto también de este recurso, en la medida que ejecuta las anteriores resoluciones del TEAR y del TEAC.

Contra ambas resoluciones, liquidación y sanción, y las de la vía económico administrativa y, en fin, contra el acuerdo de ejecución se dirige este recurso.

Tercero. *Posición de las partes: Pretensión actora.*

La demanda pretende la anulación de la resolución del TEAC y de todas las anteriores de las que trae causa, es decir, la resolución del TEAR de Castilla y León, que confirmó en parte, y de la liquidación y sanción, también modificadas en parte por ambas resoluciones. En fin, como corolario de lo que se acuerde sobre la resolución del TEAC, resultará afectada la resolución de 7 de abril de 2016, dictado en ejecución de esta resolución, a la que fue ampliado el recurso.

Los argumentos que la sustentan son:

- improcedente aplicación del régimen de estimación indirecta para el cálculo del coste de las existencias, al no existir incumplimientos sustanciales de las obligaciones contables que lo justifiquen.
- Incorrecta aplicación del régimen de estimación indirecta, por no haber corregido el valor de las existencias iniciales del ejercicio 2005.
- Incorrecta aplicación del régimen de estimación indirecta, por incluir en las existencias finales vino que era propiedad de Bodegas Julián Chivite.
- Improcedencia de considerar no deducible el margen pagado en las adquisiciones de uva de la entidad Dominio de Pama S.L.
- Deducibilidad de la provisión de insolvencia dotada respecto a Club Reservas de Vino y Camus Distribuidora Balear.
- Nulidad del acuerdo sancionador por defectuosa motivación de la culpabilidad y por interpretación razonable de la norma.

Cuarto. *Sobre la aplicación del régimen de estimación indirecta para el cálculo del coste de existencias.*

El ajuste de mayor trascendencia económica que practicó la Inspección al regularizar el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006 fue el relativo a la valoración de las existencias finales de los años 2005 y 2006, para cuya realización la Inspección acudió a la aplicación del método de estimación indirecta regulado en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria .

De acuerdo con dicho precepto legal, el presupuesto que habilita a la Inspección para acudir al método de estimación indirecta es la imposibilidad de disponer de los datos necesarios para de determinación completa de la base imponible como consecuencia de la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el art. 53 LGT .

Las circunstancias en las que el Acuerdo de liquidación fundamentó la valoración de las existencias aplicando del método de estimación indirecta fueron las siguientes (ver páginas 24 y 25 del Acuerdo de liquidación):

- las existencias habían sido valoradas por el método LIFO;

- el obligado tributario no llevaba contabilidad analítica;
- Existía una póliza de seguro con un valor asegurado de 2.765.000 euros;
- el obligado tributario no tenía adaptadas sus cuentas de existencias a la nomenclatura prevista por la Orden de 11 de mayo de 2001;
- no había incorporado al coste de producción ningún coste indirecto.

En opinión de la inspección, lo anterior determinaría la concurrencia de dos de las circunstancias que, conforme al art. 53.1 LGT , habilitan la aplicación del método de estimación indirecta: la presentación de declaraciones inexactas y el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales.

La demanda analiza cada uno de los anteriores argumentos llegando a la conclusión de que no concurría causa alguna para aplicar el método de estimación indirecta, o lo que es lo mismo, que ninguna de las circunstancias aducidas por la Inspección justificaba, ni individual ni conjuntamente, la aplicación del régimen de estimación indirecta.

Como quiera que en ninguna de las resoluciones administrativas (ni la del TEAR ni la del TEAC) se aprecia que concorra el supuesto de presentación de declaraciones inexactas, y sólo sostienen que concurre una de las circunstancias del art. 53 LGT : el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales, la demanda niega la concurrencia de este elemento.

No podemos, sin embargo, compartir el criterio de la demanda, porque el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables no se refiere sólo a que empleó el método LIFO, que fue admitido en resoluciones anteriores para ejercicios anteriores, ni a que no llevara contabilidad analítica-cuya obligatoriedad es refutada por la demanda-, ni a que sus cuentas de existencias no estuvieran adaptadas a la nomenclatura prevista en la Orden de 11 de mayo de 2001, etc, sino que se apreció un cúmulo de circunstancias que obstaculizaron poder acudir al método de estimación directa, por falta de los elementos necesarios, derivada de las diferentes anomalías.

