

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089050

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 4031/2022, de 17 de noviembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1751/2021

SUMARIO:

Derechos y garantías de los obligados tributarios. Carácter reservado de los datos obtenidos por la Administración tributaria. Acceso a las cuentas bancarias de la obligada. En el presente caso, la regularización practicada vía inspección consistió en determinar el importe de los ingresos no declarados a través de las entradas de efectivo descubiertas en las cuentas bancarias de la entidad y a comprobar los gastos deducidos. El acuerdo de liquidación impugnado desglosa en cada una de las cuentas bancarias analizadas los abonos comprobados, distinguiendo si se trata de imposiciones en efectivo, ingresos de cajero o cobros de tarjeta, y se divide toda la información en función de los períodos objeto de comprobación. La obligada otorgó su consentimiento para el acceso a los movimientos de las cuentas bancarias en el seno del procedimiento de obtención de información tramitado con anterioridad al inicio del presente procedimiento inspector. A juicio de la Sala, la información se obtuvo lícitamente, con respeto a todas las garantías y siguiendo el procedimiento adecuado, pues la Administración Tributaria estaba facultada para obtener este tipo de información por otros medios, aun sin preceptivo el consentimiento del obligado tributario, pudiendo ser utilizada para otro procedimiento. La Inspección no fijó los ingresos a través del método de estimación indirecta, sino que lo hizo mediante el método de estimación directa, a partir de los ingresos en cuentas bancarias y disposiciones de efectivo descubiertas por la Inspección. **IS. Base imponible. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad.** La información bancaria obtenida por la Inspección actuante es válida y eficaz para la demostración de los ingresos no declarados sin que la obligada hubiera justificado la totalidad de facturas o documentos equivalentes de los gastos de la actividad. Los gastos necesarios para la obtención de los ingresos deben justificarse prioritariamente mediante factura completa, entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación. Así, al no haber sido justificados dichos gastos en ningún extremo, ni hallarse prueba alguna de su efectividad, la Inspección no puede comprobar su existencia, ni su afectación a la actividad económica, requisito imprescindible para admitir su deducibilidad.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 95, 105 y 108.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 57.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 14.

PONENTE:

Don Andrés Maestre Salcedo.

Magistrados:

Doña MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Doña VIRGINIA MARIA DE FRANCISCO RAMOS

Don ANDRES MAESTRE SALCEDO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO SALA TSJC Nº 1751/2021

Recurso contencioso administrativo ordinario nº 759/2021

Partes: Especialitats J. Moreno SL

C/ TEARC

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

SENTENCIA Nº 4031/2022

Ilma. Sra. PRESIDENTA

MARÍA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Ilmos. Sres.

MAGISTRADO/AS:

D.^a VIRGINIA DE FRANCISCO RAMOS

D. ANDRÉS MAESTRE SALCEDO

En la ciudad de Barcelona, a diecisiete de noviembre de dos mil veintidós.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que nos confieren la Constitución y las leyes, la siguiente sentencia, en relación al recurso contencioso administrativo ordinario promovido por la Procuradora sra Lourdes Rodríguez Cuadra en representación de Especialitats J. Moreno SL contra el Tribunal Económico-Administrativo regional de Cataluña (TEARC) representado por la Abogacía del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Andrés Maestre Salcedo, quien expresa el parecer de la SALA.

La presente resolución que se basa en los siguientes,

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la Procuradora D^a Lourdes Rodríguez Cuadra actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso el 19 de mayo de 2021 recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, y en tal sentido, la representación procesal de la actora impetró la anulación del acto objeto del recurso, mientras que la defensa de la demandada interesó el ajustamiento a Derecho de la/s resolución/es recurrida/s, todo ello en los concretos términos que aparecen en los citados escritos expositivos.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

Cuarto.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales, salvo las referidas a los plazos, ante la carga de trabajo que pende ante la Sección.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero. Objeto del recurso. Posiciones de las partes

