

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082964

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Sevilla)

Sentencia 1802/2020, de 16 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 951/2018

#### SUMARIO:

**IS. Gastos deducibles. Otras provisiones. Provisión para el pago del IIVTNU.** La liquidación viene motivada, por el aumento de base de 1200 euros, por omisión del ingreso correspondiente a un arrendamiento; nuevo cálculo del importe adecuado de una provisión para pago de liquidación por el IIVTNU y a la eliminación de la cuenta de resultados de una provisión de 100.000 euros por gastos de honorarios a letrados. En cuanto a la Provisión para Impuestos, la entidad reclamante dedujo un importe de 562.486,68 euros en concepto de provisión para impuestos, concretamente para el pago del IIVTNU, por la venta efectuada en escritura pública de un inmueble a otra entidad. La Inspección solicita que se aporte justificación del cálculo efectuado para dotar dicha provisión. Resulta que el obligado tributario había tomado como valor del suelo un importe de 5.952.240 euros, mientras que el valor catastral de dicho suelo asciende a 2.595.397,83 euros. La base imponible de este impuesto depende del valor catastral y, además, la Inspección efectúa el cálculo del impuesto que resultará a pagar en dicha operación lo que determina que la contingencia tributaria alcance el importe de 147.159,06 euros, cuantía muy inferior a la calculada por el sujeto pasivo. Por otro lado, reconoce que, a fecha de presentación de alegaciones, aún no ha pagado el impuesto porque no lo ha liquidado el Ayuntamiento, por lo que el importe final no se ha determinado. El importe de la provisión que dota el sujeto pasivo no está justificado mientras que el cálculo de la Inspección se ajusta al cálculo correcto del mismo según la determinación legal de este impuesto, por lo que debemos confirmar esta regularización. Respecto al provisión para gastos de asesoramiento jurídico la Inspección, ante la falta de acreditación documental, no admite la deducibilidad de esta partida, debiéndose resaltar que resulta incoherente dotar una provisión para gastos pasados. La Sala confirma la sanción, pues basta ver los razonamientos anteriores para comprobar como ningún esfuerzo interpretativo se hace que ponga de manifiesto ese conflicto razonable. En efecto, se hace un cálculo disparatado del IIVTNU, que se intenta luego justificar con la aplicación de una norma que no era aplicable en la fecha de la venta. Y respecto a los honorarios de letrado, se refieren a ejercicios anteriores, sin que se haya acreditado pago alguno realizado por la empresa en todos estos años. Con lo que la conducta sería reprochable a título de algo más que simple negligencia. Es llano que no se han presentado declaraciones ajustadas, sino que se inflan las partidas a deducir, el que tales datos resulte de la contabilidad no convierte a las declaraciones falseadas en declaraciones fieles, sino que pone de manifiesto la existencia de un falseamiento previo de la contabilidad, que ha tenido que ser despejado por la actuación de comprobación llevada a cabo por la inspección, lo que permite apreciar la ocultación.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 178, 179, 184 y 191.

#### PONENTE:

*Don Guillermo Sanchis Fernández-Mensaque.*

#### SENTENCIA

ILMOS. SRES.

D.Heriberto Asencio Cantisán  
D.Guillermo Sanchis Fdez.-Mensaque  
D.José Ángel Vázquez García  
D.Eduardo Hinojosa Martínez  
D.Javier Rodríguez Moral

En Sevilla, a 16 de octubre de dos mil veinte.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo con sede en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, formada por los magistrados que al margen se expresan, ha visto en el nombre del Rey el recurso contencioso administrativo registrado con el número de autos 951/2018, seguido entre las siguientes partes: DEMANDANTE: la compañía "SOTOMARKET,S.L.", con domicilio social en Sevilla, representada por la procuradora doña Marta Muñoz Calderón y dirigida por el letrado don Javier Romero Martínez-Cañavate; y DEMANDADA: El Tribunal Económico Regional de Andalucía, representado y dirigido por el Abogado del Estado. Ha sido ponente Guillermo Sanchis Fernández-Mensaque.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Por la parte actora se interpuso recurso contencioso administrativo contra acuerdo del TEARA, de fecha 30 de enero de 2015, recaído en reclamaciones económico-administrativas acumuladas números 41/6587/2015 y 41/6588/2015, por el que se desestiman las reclamaciones formuladas por la actora contra liquidación Girada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la A.E.A.T por el impuesto de sociedades del ejercicio 2012, por importe de 142.022.05 euros, y contra acuerdo sancionador derivado de dicha liquidación, por importe de 97.464,37.