Así el TEAC se refiere al inventario de existencias y escandallo de costes, respecto de lo cual se afirma que la sociedad manifestó que no llevaba contabilidad analítica,..., y además no había aportado actas de recuento. Se han aportado documentos donde se hace figurar el inventario de existencias finales y su valoración a coste de producción estimado....Tampoco se identifican las existencias que viniendo de ejercicios anteriores, siguen formando parte de las existencias finales de cada ejercicio. La no adaptación a las nomenclaturas de la citada Orden de 11 de mayo de 2001, no permite seguir, dentro de su contabilidad externa, el movimiento de unidades físicas por añadidas de vino elaborado. No hay cuenta de almacén para el seguimiento de las unidades físicas; la Inspección utiliza partes mensuales del Consejo Regulador de la denominación de origen Ribera de Duero y en éstos no están los litros de vino etiquetado, por lo que estos costes no se han tenido en cuenta en el cálculo. La Inspección acudió al libro registro del IVA de facturas recibidas para cruzar los importes allí reflejados con los declarados en el impuesto sobre sociedades, al manifestar el obligado que le era extremadamente dificultosa la presentación de libros mayores de compras y mayores del grupo 6.

El artículo 50.4 LGT considera al método de estimación indirecta de carácter subsidiario respecto a los demás métodos de estimación y se aplicará (art. 53.1 LGT) cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible, como consecuencia de alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- d) Desaparición o destrucción, aún por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

Por su parte, el artículo 193.4 del RD 1065/2007, de 27 de julio , establece las circunstancias que permiten entender que existe un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales; y de estos preceptos, entiende el TEAC, se infiere la configuración del régimen de estimación indirecta como subsidiario de los de determinación directa y de estimación objetiva, exigiendo su aplicación no sólo la concurrencia de los presupuestos que legitimen su utilización, sino que exista imposibilidad objetiva de determinar la base por cualquiera de los otros dos sistemas preferentes, o lo que es lo mismo que le resulte a la Administración Tributaria

imposible obtener los datos necesarios para liquidar por cualquiera de estos dos regímenes, y tal imposibilidad derive de alguno de los citados presupuestos normativos (incumplimiento de sus obligaciones contables, etc).

Y tras esta exposición doctrinal, con la que estamos, en esencia, de acuerdo, afirma el TEAC que en este caso la Inspección acudió a la estimación indirecta al considerar la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad que le impedían el conocimiento de uno de los elementos configuradores de la base imponible, como es la variación del valor de las existencias experimentada en los ejercicios comprobados.

Y examinando cada una de las alegaciones de la entidad recurrente, coincidentes con las desplegadas en la demanda, el TEAC valoró en cuanto al método LIFO las dificultades para aplicarlo, aunque hubiera sido admitido en actuaciones anteriores, y afirmó que, con independencia de este u otro método contable, lo determinante fue que la interesada no aportó justificación de la concreta valoración de las existencias declaradas, pues se limitó a aportar unos documentos que no permitían la identificación de las existencias que, procediendo de ejercicios anteriores, siguen formando parte de las existencias finales de cada uno de los ejercicios comprobados, etc. De todo ello concluye el TEAC que estos incumplimientos sustanciales de las obligaciones contables hacían imposible la exacta cuantificación del valor de las existencias finales y, por tal razón, estaba justificado acudir a la estimación indirecta para determinar la base imponible de la recurrente.

Pues bien, esta conclusión y los diferentes elementos en que se ha apoyado no ha sido combatida con eficacia por la demanda pese al documento uno, acompañado con la demanda, referido a las existencias, que por su sólo contenido, sin mayores especificaciones, no permite descender a los detalles sobre las existencias que precisaba la Inspección (por las carencias que acabamos de decir) para acudir al método de estimación directa.

Se desestima este motivo.

Quinto. *Sobre la incorrecta aplicación del método de estimación indirecta por no haber corregido el valor de las existencias iniciales del ejercicio 2005.*

Admitido como respetuoso con la norma la aplicación del método de estimación indirecta, es preciso valorar si éste se aplicó adecuadamente o no respecto a la valoración de las existencias iniciales del ejercicio 2005, pues de ello depende que la Inspección determinara un gasto por consumo de existencias inferior al real y, por tanto, se incrementara la base imponible calculada.

