

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075496

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

Sentencia 207/2019, de 17 de julio de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 660/2018

SUMARIO:

Procedimientos de gestión tributaria. Verificación de datos. Haciendas Forales. País Vasco. Procedimiento iniciado mediante autoliquidación. IS. Ingresos computables. Reserva para inversiones productivas. El Servicio de Tributos Directos regularizó el IS de la entidad por discrepancia entre la base del IVA y los ingresos en pérdidas y ganancias y por incorrecta determinación de la reserva para inversiones productivas. Emitió requerimientos referidos a partidas del pasivo, desglose de anticipos de clientes, imputación temporal; por tanto, conciernen a datos contables. En consecuencia, so capa de aclaración o justificación de discrepancias, el objeto del procedimiento era la comprobación o investigación propia del procedimientos de comprobación limitada o inspección, por lo que el procedimiento iniciado mediante autoliquidación era manifiestamente inadecuado a los fines propuestos por el Servicio de Tributos Directos, privándose a la entidad la posibilidad de justificar las discrepancias. Se trata de un vicio de nulidad radical [Vid., STS de 2 de julio de 2018, (NFJ070957)]. Procede la corrección de la reserva por no haberse incrementado los recursos propios.

PRECEPTOS:

Norma Foral de Bizkaia 3/1996 (IS), arts. 22 y 39.

Norma Foral de Bizkaia 7/1994 (IVA), art. 75.

Norma Foral de Bizkaia 2/2005 (General Tributaria), arts. 92, 103, 115, 123, 124, 131, 134 y 225.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

PONENTE:*Don Juan Alberto Fernández Fernández.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 660/2018

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA

ILMOS./AS. SRES./AS.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS/AS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ
D.ª PAULA PLATAS GARCÍA

En Bilbao, a diecisiete de julio de dos mil diecinueve.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 660/2018 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna el Acuerdo de 23-05-2018 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó las reclamaciones 714 y 715/2016 interpuestas por Proyectos y Construcciones Albatros S.L. contra los Acuerdos de 29-04-2016 del Jefe de Servicio de Tributos Directos que aprobó la liquidación provisional nº 10-W12478226-26 del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 1.010 y sancionó a la reclamante por dejar de ingresar una parte de la cuota correspondiente a ese concepto.

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE : PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES ALBATROS, S. A, representada por el procurador D. GERMÁN ORS SIMÓN y dirigida por la letrada D.ª BLANCA ORAA APRAIZ.
- DEMANDADA : La DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la procuradora D.ª MÓNICA DURANGO GARCÍA y dirigida por la letrada D.ª BERTA ASTORQUIZA DEL VAL.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 30 de julio de 2018 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. GERMÁN ORS SIMÓN, actuando en nombre y representación de PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES ALBATROS, S. A., interpuso recurso contencioso- administrativo contra el Acuerdo de 23-05-2018 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó las reclamaciones 714 y 715/2016 interpuestas por Proyectos y Construcciones Albatros S.L. contra los Acuerdos de 29-04-2016 del Jefe de Servicio de Tributos Directos que aprobó la liquidación provisional nº 10-W12478226-26 del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 1.010 y sancionó a la reclamante por dejar de ingresar una parte de la cuota correspondiente a ese concepto; quedando registrado dicho recurso con el número 660/2018.

Segundo.

En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados y que damos por reproducidos.

Tercero.

En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que desestimaran los pedimentos de la parte actora.

Cuarto.

Por Decreto de 20 de febrero de 2019 se fijó como cuantía del presente recurso la de 573.900,53 euros.

Quinto.

En los escritos de conclusiones las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

Sexto.

Por resolución de fecha 07 de junio de 2019 se señaló el pasado día 13 de junio de 2019 para la votación y fallo del presente recurso.

Séptimo.

Por providencia de 13-06-2019 se acordó : "¿.con suspensión del plazo para dictar sentencia¿.."