### Segundo.

Por la actora se interpuso demanda en la que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estima aplicables al caso, termina suplicando que se anule la resolución recurrida.

### Tercero.

Por la parte demandada se contestó a la demanda en escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estima aplicables al caso, termina suplicando que se desestime el recurso.

### Cuarto.

No fijadas las cuestiones de hecho, no se recibió el recurso a prueba; y las partes presentaron por su orden escrito de conclusiones.

### Quinto.

La votación y fallo tuvo lugar el día señalado, habiéndose observado las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### Primero.

La liquidación viene motivada, según el acuerdo sancionador por lo siguiente: 1) aumento de base de 1200 euros, por omisión del ingreso correspondiente a un arrendamiento; 2) nuevo cálculo del importe adecuado de una provisión para pago de liquidación por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (IVTNU); 3) eliminación de la cuenta de resultados de una provisión de 100.000 euros por gastos de honorarios a letrados.

Tras la liquidación, se inicia procedimiento sancionador, que, seguido por sus trámites, finaliza por el segundo de los acuerdos impugnados.

La actora, aceptando lo relativo a la omisión de parte de los ingresos, interpone contra los citados acuerdos reclamación económico administrativa, alegando en sustancia, respecto a la liquidación, lo previsible del gasto por IVTNU ante la venta del complejo inmobiliario del que era propietaria y el error del cálculo que hace la Inspección del importe previsible de la cuota y realidad de la deuda por honorarios; y, en cuanto a la sanción entiende que no se ha acreditado ni justificado la culpa.

Sobre lo primero, dice el acuerdo impugnado:

En cuanto a la Provisión para Impuestos, la entidad reclamante dedujo un importe de 562.486,68 euros en concepto de Provisión para Impuestos. Se trata de una provisión para el pago del Impuesto sobre el Incremento de

Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), por la venta efectuada en escritura pública de fecha 19 de Diciembre de 2012 a la entidad Builgcenter S.A.,.

La Inspección solicita que se aporte justificación del cálculo efectuado para dotar dicha provisión. Resulta que el obligado tributario había tomado como valor del suelo un importe de 5.952.240 euros, mientras que el valor catastral de dicho suelo asciende a 2.595.397,83 euros. La base imponible de este impuesto depende del valor catastral y, además, la Inspección efectúa el cálculo del impuesto que resultará a pagar en dicha operación lo que determina que la contingencia tributaria alcance el importe de 147.159,06 euros, cuantía muy inferior a la calculada por el sujeto pasivo. Alega que no conoce que los valores catastrales del municipio de San Roque fueron revisados, pero resulta que basta una simple consulta en la página de la Dirección General de Catastro para conocer este dato, que se usará para aplicar o no una reducción en el impuesto. Por otro lado, reconoce que, a fecha de presentación de alegaciones, aún no ha pagado el impuesto porque no lo ha liquidado el Ayuntamiento, por lo que el importe final no se ha determinado.

En consecuencia, el importe de la provisión que dota el sujeto pasivo no está justificado mientras que el cálculo de la Inspección se ajusta al cálculo correcto del mismo según la determinación legal de este impuesto, por lo que debemos confirmar esta regularización.

Respecto al provisión para gastos de asesoramiento jurídico dice:

En cuanto a la Provisión para Gastos por importe de 100.000 euros que no se ha considerado deducible, la entidad reclamante alega que se trata de honorarios de letrados y procuradores en diversos procedimientos judiciales que se llevaron a cabo durante los ejercicios 2007, 2008 y 2009. La Inspección antela falta de acreditación documental, no admite la deducibilidad de esta partida.