El objeto de este recurso contencioso-administrativo es la Resolución del TEAR de Cataluña de 11 de marzo de 2021, por la que se desestiman totalmente la/s reclamación/es económico-administrativa/s acumuladas vía art 230 LGT, con nº 08/03635/2018 (liquidación) y 08-14534-2018; 08-14535-2018 y 08-03617-2018 (sanciones respectivas de los ejercicios 2012,2013 y 2014) deducidas por la parte recurrente contra respectivamente, el acuerdo liquidativo (de fecha 12-2-18 con referencia 0272850331 por importe de 249.504,96 euros, desglosado en 218.932,81 euros de cuota más 30.572,15 euros de intereses de demora) y sancionador (de fecha 12-2-18, con referencia 5178182502 por importe de 296.051,53 euros, por infracción/es muy grave/s del art 191 LGT por concurrir medios fraudulentos en los años 2012 a 2014, e infracción/es grave/s del art 195 LGT para los ejercicios 2013 y 2014) emitidos por la AEAT de Cataluña (Dependencia Regional de Inspección, sede en Barcelona) relativos al concepto tributario Impuesto sobre sociedades (ISO) ejercicios 2012 a 2014, ambos inclusive.

La regularización practicada vía inspección procedimiento general, según la resolución del TEARC aquí impugnada, consiste en determinar el importe de los ingresos no declarados a través de las entradas de efectivo descubiertas en las cuentas bancarias de la entidad y a comprobar los gastos deducidos. Del análisis realizado en las cuentas bancarias del obligado tributario se pone de manifiesto que el total de entradas de bancos es de 712.770,12 euros en 2012, 813.207,30 euros en 2013 y 874.237,14 euros en 2014. En relación al gasto de aprovisionamientos declarado sólo se han aportado una parte de las facturas, por lo tanto según el TEARC, existe una discrepancia entre los gastos registrados y las facturas aportadas que acreditan los mismos.

La representación procesal de la actora impugna la resolución TEARC impetrando la anulación de los actos previos de la AEAT impugnados, liquidativo y sancionador (si bien en el suplico de la demanda sólo solicita la nulidad de la sanción), ya que en su opinión son deducibles los gastos litigiosos de autos pues se corresponden con operaciones reales. Solicita la deducción de los gastos por compras de las que no ha aportado factura, por haberlas declarado en el modelo 347 y porque no se le puede responsabilizar de que los proveedores no hayan atendido los requerimientos emitidos solicitando las facturas. Alega que los ingresos-importes imputados por la Inspección como ventas no son ciertas ni veraces. Asimismo, considera que la información obtenida de las cuentas bancarias de la entidad se trata de una prueba ilícita (por tanto vulneración del art 24.1 CE78), porque sólo dio consentimiento para el ejercicio 2012 y no prestó consentimiento para acceder a las mismas en el seno del procedimiento inspector para los ejercicios 2013 y 2014, amén que el consentimiento fue prestado únicamente para el primer y previo procedimiento de obtención de información. Finalmente aduce implícitamente falta de culpabilidad, de motivación y de proporcionalidad en cuanto a la sanción impuesta.

Mientras, la defensa de la demandada entiende ajustadas a Derecho las resoluciones administrativas aquí recurridas en base a sus propios fundamentos.

Segundo. Sobre la liquidación litigiosa de autos. Decisión de la Sala

El TEARC ha manifestado sobre el aspecto liquidativo que:

"En primer lugar, procede pronunciarse respecto a la obtención de información de las cuentas bancarias de la entidad, ya que la reclamante entiende que se trata de una prueba obtenida de forma ilícita, dado que el consentimiento que prestó para acceder a los movimientos de las mismas fue otorgado en el seno del procedimiento anterior de obtención de información, no para el actual procedimiento inspector.

En este sentido, el artículo 93 de la Ley General Tributaria, encargado de regular las obligaciones de información establece en su apartado 3 lo siguiente:

"3. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario. Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine.

Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren.

La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino."

Y el procedimiento para realizar determinados requerimientos a entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio se encuentra regulado en el artículo 57 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, según el cual:

"1. Cuando se trate de requerimientos de información que exijan el conocimiento de movimientos de cuentas o de operaciones a los que se refiere el artículo 93.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los órganos de inspección o de recaudación podrán solicitar la información a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, o requerirla directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida.