La discrepancia radica en que la Inspección aplicó criterios de valoración distintos a las existencias iniciales y a las existencias finales: el valor de las existencias finales se corrigió al alza aplicando el método de estimación indirecta, porque consideraba que las existencias estaban minusvaloradas, pero no corrigió al alza también, no modificó el valor de las existencias iniciales. Según el planteamiento de la demanda, dado que la Inspección entendió que el criterio de valoración de existencias aplicado por el obligado en 2005 era incorrecto por minusvalorar el valor de las existencias, la Inspección debió aplicar el mismo criterio de valoración tanto a las existencias iniciales como a las existencias finales de dicho ejercicio. Pero lo cierto es que no fue así, sino que la liquidación corrigió al alza el criterio de valoración de las existencias finales de 2005, pero no modificó el criterio de valoración de las existencias iniciales, respecto de las cuales la Inspección mantuvo el valor asignado por el obligado.

La razón por la que la Inspección no corrigió también al alza el valor de las existencias iniciales, dando un tratamiento diferenciado a ambas, lo explicó la resolución del TEAR y fue que el mayor gasto derivado de aumentar el valor de las existencias iniciales no podría compensarse con un ingreso fiscal en el ejercicio 2004, al encontrarse este último ejercicio prescrito cuando se notificó la liquidación.

Siendo esto así, es indudable que le asiste la razón a la demanda cuando afirma que con ello se vulnera el principio de la íntegra regularización, porque en la regularización sólo se han tomado los elementos que favorecerían la posición de la Administración tributaria, dado que aumentando el valor de las existencias finales se disminuía el gasto por consumo de existencias o mercaderías, pero no la que favorecería al obligado, que se produciría si la valoración de las existencias iniciales hubiera seguido el mismo método, puesto que al aumentar el valor de las mismas también habría aumentado el gasto por consumo de mercaderías.

Si, como afirma la resolución del TEAR, el obstáculo para aplicar el mismo método de valoración a las existencias iniciales y finales, como una elemental lógica aconseja, se encuentra en que el aumento del gasto por consumo en 2005 no se puede compensar con un mayor ingreso paralelo en 2004, porque cuando se notificó la liquidación había prescrito el derecho de la Administración para liquidar el ejercicio 2004, si esto es así (y ningún otro argumento se ha esgrimido por el TEAC) cabe rechazar esta limitación porque ni cuando se inició el

procedimiento de inspección (el 21 de agosto de 2008), ni cuando se dictó la resolución (liquidación) que lo concluyó (24 de julio de 2009) había prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 2004, por lo que la Inspección pudo extender su actuación al ejercicio 2004 y exigir la mayor tributación que, eventualmente, se hubiera producido, evitando el defecto de tributación en que pudiera haberse incurrido en 2004.

Además de otros argumentos vertidos en la demanda contra tal modo de proceder, que compartimos y no reiteramos, cabe reseñar que la actuación de la Administración Tributaria no puede someter a imposición más allá de la real capacidad económica del sujeto; admitir el desequilibrio de valoración empleado en este caso, supondría "de facto" un exceso de imposición en perjuicio del obligado en 2005, contrario a este principio.

En fin, carece de la más elemental lógica mantener la misma valoración que el obligado de las existencias iniciales y presumir que las existencias finales están infravaloradas, -y por tanto acudir a su valoración al alza-, cuando el obligado empleó el mismo método valorativo en ambas existencias, por lo que si las finales estaban infravaloradas y por eso se corrigió, también lo estarían las iniciales que, por tanto, también debieron ser corregidas al alza.

Se estima este motivo.

Sexto. *Sobre la inclusión dentro de las existencias finales de litros de vino que eran propiedad de Bodegas Julián Chivite.*

La controversia radica en que la Inspección incluyó entre las existencias finales de 2005 y 2006 litros de vino que no eran propiedad de la entidad recurrente, sino de Bodegas Julián Chivite, con lo que se incrementó indebidamente la base imponible de ambos ejercicios.

Según la demanda esta circunstancia fue reconocida por el TEAR de Castilla y León en resolución de 25 de noviembre de 2011 (reclamación 47/1418/09), dictada como consecuencia de la misma actuación inspectora referida al IVA, que estimó esta misma pretensión de exclusión de los litros que eran propiedad de Julián Chivite.

El TEAC reconoce que el TEAR dictó la resolución referida al IVA, pero rechaza que en ella se hablara de la propiedad del producto, sino simplemente se afirma que no existió permuta, sino una prestación de servicios realizada por la sociedad Bodegas Balbás a favor de la entidad Bodegas Julián Chivite, consistente en la ejecución de obra de elaboración de vino a partir de uva entregada por esta última entidad.

La propia naturaleza de las cosas impide aceptar la posición del TEAC.