Debemos resaltar que resulta incoherente dotar una provisión para; gastos pasados.,Es decir, que si se tratase de gastos relativos a los ejercicios 2007 a 2009 no tiene sentido que en el ejercicio 2012 se dote una provisión, que siempre tendrá una proyección futura, Por otro lado, lo que no se resulta en ningún caso acreditada es la realidad de dichos de dichos gastos puesto que la documental aportada es un informe emitido por un bufete de abogados con la relación de una serie de procedimientos judiciales y la valoración de los honorarios. No se trata de las minutas de los abogados ni siquiera de las facturas que, se supone, se emitieron por la prestación de dichos servicios profesionales, aunque los importes que se reflejan en ese documento incluyen como gastos deducibles el IVA, lo cual resultaría improcedente salvo que el sujeto pasivo no pudiese deducirse el IVA soportado. Pretendería con esta forma de actuar deducir en 2012 unos gastos que, supuestamente, se habrían producido en ejercicios anteriores, lo cual está condicionado, según tiene establecido el artículo 19 TRLIS, a que ello no suponga una minoración de la tributación respecto incluir los gastos en el ejercicio en que se devengaron. Lo lógico es que las facturas se emitieran en la fecha en que se prestaron los servicios, fueran declaradas por el prestador de los servicios, se incluyeran la cuotas devengadas de IVA, se repercutieran al destinatario y se las dedujera en su declaración correspondiente. Aún admitiendo teóricamente la realidad de los gastos, no se acredita que el devengo se hubiera producido en el ejercicio 2012, no constan las facturas ni se prueba la correcta (o en su caso, incorrecta) contabilización y registro de los mismos, por lo que una mera dotación por la Provisión de Gastos de tipo genérico que no se ha justificado en ningún extremo no puede ser deducible. Debemos confirmar esta causa de regularización.

Por lo tocante a la sanción, tras coincidir con la demandante en cuanto a la necesidad de prueba de la culpa y motivación suficiente en términos que permita apreciar, al menos la simple negligencia, entiende que:

En el presente caso, la Administración actuante incorpora al expediente sancionador todo el material probatorio obtenido en el ejercicio de sus funciones a lo largo del procedimiento de aplicación de los tributos, material que permite determinar como hechos probados, los descritos anteriormente y que fundamentan la regularización practicada. En el acuerdo sancionador se reconoce que la imposición de sanciones tributarias exige la concurrencia de culpabilidad en la conducta que se sanciona, y, tras analizar a estos efectos los hechos probados y la normativa tributaria aplicable a los mismos en el ajuste que ha originado la regularización se aprecia la concurrencia, cuanto menos, de simple negligencia, así como la no concurrencia de ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad a que se refiere el artículo 179.2 de la Ley 58/2003 .

En esta vía judicial, la demandante insiste en sus argumentos. Así, tras relatar la difícil situación de la empresa tras la crisis, que le llevo a tener numerosas deudas, entre ellas con el Ayuntamiento de San Roque, se vio obligada a vender la promoción a una empresa vinculada a la Caixa, lo que obligó a provisionar el IVTNU. Reconociendo que el valor catastral es el que dice la Inspección, entiende que es aplicable la reducción del 40% previsto por la ordenanza, puesto que el valor catastral había disminuido en la última revisión. Sobre ello, en la contestación se destaca que el cambio de valor se produjo en 2010, por lo que mal puede decirse que hubo una disminución de valor sobre la base de una certificación referida a 2011, aparte de que la misma se refiere a una única parcela, frente a las 100 fincas catastrales vendidas. Y no cabe provisionar recargos e intereses

Y en cuanto a los gastos destaca que se trata de gastos correspondientes a los ejercicios 2007 a 2009, por lo que mal pueden acreditarse con un informe emitido por un bufete de abogados en vez de aportar las correspondientes facturas.

## Segundo.

Así los hechos y razones de las partes y empezando por la provisión para impuestos, reconoce la demandante el exceso en cuanto a la base de cálculo del impuesto, pero entiende aplicable la reducción prevista por la ordenanza fiscal correspondiente del Ayuntamiento de San Roque, conforme al artículo 107.3 de la Ley de Haciendas Locales.

Y, en este punto, poco podemos añadir a los razonamientos de la Abogacía del Estado ya que mal puede justificarse una reducción que tendría que haberse producido en 2010 con una certificación relativa a 2011. Pero es que, sobre todo, hoy, 8 años después, ya tendrá que haberse pagado el impuesto, por lo que nada más fácil para la demandante para acreditar lo ajustado de su cálculo al provisionar que probar el impuesto efectivamente pagado.

Y lo mismo hemos de decir respecto a la provisión para gastos de asesoramiento, ya que, referido a gastos devengados en 2008 y 2009, no se trata de provisionar sino de declarar el gasto. Y lo que tiene que haber son facturas y no una mera relación de honorarios elaborada por un despacho de abogados. Y lo mismo que antes, hemos de añadir que, diez años después, los gastos tienen que haber sido abonados, por lo que alguna prueba mejor habrá de acreditar el efectivo pago de tales honorarios y lo ajustado de la provisión.