D. Germán Ors Simón, actuando en nombre de PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES ALBATROS, S. A., presentó escrito del 1-07-2019 en el que solicitó que " en cuanto a la pretensión de anulación de la resolución emanada del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia dictada en sesión de 23 de mayo de 2018, en lo referente al ajuste por discrepancia de bases imponible, solicitando que su anulación proceda de la falta de adecuación de las actuaciones de comprobación desarrolladas por parte de la Administración Foral en la fase previa administrativa, y que hubieran requerido el análisis de la contabilidad y demás documentos soporte para verificar la realidad del ajuste realizado por parte de la Administración Tributaria".

Dña. Mónica Durango García, actuando en nombre de la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, solicitó mediante escrito presentado el 4-07-2019 que "...se desestime íntegramente la demanda o subsidiariamente, y como consecuencia del nuevo motivo apreciado por la Sala se proceda a retrotraer actuaciones a fin de que por la Administración Tributaria se pueda completar el procedimiento oportuna tras la valoración de la nueva prueba documental aportada en el presente proceso¿".

Octavo.

En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra el Acuerdo de 23-05-2018 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó las reclamaciones 714 y 715/2016 interpuestas por Proyectos y Construcciones Alabatros S.L. contra los Acuerdos de 29-04-2016 del Jefe de Servicio de Tributos Directos que aprobó la liquidación provisional nº 10-W12478226-26 del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 1.010 y sancionó a la reclamante por dejar de ingresar una parte de la cuota correspondiente a ese concepto.

El Jefe del Servicio de Tributos Directos de Bizkaia había aprobado con fecha 20-10-2015 propuesta de liquidación provisional nº AO-W12478226-18 del IS-2010 con resultado "a ingresar" de 487.938 €, incluidos intereses de demora, previo requerimiento notificado a la recurrente el 21-05-2015, que no fue contestado.

A la vista de las alegaciones presentadas por la interesada a dicha propuesta con fecha 23-12-2015, el mismo órgano de gestión requirió de nuevo a aquella la justificación documental de la discrepancia por importe de 856.947, 98 € entre la base imponible de las operaciones sujetas al IVA, según el resumen anual de ese Impuesto declarado en el modelo 390 y los ingresos consignados en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La sociedad contestó a dicho requerimiento mediante escrito presentado el 12-04-2016.

El Jefe del Servicio de Tributos Directos de Bizkaia aprobó con fecha 29-04-2016 la liquidación provisional nº 10-W12478226-26 con resultado "a ingresar", incluidos intereses de demora, de 409.247, 78 €, en razón a los siguientes motivos:

"(¿.) En primer lugar, en cuanto al ajuste positivo por importe de 856.947,98 € realizado al no haber sido aclarada la discrepancia detectada entre la base imponible relativa a las operaciones realizadas durante el