Si el TEAR, en la aludida resolución del IVA, ha afirmado que Bodegas Balbás sólo prestaba un servicio de transformación de la uva que le entregaba Julián Chivite, necesariamente ha de excluirse que mediante este proceso de transformación adquiriera el poder de disposición (la propiedad) del producto elaborado, el vino. Si no fuera así, el TEAR no podría haber aplicado el artículo 8 de la Ley 37/1992, del IVA, pues habría considerado que se habría producido entrega de bienes por la transmisión del poder de disposición sobre los bienes corporales. Desde esta perspectiva es incompatible calificar la operación como prestación de servicios a efectos del IVA (como hizo el TEAR), y considerar que sí hubo transmisión del poder de disposición, que hubiera sido necesario para que con la transformación por Bodegas Balbás de la uva entregada por Bodegas Julián Chivite, aquella adquiriera la propiedad del producto de la transformación, el vino.

Véase, a este respecto, que el TEAR en esta resolución dijo, entre otras cosas:

"...A estos efectos resulta irrelevante que la obligada tributaria declarase a la sociedad Bodegas Julián Chivite como proveedor de uva en la declaración de producción Anexo 3 A, ya que el alcance de dicha declaración..., sin que dicha indicación deba entenderse necesariamente como la adquisición del poder de disponer libremente de la uva adquirida y del vino obtenido de la misma".

"...no habiéndose puesto en tela de juicio por la Inspección que el volumen de vino entregado a Bodegas Julián Chivite no guardase correspondencia con la cantidad de uva recibida de esta última entidad, cabe presuponer que la lógica comercial lleva aparejada que el vino entregado se corresponda con la calidad y cantidad de uva recibida, sin que esta conclusión pueda ser desvirtuada por el mero hecho de carecer de controles de trazabilidad".

Por tanto, de las existencias finales de uva y vino de ambos ejercicios deben excluir las que hubieran sido entregadas por Bodegas Julián Chivite para que fueran transformadas por Bodegas Balbás, a través de una operación de maquila.

Se estima este motivo.

Séptimo. *Sobre las adquisiciones de uva efectuadas a Dominio de Pama S.L.*

La Sociedad Dominio de Pama S.L., empresa participada al 50% por el administrador único de Bodegas Balbás y su esposa, facturó en los ejercicios 2005 y 2006 a la entidad recurrente Bodegas Balbás por la venta de uva que había sido previamente comprada por aquella entidad a terceros agricultores, siendo el precio de venta aplicado por Dominio de Pama superior al que ella había satisfecho previamente a los agricultores.

La liquidación practicó un ajuste por la uva previamente comprada por Dominio de Pama a terceros agricultores que después Dominio de Pama vendió a Bodegas Balbás, y sólo en cuanto a la diferencia de precio entre el pagado a los agricultores y el precio (superior) cobrado a Bodegas Balbás, porque entendió (la Inspección) que se trataba de entrega de uvas realizadas directamente por los agricultores a Bodegas Balbás, sin que esta diferencia de precio obedeciera a servicio alguno prestado por Dominio de Pama a Bodegas Balbás, que justificara la intervención de Dominio de Pama, por lo que tal sobreprecio constituía o bien una retribución de fondos propios o una liberalidad y, por tanto, no deducible, de acuerdo con el artículo 14 TRLIS.

La demanda rechaza esta conclusión, afirmando que ha probado con la documentación acompañada (facturas) que se produjo la compra de la uva por parte de Dominio de Pama a terceros agricultores, a los que pagó la compensación correspondiente y posteriormente vendió la uva así comprada a Bodegas Balbás, aunque la entrega de la uva se realizara directamente por los agricultores vendedores a Bodegas Balbás; que el beneficio obtenido por Dominio de Pama por la transmisión de la uva a un precio superior ha tributado en el correspondiente impuesto sobre sociedades; y, en fin, que al ser dos sociedades vinculadas, debería haberse seguido el procedimiento para valorar a precio de mercado la operación correspondiente.

Procede desestimar esta alegación, porque no se ha discutido que hubiera habido formalmente una compra de uva a los terceros agricultores que posteriormente se hubiera revendido a mayor precio a Bodegas Balbás, sino sólo que, dada la entrega directa de la uva, sin prueba de otra prestación de servicio de Dominio de Pama a Bodegas Balbás que justificara este sobreprecio, aquel beneficio no pudo considerarse como gasto deducible por Bodegas Balbás, sino, en su caso, retribución de fondos propios a través de Dominio de Pama o liberalidad, en ambos casos no deducible por Bodegas Balbás, y sobre esta conclusión nada ha opuesto la demanda.