Por todo ello, procede la desestimación del recurso.

## Tercero.

El acuerdo sancionador considera los hechos constitutivos de la infracción tipificada en artículo 191.3 de la LGT, con un perjuicio económico del 100%, conforme al artículo 191.5, al haber obtenido la contribuyente una devolución indebida, por lo que aplica una sanción sobre la suma de lo indebidamente devuelto y la cuota dejada de ingresar del 75% (base más 25 puntos, conforme al artículo 187 de la LGT).

Y entrando en las alegaciones de la demandante al respecto, la Sala, desde luego, no puede menos que estar de acuerdo con la demandante, tal como resulta del texto del artículo 178 de la LGT y siguiendo constante doctrina del Tribunal Constitucional, en cuanto a que los principios del Derecho Penal y destacadamente el de culpabilidad son aplicables al Derecho Administrativo Sancionador.

De acuerdo con ello, sostiene la actora que, en el procedimiento, no hay prueba alguna de la culpabilidad ni se concreta en la motivación los datos en los que se basa la atribución de culpa, por lo que habrá que estar a la presunción de inocencia que consagra el artículo 24 de la Constitución.

Ahora bien, esto no puede llevarnos al extremo de considerar que sólo el culpable confeso puede ser sancionado. Así, de la culpa, como momento absolutamente interno de toda actuación humana, salvo la confesión, no puede haber prueba directa alguna. La prueba, por tanto, ha de ser indiciaria y apoyada en presunciones (como la presunción de voluntariedad de todo actuar humano) y en la valoración conjunta de la prueba.

Y es indicio a valorar la propia explicación que de su conducta haga el sujeto, siendo dato a destacar la existencia de un conflicto razonable de interpretación, que habría de excluir la culpa, tal como expresamente prevé el artículo 179.2 de la LGT.

Pero en nuestro caso, basta ver los razonamientos anteriores para comprobar como ningún esfuerzo interpretativo se hace que ponga de manifiesto ese conflicto razonable. En efecto, se hace un cálculo disparatado del IVTNU, que se intenta luego justificar con la aplicación de una norma que no era aplicable en la fecha de la venta. Y respecto a los honorarios de letrado, se refieren a ejercicios anteriores, sin que se haya acreditado pago alguno realizado por la empresa en todos estos años. Con lo que la conducta sería reprochable a título de algo más que simple negligencia.

Y a ello se refiere el acuerdo reclamado entendiendo que los propios hechos ponen de manifiesto la voluntad de reducir la deuda inflando las cifras sin justificación alguna, sin que se aprecie conflicto razonable de interpretación alguno.

## Cuarto.

Se cuestiona también la calificación de la conducta, entendiendo que en este caso no ha habido ocultación, sino unas autoliquidaciones de acuerdo con los datos contables.

Tampoco podemos coincidir en esto con la demandante. Así, conforme al artículo 184.2 de la LGT, A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes

o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.

Y, en nuestro caso, de acuerdo con lo dicho, es llano que no se han presentado declaraciones ajustadas, sino que se inflan las partidas a deducir, el que tales datos resulte de la contabilidad no convierte a las declaraciones falseadas en declaraciones fieles, sino que pone de manifiesto la existencia de un falseamiento previo de la contabilidad, que ha tenido que ser despejado por la actuación de comprobación llevada a cabo por la inspección, lo que permite apreciar la ocultación en los términos exigidos por el tipo.

## Quinto.

Desestimándose el recurso, conforme al artículo 139 de la LJ, procede hacer expresa imposición de las costas a la demandante. No obstante, acudiendo a la facultad moderadora que el mismo precepto nos reconoce, atendida la dificultad e importancia del asunto, fijamos un máximo por este concepto de 1000 euros.

## FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso formulado por la compañía "SOTOMARKET,S.L." contra la resolución que se dice en el antecedente primero de esta sentencia, haciendo expresa imposición de las costas a la demandante en los términos que se dicen en el fundamento tercero.

Contra esta sentencia cabe articular recurso de casación, en los términos y con las exigencias contenidas en el art. 88 y ss. LJCA que deberá prepararse por escrito ante esta Sala en plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la presente resolución.

A su tiempo, devuélvase el expediente con certificación de esta sentencia para su cumplimiento.

Quede el original de esta sentencia en el legajo correspondiente y únase testimonio íntegro a los autos de su razón.

Así, por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgado, 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.