ejercicio 2010 consignada en el modelo 390, resumen anual del IVA, (7.934.369,07 €) y el volumen de ingresos que constan en la cuenta de pérdidas y ganancias (7.077,421,09 €) obtenido como sumatorio de las cuantías consignadas en las partidas de "importe neto de la cifra de negocios" y de "Otros ingresos de explotación" el contribuyente alega en su escrito de fecha 23/12/2015, básicamente, que se trata de anticipos de clientes, esto es, pagos anticipados por venta no perfeccionadas, que se devengan en el IVA y no en el impuesto sobre Sociedades. Así, señala que existe un importe de 861.736,85 € que se corresponde con los anticipos facturados en el ejercicio 2010, por lo que, pese a que no constan en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad, engrosaron la base imponible del IVA del citado periodo en ese importe, no devengándose el ingreso hasta la fecha efectiva de venta y entrega del inmueble en cuestión, en un ejercicio posterior al 2010. A la vista de lo manifestado por la sociedad y teniendo en cuenta que en la partida correspondiente a Anticipos de Clientes del pasivo del balance del ejercicio únicamente figura la cantidad de 350.696,46 € se le instó al contribuyente, mediante el requerimiento nº R0-W12478226-2A, a que indicase la partida del pasivo donde figura contabilizado el importe por él determinado y a que aportase desglose detallado de los anticipos recibidos por él cuantificados, con indicación de clientes e importes, así como el calendario de su consideración como ingreso en el Impuesto sobre Sociedades de todos ellos. En su escrito de contestación de fecha 12/04/2016, aporta una versión de la discrepancia detectada diametralmente opuesta de la inicialmente aportada en su escrito de alegaciones, escudándose ahora en una operativa completamente distinta y adjuntando un cuadro histórico en el que se pone de manifiesto que las discrepancias detectadas por esta Administración en los ejercicios 2010 y 2011 en ejercicios precedentes, de 2007 a 2009, tenían el signo contrario, esto es, que en esos periodos se declararon ingresos en el Impuesto sobre Sociedades superiores a las bases imponibles del IVA de esos ejercicios. Por ello, lo que el contribuyente incide es que el diferencial detectado en los ejercicios 2010 y 2011 ya ha sido incluido en la cuenta de pérdidas y ganancias de ejercicios anteriores, pero sin acreditar debidamente qué importes y en qué ejercicios. Sin embargo, lo que se le ha olvidado al contribuyente es que durante todos los ejercicios que menciona en su cuadro y en anteriores ha participado en diversas UTEs, hecho que podría justificar en gran medida el diferencial de ingresos declarados en los Impuestos sobre Sociedades de los señalados ejercicios, ya que las bases imponibles del IVA de las UTEs la declaran ellas mismas que los ingresos, y también los gastos, de éstas deben ser recogidos contablemente en sede de sus partícipes. Así las cosas, no cabe sino desestimar la alegación planteada a este respecto dada la falta de acreditación de lo alegado.

En segundo lugar, resulta procedente el ajuste negativo al resultado contable por importe de 246.440,03 € en concepto de exención por reinversión parcial (artículo 22 de la Norma Foral 3/1996, del Impuesto sobre Sociedades) al considerarse probada la afectación de los elementos enajenados generadores de la renta acogida a la mencionada exención a una explotación económica. No obstante, en el ejercicio 2013 procederá calcular el correspondiente incremento por pérdida de beneficios y sus intereses de demora al apreciar esta Administración que la entidad no ha cumplido con el compromiso de reinversión adquirido tal y como se regula en el citado artículo 22.

Por último, se desestima la alegación planteada en relación a la deducción generada por importe de 118.920,55 € al amparo de lo dispuesto en el artículo 39 de la Norma foral 3/1996 del Impuesto sobre Sociedades, ya que se incumple la condición recogida en la regla 3ª del apartado Uno del señalado artículo, esto es, que los recursos propios de la entidad deben incrementarse en la cuantía de la dotación de la Reserva respecto de los recursos propios del ejercicio anterior, cuantía que deberá mantenerse durante los cinco años siguientes a su total materialización, salvo que se produzca una disminución derivada de la existencia de pérdidas contables. Así, en el presente caso la citada condición no se cumple ya que los fondos propios de la entidad en el ejercicio 2009, ascendían a la cantidad de 4.687.221,85, de acuerdo con los datos consignados en el pasivo del balance que figura en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades relativa al ejercicio 2009, mientras que en el presente ejercicio 2010 el señalado concepto resulta ser de 1.878.770,59 €, cuantía que incluye la propia reserva especial denominada Reserva para Inversiones Productivas y/o Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético dotada con un importe de 1.189.205,54 €, es decir, en el ejercicio de dotación de la reserva no solo no se produce un incremento de los fondos propios con respecto al ejercicio anterior de al menos la misma cuantía que la reserva dotada, sino que se produce un decremento significativo de los mismos. Alude el contribuyente en su defensa la consulta de la Hacienda Foral de Bizkaia de fecha 3 de julio de 2007, pero realizando una lectura correcta de la misma, sobre todo del apartado 1) de la contestación, en el que se concluye que "la cuantía de los recursos propios que debe mantenerse durante los cinco años siguientes a la materialización total de la reserva es la correspondiente a los fondos propios del ejercicio precedente a aquél con