No obsta a lo anterior la declaración de este beneficio por Dominio de Pama, que podrá ser, en su caso, objeto de devolución, etc, si se dieran las condiciones de toda índole, que nosotros ni afirmamos ni negamos. Nada tiene que ver con el instituto de la reformatio in peius la situación planteada.

Tampoco estamos en presencia de la necesidad de articular una valoración de una operación vinculada, puesto que el presupuesto de hecho es que la realizada entre dos empresas vinculadas se haya verificado a un precio distinto al de mercado que dé lugar a un diferimiento de la tributación o a una tributación inferior; aquí simplemente se niega que el sobreprecio, no el precio inferior al de mercado, esté justificado y, por tanto, constituya un gasto deducible, que es cosa bien distinta.

Se desestima.

Octavo. *Sobre la deducibilidad de la provisión por insolvencia dotada en 2005 respecto del Club Reservas de Vino y Camus Distribuidora Balear.*

La liquidación rechazó la deducibilidad de estos dos conceptos, por no haber acreditado la concurrencia de ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 12.2 TRLIS para su deducibilidad, más concretamente el transcurso de 6 meses desde su vencimiento.

La resolución del TEAR, en cambio si admitió la deducibilidad por otras insolvencias e incluso de alguna de las empresas deudoras (Club Reservas de vino) por otros conceptos.

El problema es, pues, estrictamente probatorio, habiendo manifestado el TEAC que la recurrente "en ningún momento justifica que dichos créditos de clientes se encuentren pendientes de pago ni la cuantía impagada.

Sin embargo, la demanda acompaña documentación, que ya fue presentada en el procedimiento de inspección de la que se desprende lo contrario, que no ha merecido comentario alguno, de manera pormenorizada, en la resolución el TEAC, ni en la demanda.

Se estima este motivo.

Noveno. Expediente sancionador.

La demanda también combate la sanción impuesta (fundamentos de derecho sexto y séptimo), entendiéndose que la resolución sancionadora no ha analizado la culpabilidad del contribuyente, a cuyo efecto trae a colación diversas sentencias referidas al elemento subjetivo de la culpabilidad; y en segundo lugar entiende que la conducta sancionada es irreprochable al estar amparada en una interpretación razonable de la norma (art. 179.2 LGT), lo que también excluiría la culpabilidad.

Además de ello, argumenta que todos los ajustes realizados por la Inspección en la liquidación han sido tratados en la sanción de manera global, sin motivar individualizadamente la culpabilidad del obligado tributario y sin ninguna diferenciación entre cada uno de ellos.

Antes de nada, es preciso poner de relieve que la sanción se impuso por la infracción consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, es decir, la infracción tipificada en el artículo 191.1 LGT .

La base fáctica constitutiva del elemento objetivo de la infracción se encuentra en la liquidación del IS, ejercicios 2005 y 2006, basada en el acta n. 71545960, -que modificó-, de donde resultó que la entidad recurrente dejó de ingresar por el IS 2004 la suma de 280.669,58 €, y por el IS 2005 la suma de 71.895,14 €.

Esta base fáctica fue explicitada en la resolución sancionadora de 24 de julio de 2009, según la cual el dejar de ingresar resultaba de las siguientes regularizaciones llevadas a cabo por la liquidación, una vez corregida la propuesta de la Inspección: las cuotas dejadas de ingresar procedentes de la declaración de gastos en el IS respecto de los que no ha justificado su correlación con los ingresos de la actividad por importe de 151.849,19 euros en el ejercicio 2005, y 71.889 euros en el ejercicio 2006; y en segundo lugar los gastos por viajes a Andorra por importe de 2.095 euros en el ejercicio 2005 y de 1.428,92 euros en el ejercicio 2006.

El acuerdo sancionador justifica la existencia de culpa grave diciendo que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido que le era exigible una conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes.

La infracción es calificada de grave, de acuerdo con lo previsto en el artículo 191.3 LGT al existir ocultación, justificando la ocultación porque el obligado tributario ha presentado declaraciones incluyendo gastos respecto de los que no ha justificado su correlación con los ingresos de la actividad, ocultando la verdadera naturaleza de los mismos. La incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción es superior al 10%.