Para requerir directamente la información a que se refiere el párrafo anterior a la entidad bancaria o crediticia será necesario obtener previamente la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario. La solicitud de autorización deberá estar debidamente justificada y motivar en términos concretos las razones que aconsejan el requerimiento directo a la entidad, así como la procedencia, en su caso, de no notificar dicho requerimiento al obligado tributario.

La autorización habilitará para efectuar el requerimiento relativo a los movimientos de cuentas u operaciones financieras, así como los requerimientos posteriores relativos a la documentación soporte de los mismos, y al nombre y apellidos o razón social o denominación completa de las personas o entidades y la identificación de las cuentas a las que se refieran el origen o destino de los movimientos, cheques u otras órdenes de cargo o abono, aun cuando dichos cheques u órdenes hubieran sido sustituidos o tuvieran origen en otros del mismo o diferente importe.

En el ámbito de competencias del Estado, la autorización a que se refiere el apartado anterior corresponderá al director de departamento o a los delegados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los que dependa el órgano actuante que solicita la autorización.

(...)"

En este caso, constan en el expediente las diligencias de consentimiento otorgado por el obligado tributario para el acceso a movimientos de cuentas bancarias, por lo que cabe determinar que la información se ha obtenido de forma lícita, con respeto a todas las garantías y siguiendo el procedimiento adecuado.

Dicho lo anterior, también es importante señalar que de la normativa expuesta anteriormente se desprende que la Administración Tributaria está facultada para obtener este tipo de información por otros medios, sin resultar preceptivo el consentimiento del obligado tributario.

Así, el artículo 95 de la Ley General Tributaria faculta a la Administración para que la información obtenida en un procedimiento sea utilizada en otro.

En consecuencia, cabe concluir que la prueba obtenida de las cuentas bancarias de la entidad es plenamente válida y se ha obtenido de forma lícita.

(...)

Pues bien, a diferencia de lo que se sostiene, no existe acto propio de la Administración donde se establezca que la cifra de ventas correcta es la declarada por el obligado tributario o que la cifra de ventas correcta es otra distinta a la estimada por el acto impugnado.

En particular, un informe interno, no es un acto propio en el sentido que ahora nos ocupa, sino que es un documento de juicio u opinión cuya finalidad es proporcionar a los órganos administrativos competentes para la instrucción y resolución del procedimiento, datos, valoraciones y opiniones precisos para la formación de su voluntad y la adopción de los acuerdos o resoluciones (art. 77 y arts. 79 y siguientes Ley 39/2015).

Por su propia naturaleza la vinculación del órgano a un informe previo no se dirime en el campo de la doctrina de los actos propios, sino en el campo específico de los informes vinculantes o no vinculantes y, en este contexto, la Ley 39/2018 (artículo 80.1) establece que la regla general es la de que los informes son no vinculantes salvo que una disposición expresa establezca lo contrario para un caso concreto.

Los informes han de ser valorados por el órgano encargado de la instrucción del procedimiento que podrá discutirlos y apartarse de su criterio, si bien, en tal caso, deberá motivar adecuadamente su decisión (artículo 35.c) Ley Ley 39/2015).

En el presente supuesto, el acuerdo de liquidación impugnado desglosa en cada una de las cuentas bancarias analizadas los abonos comprobados, distinguiendo si se trata de imposiciones en efectivo, ingresos de cajero o cobros de tarjeta, y se divide toda la información en función de los períodos objeto de comprobación. Por lo tanto, cabe señalar que la metodología seguida por la Inspección (apuntes, depuraciones, etc) parece plausible a la hora de determinar el importe de las entradas de efectivo en las cuentas bancarias.

A todo lo anterior, habría que añadir además el hecho de que la reclamante no aporta otra explicación alternativa mejor para justificar el origen de los ingresos comprobados por la Administración, ya que se limita a indicar que las cifras consignadas en el acuerdo no son ciertas ni veraces sin aportar ningún tipo de prueba que acredite sus alegaciones.

En consecuencia, también cabe desestimar las alegaciones presentadas por la reclamante en este punto.