cargo a cuyos beneficios se dotó la reserva, incrementada en el importe de la dotación a ésta, puesto que lo que se desprende con la deducción por la que se pregunta es fomentar la financiación de las empresas a través de recursos propios", se llega a la misma conclusión que la que aquí se expone y de ninguna manera ampara la interpretación dada a la misma por la entidad. Igualmente, las conclusiones contenidas en el apartado 2) de la contestación tampoco avalan la defensa del contribuyente. En esos apartados se analiza la referencia temporal de los recursos propios del ejercicio anterior, estableciéndose en el día del cierre del ejercicio inmediato anterior a aquel con cuyo beneficio se dota la reserva, independientemente de que en el ejercicio con cuyo beneficio se dota la reserva se haya producido también un reparto de dividendos o reservas que minoran los fondos propios, lo que no se entra a valorar es si en concurrencia de los dos hechos (dotación de reserva y reparto de reservas) cabe generar la deducción. Además, esta Administración aprecia que tampoco se cumple la regla 1ª del apartado 1 que señala que el importe de la reserva debe ser materializado en el plazo de dos años desde el cierre del ejercicio con cuyos beneficios se dotó en activos no corrientes nuevos que deben afectarse al desarrollo de la actividad económica de la entidad manteniéndose en funcionamiento en la misma durante cinco años, como mínimo, o durante su vida útil si ésta fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, por lo que transcurrido el citado plazo de dos años sin que se haya producido la materialización de la reserva, procedería calcular el oportuno incremento por pérdida de beneficios junto con los correspondientes intereses de demora).".

Segundo.

El recurso contencioso-administrativo se funda en los motivos siguientes:

1.- La Administración demandada ha constatado la discrepancia numérica entre la base imponible declarada en el IVA- resumen anual de 2010 y los ingresos declarados en el IS del mismo ejercicio sin practicar ninguna actuación complementaria para comprobar la causa de tal diferencia, habida cuenta de la operativa contable y normas de devengo (Art. 75. Uno 2º bis de la Norma Foral 7/1994) y liquidatorias del IVA aplicables a la sociedad dedicada, principalmente, a la obra civil, individualmente o en agrupación (UTE).

2.- La antedicha discrepancia no se contrae al ejercicio 2.010 sino constatable en los anteriores y posteriores (2007-2001), consecuencia de la actividad de la sociedad y de su tributación en los dos conceptos comparados y, así, según el informe del Perito auditor y censor jurado de cuentas presentado con la demanda la diferencia entre la base imponible del IVA y el importe de las operaciones declarado en el IS se debe a la discordancia temporal entre la consignación del ingreso y el devengo del IVA pero no a la generación de ingresos no declarados por la sociedad.

3.- La procedencia de la deducción (118.920, 55 €) por aplicación de la reserva para inversiones productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético. Cumplimiento del requisito establecido por el artículo 39 de la NF 3/ 1996 del IS: "Los recursos propios de la entidad debían incrementarse en la cuantía de la dotación de la Reserva respecto de los recursos propios del ejercicio anterior, cuantía que debía mantenerse durante los cinco años siguientes a su total materialización, salvo que se produjese una disminución derivada de la existencia de pérdidas contables. Efectos vinculantes (Art. 86 de la NFGT de Bizkaia) de la contestación de la Hacienda Foral de Bizkaia a la consulta de 3-07-2007 (folios 253-254 del expediente TEAF 714/2016).