La resolución sancionadora, tras explicitar los elementos objetivos del tipo de la infracción, en la forma que acabamos de decir, y considerar que concurrían los elementos de tipicidad y antijuricidad, valoró el elemento subjetivo de la culpabilidad diciendo:

"...debe tenerse en cuenta, tal como se acredita en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del interesado, que éste llevó a cabo una conducta cuanto menos negligente, pues con la finalidad de minorar su tributación presentó declaraciones incluyendo gastos no correlacionados con la obtención de los ingresos respecto de los que la ley establece claramente su no deducibilidad..., derivándose de tal conducta que se haya dejado de ingresar deuda tributaria en el Tesoro Público. Por otra parte, la conducta descrita tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el artículo 179.2 LGT , exculpatorias de responsabilidad. En particular, a nuestro juicio, no cabe ninguna razonable interpretación de esas normas que ampare la conducta del interesado. Ninguna duda interpretativa existe acerca de que los gastos regularizados no son deducibles. En definitiva, puede decirse que se cuenta con la prueba y certeza de que la entidad conocía la no deducibilidad de dichos gastos, o cuando menos, sí es presumible que así fuera, pues ninguna duda plantea la cuestión".

La demanda rechaza que concurra el elemento subjetivo de la infracción, la culpabilidad, bien por falta de motivación e individualización de la motivación en cada conducta, bien porque la conducta estuvo amparada en una interpretación razonable de la norma, lo que se demuestra por el hecho de que la propuesta de regularización

del acta fue corregida parcialmente por la liquidación, y ésta lo fue por la resolución del TEAR, que minoró las regularizaciones y también los gastos no deducibles.

Ciertamente parte de los gastos que fueron considerados no deducibles fueron posteriormente considerados como deducibles por el TEAR, -así consta en los fundamentos octavo, noveno y décimo de la resolución del TEAR de 25 de noviembre de 2011-, pero no porque hubiera duda sobre si estaban o no correlacionados con los ingresos de la actividad, sino porque inicialmente no se habían documentado convenientemente y posteriormente el obligado tributario presentó la documentación acreditativa de la realidad del gasto y, en algún caso, de la identificación de los mismos, que antes no se había podido verificar no por la existencia de duda alguna, sino por falta de documentación adecuada.

Por ello, tras valorar tal nueva documentación, el TEAR rechazó la no deducción de algunos gastos "tributos fiscalmente deducibles, etc ", al considerarlos relacionados con la actividad, pero de ello no puede deducirse que los que fueron confirmados por el TEAR adolecieran de la misma duda interpretativa.

Estamos de acuerdo con la demanda en la necesidad de que el acuerdo sancionador motive los elementos integrantes de la infracción y que lo haga de manera que pueda identificarse (individualizar) cada uno de ellos; y no es menos cierto que tras la liquidación y la resolución del TEAR, la propuesta que la Inspección hizo en el acta quedó muy mermada de elementos objetivos, y, por lo que ahora importa, de los gastos indebidamente deducidos, como base de la infracción sancionada, y hubiera sido deseable, para facilitar la comprensión, que la resolución sancionadora hubiera expresado pormenorizadamente qué concretos gastos no eran deducibles, y por qué razón, y no sólo por remisión a lo que constaba en el procedimiento de inspección, pero de ahí a tachar de inmotivada la resolución va un trecho importante, porque si la culpabilidad -el dolo o la culpa- ha de inferirse de los hechos exteriores mediante un proceso deductivo razonable, no cabe negar que el acuerdo explicita los elementos por los que considera que concurren las dos notas integrantes de la culpabilidad: consciencia de los actos y de sus consecuencias y voluntariedad en su ejecución.

Consecuentemente, ha de considerarse que la motivación acerca del elemento subjetivo, aunque parca, es suficiente para cubrir la garantía a la que se ordena.

Se desestima este motivo.

Noveno. *Costas procesales.*

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA , que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, al estimarse parcialmente la pretensión actora, no procede hacer expresa condena en costas, de tal forma que cada parte ha de satisfacer las propias y las comunes por mitad.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

Estimar parcialmente el recurso número 29/2016, con las siguientes consecuencias:

1º) Estimar parcialmente el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto contra las resoluciones recurridas, identificadas en el encabezamiento, en lo relativo a la liquidación del IS, ejercicios 2004 y 2005, que confirmamos en parte por ser ajustadas al ordenamiento jurídico, salvo en lo relativo a los conceptos liquidados que constan en los fundamentos 5, 6 y 8 de esta sentencia, que anulamos por no ajustarse a derecho.

2º) Desestimar el recurso en lo relativo a la sanción impuesta, que confirmamos por ser ajustada a derecho.

3º) No hacer expresa condena en costas.

Librese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A ., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado 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.