Por otro lado, el interesado insiste en la deducción de determinados gastos por aprovisionamientos de los que, sin embargo, no ha aportado factura.

A la hora de analizar la supresión de un gasto deducible que la Administración le notifica en la liquidación, se debe tener en consideración la regla de distribución de la carga de la prueba contenida en el artículo 105.1 de la LGT, es decir, que "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo". En el caso que nos ocupa es el sujeto pasivo el que pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, como es el de deducirse un concreto gasto, por lo que con arreglo a la normativa citada y a la interpretación que de la misma han realizado los Tribunales, es a dicho sujeto pasivo al que le incumbe la carga de probar que dichos pretendidos importes cumplen los requisitos normativamente establecidos como para que puedan ser considerados fiscalmente como deducibles. Así, la reclamante parece confundir el motivo por el que se deniega la deducción de estos gastos, ya que manifiesta que no es su responsabilidad que los proveedores no hayan atendido los requerimientos efectuados por la Administración solicitando las facturas.

Y en este caso, lo que ha ocurrido es que, a pesar de que la reclamante no justifica el importe de determinados gastos, la Inspección efectuó requerimientos de información a los proveedores consignados en el modelo 347, para admitir la deducibilidad de los gastos sobre los que sí se obtuvo justificación a través de los mencionados requerimientos.

Pero de lo anterior no se puede colegir que se niega la deducción de compras porque los proveedores no han atendido los requerimientos. Se niega la deducción de gastos no justificados por el contribuyente, ya que, como ya se ha puesto de manifiesto, recae sobre él la obligación de probar su existencia y afectación.

Por lo tanto, procede desestimar también las alegaciones presentadas al respecto, debiéndose confirmar el acuerdo de liquidación impugnado."

Al respecto la AEAT expone en esencia la siguiente motivación:

" Tal como afirma el interesado, es cierto que, con carácter previo al inicio del presente procedimiento inspector, se habían desarrollado actuaciones de obtención de información con el obligado tributario, habiéndose consignado en una de las diligencias extendidas en dicho procedimiento un importe de ingresos bancarios discordante con el descubierto por la Inspección en el seno del presente procedimiento inspector.

No obstante, debe destacarse que dichos importes no fueron utilizados por la Inspección para la práctica de regularización alguna, puesto que tal como se ha dicho, dicha información fue recabada en el marco de un procedimiento de obtención de información. Siendo así, la Inspección no debe ahora quedar vinculada a los datos consignados en la referida diligencia, puesto que, como se ha puesto de manifiesto en el marco del presente procedimiento inspector, las entradas comprobadas en cuentas bancarias del obligado tributario presentan unos importes notablemente superiores a los consignados en su día en el procedimiento de obtención de información, debiendo atribuirse dicha diferencia a un error de hecho en la cuantificación de los mismos en el seno del procedimiento tramitado con anterioridad.

En este sentido, el Tribunal Supremo establece que la existencia de un acto propio requiere un comportamiento voluntario, concluyente e indubitado, circunstancias que no pueden predicarse, entre otros, en los supuestos en que hay error o conocimiento equivocado. Ninguna persona, entidad o Administración puede quedar vinculada por aquellos actos que se realizan por error, no debiendo quien haya hecho una manifestación inexacta por error en la formación de la voluntad o por error acerca del alcance del propio derecho, quedar ligada en su comportamiento hasta el punto de que lo falso se sobreponga a lo verdadero, pues sería preciso que tales datos revelasen una renuncia consciente de aquel derecho que evidentemente no existe en el caso de error."

En el caso del 2012 se presentaron dos declaraciones complementarias del Impuesto. La primera declaración fue presentada el 11 de febrero de 2016 en la cual la variación consistía en un aumento los ingresos de explotación. No obstante, la base imponible era compensada con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. El 3 de mayo de 2016 se presentó una nueva declaración complementaria en la que las partidas son las mismas con la excepción de que en la cuenta de pérdidas y ganancias declarada se aumentan los gastos de aprovisionamientos, no se compensa la base imponible del ejercicio y se eliminaban las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y a compensar en periodos futuros. Los datos reproducidos correspondientes a la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades 2012 corresponden a la última de las autoliquidaciones presentadas. El obligado tributario presentó complementaria del 2012 eliminando las bases imponibles pendientes de ejercicios anteriores. De manera que las bases imponibles negativas previas de las declaraciones de los ejercicios 2013 y 2014 son modificadas con la presentación de la declaración complementaria del 2012, debiendo quedar a cero tras la presentación de la declaración complementaria de dicho ejercicio.