4.- La inexistencia de culpabilidad en las acciones imputadas a la recurrente, constitutivas de la infracción tipificada por el artículo 196.1 de la NFGT de Bizkaia : justificación de las discrepancias entre los datos declarados (no ocultados por la sancionada) en las autoliquidaciones del IVA e IS del ejercicio 2010; la aplicación de la deducción ex artículo 39 de la NF 3/1996 en base a una interpretación razonable de esa norma, amparada por la consulta invocada por la recurrente (Art. 184. 2 d de la NFGT de Bizkaia).

Tercero.

La demandada, Diputación Foral de Bizkaia, se ha opuesto a la estimación del recurso contencioso por los siguientes motivos:

1.- La recurrente no ha acreditado las discrepancias constatadas por el Servicio de Gestión entre las bases imponibles declaradas en las autoliquidaciones del IVA (resumen anual) e IS del ejercicio 2010) ; ni en la vía administrativa previa a este proceso, ni mediante el informe pericial aportado con la demanda, sustentado en datos que ya fueron valorados por la Hacienda Foral.

2.- La improcedencia de la deducción practicada al amparo del artículo 39 de la NFGT de Bizkaia : reducción a 1.878.770, 59 € de los fondos propios de la sociedad en el ejercicio (2010) en que se dotó la reserva (1.189.205, 54 €) respecto a los acreditados a la fecha de cierre del ejercicio anterior (4.687.221, 85 €).

3.- La validez de la resolución sancionadora : concurrencia del elemento subjetivo (culpabilidad) de la infracción tipificada por el artículo 196.1 de la NFGT de Bizkaia; no concurrencia de la causa de exoneración de responsabilidad prevista por el artículo 184.2 de la misma Norma Foral.

Cuarto.

El recurso contencioso-administrativo no se ha fundado, al menos de forma clara, inequívoca o directa, en la inadecuación del procedimiento tramitado (el iniciado mediante autoliquidación del IS-2010) para la comprobación de la discrepancia entre la base imponible (7.934.369, 07) declarada en el modelo 390 (resumen anual del IVA) y los ingresos (7.077.421, 09 €)resultantes de la cuenta de pérdidas y ganancias (importe neto de la cifra de negocios y otros ingresos de explotación) que ha motivado el ajuste positivo por importe de 856.947, 98 € practicado en la liquidación provisional recurrida.

El recurrente fundó su disconformidad con el ajuste positivo a que nos acabamos de referir en el distintos regímenes de devengo y liquidación en el IVA e IS de las operaciones realizadas por la mercantil en el sector de la obra civil y justificación de la discrepancia ,constatada por el Servicio de Gestión, en la auditoría de las cuentas del ejercicio 2010 y anteriores e informe pericial .

La alegación "in fine " del fundamento primero de la demanda ("..Entendemos que cualquier procedimiento de comprobación limitada que se hubiera incoado de oficio por parte de la Hacienda Foral hubiera evitado la situación que actualmente se intenta dirimir ante este Tribunal..", además de su enunciado y argumentación, está lejos del planteamiento, al menos, de forma clara y directa, del motivo sometido a consideración de las partes al amparo del artículo 33.2 de la Ley Jurisdiccional .

Quinto.

No se discuten las facultades de la Administración tributaria para requerir del obligado tributario las explicaciones, datos o documentos necesarios para determinar la debida aplicación de los tributos (artículos 92, 115, 123 y concordantes de la NFGT de Bizkaia) sino la adecuación del procedimiento en que se han ejercicio esas facultades, atendido su objeto y alcance. Y es que los requerimientos practicados por el Servicio de Gestión, previos al Acuerdo de liquidación recurrido, se enmarcan en el procedimiento iniciado mediante autoliquidación (artículo 123 y concordantes de la misma Norma Foral) con lo cual el examen de su procedencia no puede desvincularse del examen de validez de esas actuaciones.

El artículo 124.2 b) de la precitada Norma Foral faculta a la Administración tributaria para practicar liquidación provisional, sin necesidad de notificar previamente la propuesta al obligado, " cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado tributario o con los que obren en poder de la Administración tributaria siempre que hubieren sido aportados por terceros en declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 92 y 93 de esta Norma Foral."

El Jefe de Servicio de Tributos Directos dirigió a la recurrente con fecha 17-03-2015 el siguiente requerimiento: " ¿¿Por otra parte, según el modelo 390, resumen anual del IVA, correspondiente al ejercicio 2010 presentado por la entidad la base imponible relativa a las operaciones realizadas durante el citado ejercicio, sujetas al IVA, asciende a 7.934.369, 07 euros. Sin embargo, el volumen de ingresos que constan en la cuenta de pérdidas y ganancias resulta ser de 7- 077.421, 09, teniendo en cuenta las cuantías consignadas en las partidas de " importe de la cifra de negocios" y "otros ingresos de explotación". Aclarar con detalle la discrepancia detectada"

Proyectos y Construcciones Albatros S:a: no contestó a ese requerimiento.

El mismo órgano emitió un nuevo requerimiento en los términos siguientes: "A la vista de lo manifestado por el contribuyente en su escrito de alegaciones, de fecha 23/12/2015, a la propuesta de liquidación nº A0-W12478226-18 en relación al ajuste positivo por importe de 856.947,98 euros derivado de la discrepancia entre la base imponible relativa a las operaciones realizadas durante el ejercicio 2010 consignada en el modelo 390, resumen anual del IVA, y el volumen de ingresos que figura en la cuenta de pérdidas y ganancias y que, básicamente, se justifica con pagos anticipados de los cuales se produce el devengo en el IVA, formando por ello parte de la base imponible del citado impuesto, pero sin que tengan la consideración de ingreso en el Impuesto sobre Sociedades hasta la entrega efectiva de los bienes a los clientes, se requiere al contribuyente para que indique en que partidas del pasivo del balance aparece contabilizada la cuantía discutida ya que la casilla correspondiente a anticipos de clientes únicamente consta la cantidad de 350.696,46 euros. Igualmente, apórtese desglose detallado de los anticipos recibidos por importe de 861.736,85 €, con indicación clientes e importes, así como el calendario de su consideración como ingreso en el Impuesto sobre Sociedades de todos ellos. Señalar que está pendiente de contestación el requerimiento nº R1-W21459463-1G relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011, notificado por comparecencia el 21/05/2015, en el que entre otras cuestiones se le requiere a la entidad una discrepancia con el mismo origen que la que se cita en el presente requerimiento, ascendiendo su cuantía a 996.334,61 euros. (No se observa que en el IVA se hayan producido modificaciones de base imponible de los ejercicios que van de 2010 a 2014).".

Los requerimientos que se acaban de transcribir, el segundo a la vista de lo alegado por el obligado a la propuesta de liquidación conciernen a datos contables (partidas del pasivo del balance, desglose detallado de anticipos de clientes; imputación temporal de ingresos, según calendario, en el Impuesto sobre sociedades) cuya aclaración, contraste o justificación pasa indefectiblemente por la aportación de la documentación mercantil y contable de la sociedad; no en vano la discrepancia, en cuestión, no puede ventilarse mediante un simple cotejo o verificación de las autoliquidaciones del IVA (modelo 390: resumen anual) y operaciones registradas en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que requiere un examen pormenorizado de la actividad económica de la sociedad (contrataciones de obra; pagos anticipados o según certificaciones expedidas por el sector público) y de los soportes documentales de su contabilidad, sino de esta en su conjunto, por la trascendencia de las operaciones, a expensas de esos y otros datos, en el régimen de devengo y liquidación, respectivamente del IVA e IS.

Así es que, el Acuerdo recurrido del TEAF de Bizkaia, en aplicación de las reglas sobre carga de la prueba (artículos 103 de la NFGT de Bizkaia y 217.1 a 3 de la LEC) desestima la alegación de la reclamante sobre la justificación de la mencionada discrepancia por no haber acreditado con el detalle requerido su causa o razón.

Y la demandada ha objetado en el escrito de contestación que la recurrente se ha limitado a aportar los datos que ya obraban a disposición de la Administración tributaria sin dar razón y justificación documental de aquellos elementos de sus actividades (adjudicaciones de obras públicas, contrataciones privadas, pagos anticipados, certificaciones, etc.) con relevancia en la discutida discrepancia entre la base imponible del IVA e ingresos según la cuenta de pérdida y ganancias, todo lo cual apunta hacia una comprobación que por su objeto y medios pertinentes excede con creces de la que puede realizarse (tan solo de simple cotejo o verificación de datos) en el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, regulado por la NFGT de Bizkaia (v.g. el procedimiento de verificación de datos de los artículos 131 - 133 de la LGT).

Por lo tanto, el procedimiento tramitado por el Servicio de Gestión so capa de una aclaración o justificación de la discrepancia entre datos declarados por el propio contribuyente (en tributos sujetos a distinto régimen de imputación temporal de rendimientos y liquidación, según la clase de operaciones y formas de pago) implicaba por su objeto y medios pertinentes una comprobación o investigación propia de los procedimientos de comprobación limitada o inspección (artículos 131, 134 y concordantes de la NFGT de Bizkaia) ; esto significa, que dicho procedimiento- el iniciado mediante al autoliquidación del IS de 2010- era manifiestamente inadecuado a los fines propuestos por el Servicio de Tributos Directos, de suerte que aun habiéndose practicado la liquidación provisional, previas alegaciones del obligado a la propuesta de liquidación, se ha privado a este de la posibilidad de justificar la susodicha discrepancia en ejercicio de los derechos y garantías que la norma tributaria reconoce a los contribuyentes en los procedimientos de comprobación o inspección, y mediante el examen de la documentación mercantil y/o contable, o de operaciones con terceros, que solo tienen cabida en esos procedimientos (v.g. el informe pericial presentado con la demanda por su fundamento en los datos contables de la sociedad y sus operaciones individuales o como integrante de UTE).

En conclusión, la liquidación provisional recurrida (IS-2010) adolece respecto al ajuste positivo al resultado contable por importe de 856.947, 98 € en un vicio de nulidad radical (artículo 225.1e de la NFGT de Bizkaia)

conforme a la doctrina expuesta en la sentencia 1128/ 2018 del Tribunal Supremo de 2 de julio , sobre los límites del procedimiento de verificación de datos de la LGT, de aplicación al caso dado el paralelismo entre esa modalidad y la del procedimiento iniciado mediante autoliquidación de los artículos 123 y 124 de la NFGT de Bizkaia.

Dicho lo cual, hay que desestimar la pretensión que con carácter subsidiario ha hecho la demandada en el escrito de alegaciones a la providencia de 13-6-2019 con amparo en sentencias del Tribunal Supremo (números 1362/ 2018 de 10 de septiembre ; 228// 2019 de 21 de febrero y de 20-06-2010 , Rec. casación 3421/2010, en supuestos de infracción de trámites del procedimiento de aplicación de los tributos o de reclamación económico-administrativa y no como es el caso, de incoación de un procedimiento sustancialmente distinto al adecuado, en menoscabo de derechos y garantías del contribuyente.

Sexto.

La alegación de procedencia de la deducción practicada por dotación de la reserva regulada por el artículo 39 de la Norma Foral 3/ 1996 de 26 de junio del Impuesto sobre sociedades se sustenta en una interpretación del apartado 1º.3ª de ese precepto (" Los recursos propios de la entidad deberán incrementarse en la cuantía de la dotación de la reserva respecto de los recursos propios del ejercicio anterior, cuantía que deberá mantenerse durante los cinco años siguientes a su total materialización, salvo que se produzca una disminución derivada de la existencia de pérdidas contables") que se aparta tan manifiestamente de su tenor como de su finalidad.

Y es que la disposición que se acaba de transcribir no requiere la dotación o mantenimiento de fondos propios en el importe equivalente a la reserva especial de cuya deducción se trata, sino el incremento de los recursos propios de la sociedad en cuantía equivalente a la de dicha dotación respecto a los recursos propios del ejercicio anterior.

En otro caso, bastaría con disponer la dotación de la reserva y su mantenimiento en el ejercicio en que la misma se hubiera producido, al margen de la evolución de los recursos propios respecto a los del ejercicio anterior.

Así, la disminución de las reservas generadas en ejercicios anteriores al de 2010, consecuencia de la reducción de capital producida en ese ejercicio ha comportado que los fondos propios de la sociedad, cifrados en 4.687.221, 85 € al cierre del ejercicio anterior (el de 2019) al de dotación de la reserva (1.189.205, 54 €) quedaran reducidos en ese segundo ejercicio -el de 2010- a 1.878.750, 59 €.

Y en el mismo error de interpretación, rayano en tergiversación del texto de la disposición transcrita ut supra , incurre la recurrente respecto a los términos de la consulta tributaria de 3-07-2007 invocada como razón de la deducción eliminada en la liquidación recurrida.

Séptimo.

La anulación de la liquidación recurrida del IS-2010 por infracción de procedimiento en el ajuste positivo practicado por importe de 856.12, 34 € comporta la eliminación de ese concepto e importe de la base de la sanción impuesta al recurrente por la comisión de la infracción tipificada por el artículo 196.1 de la NFGT de Bizkaia.

En cambio, hay que declarar la validez de la misma resolución sancionadora por la cuota dejada de ingresar, consecuencia del disfrute indebido de la deducción de 118.920, 55 € al amparo del artículo 39 de la NFIS, esto es, no obstante el incumplimiento manifiesto del requisito establecido en el apartado 1.3ª de dicho precepto lo que denota la acción culpable (comisión dolosa) imputada a la sancionada (Art. 186.1 vs. Arts. 184.2, ambos de la NFGT de Bizkaia).

Octavo.

La estimación parcial del recurso contencioso no obsta a que se impongan las costas del procedimiento a la recurrente en cuantía de un tercio de las causadas a la demandada, ya que tal pronunciamiento se funda, por una parte, en la estimación de un motivo planteado de oficio- ex artículo 33.2 de la LJCA - y, por otra parte, en la

desestimación de los motivos referidos a la procedencia de la deducción discutida y nulidad de la resolución sancionadora, sin fundamento minimamente razonable (artículo 139.1 , párrafo 2 º, y 3 de la Ley Jurisdiccional).

FALLAMOS

Que estimando, parcialmente, el recurso contencioso-administrativo presentado por el procurador D. Germán Ors Simón, en representación de PROYECTOS Y CONSTRUCCIONES ALBATROS, S. A, contra el Acuerdo de 23-05-2018 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó las reclamaciones 714 y 715/2016 interpuestas por Proyectos y Construcciones Albatros S.L. contra los Acuerdos de 29-04-2016 del Jefe de Servicio de Tributos Directos que aprobó la liquidación provisional nº 10-W12478226-26 del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 1.010 y sancionó a la reclamante por dejar de ingresar una parte de la cuota correspondiente a ese concepto, debemos anular y anulamos la liquidación provisional recurrida respecto al ajuste positivo al resultado contable por importe de 856.947, 98 € e intereses de demora derivados de ese concepto, y la resolución sancionadora en cuanto toma como base el importe del impago derivado de dicho ajuste, y con el mismo alcance el mencionado Acuerdo del TEAF de Bizkaia; e imponemos a la recurrente las costas del procedimiento en cuantía equivalente a la tercera parte de las causadas a la demandada.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de TREINTA DÍAS (artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 0660 18, un depósito de 50 euros , debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 17 de julio de 2019.

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.