Los Libros diarios de los años 2013 y 2014 presentan asientos mensuales, de manera que no se pueden analizar cuáles son las operaciones realizadas para el desarrollo de la actividad. Además, no se identifican los clientes ni los proveedores ni el medio de cobro/pago. Este hecho es común al ejercicio 2012.

Por otro lado, se han observado una serie de anomalías contables. En particular en el caso del libro diario del 2012 presenta un total de ingresos (cuenta 700) por importe de 284.539,43 euros, importe inicialmente declarado por el obligado tributario en el Impuesto sobre Sociedades como cifra de negocios. No obstante, en las fichas de mayor figura el 30-12-12 un apunte de 133.288,40 euros (cuyo concepto 30-12-12 REG. INSPECCIÓN 2016) por el cual se incrementa la cuenta venta de mercaderías dando lugar a que la totalidad de las mismas asciende a 417.828,25 euros.

Además, en el diario de 2013 se registra como aportación de socios 200.000 euros con cargo a reservas. Dicha partida se encuentra en las cuentas anuales del 2014 aportadas y depositadas en el Registro. En diligencia 3 del procedimiento inspector extendida el 2 de marzo de 2017, el representante autorizado manifiesta en relación a dicha partida lo siguiente: "no ha existido ninguna aportación de socios por importe de 200.000 euros se trata de un apunte contable, no ha habido movimientos de ningún tipo, no se puede acreditar el movimiento anterior". Se han presentado los libros registro de facturas recibidas y expedidas correspondientes al cuarto trimestre de 2012, a los cuatro trimestres del 2013 y 2014. En el análisis de los mismos se observan unos importes superiores a los registrados en la contabilidad presentada en todos los ejercicios, no se identifican los clientes, existen registros de bases soportadas y cuotas soportadas en las que no se identifican los proveedores y el libro del cuarto trimestre de 2012 de facturas recibidas se corresponde exclusivamente con un listado de 19 proveedores con su nombre, su NIF y el importe de la factura (desglosando base y cuota). La totalidad de este libro figura como fecha 31-12-12 y el tipo de gravamen es el 10%. Preguntado dicho hecho al representante autorizado éste manifiesta que se trata de la declaración modelo 347.

(...) En el presente caso, las cuestiones planteadas se centran en comprobar la inclusión de la totalidad de los ingresos obtenidos por el obligado tributario en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, así como en analizar la deducibilidad de los gastos autoliquidados.

Tal y como se ha explicado anteriormente la actividad desarrollada por el obligado tributario implica que la mayor parte de los cobros se hacen en efectivo en el mercado donde se desarrolla la actividad.

De acuerdo con lo anterior, y habiéndose detectado por la Inspección en las cuentas bancarias del obligado tributario un gran volumen de entradas de efectivo y cobros por tarjeta que no corresponden a las ventas declaradas, se ha procedido a cuantificar las ventas del ejercicio partiendo de la suma de los ingresos en efectivo en cuentas bancarias y en tarjeta.

En relación a la fijación de los ingresos por parte de la Inspección, decir que las bases imponibles derivadas del presente procedimiento no son fijadas a través del método de estimación indirecta, a diferencia de lo alegado por el obligado tributario, sino que se determinan mediante el método de estimación directa, calculándose las mismas a partir de los ingresos en cuentas bancarias y disposiciones de efectivo descubiertas por la Inspección. Siendo así, la Inspección se ha limitado a calcular la base imponible obtenida por el obligado tributario de acuerdo con los datos puestos de manifiesto mediante el examen de sus cuentas bancarias, información obtenida vía requerimientos y otra documentación aportada por el propio obligado tributario.

Por lo que refiere al consentimiento otorgado por el obligado tributario para que la Inspección requiriese los correspondientes extractos bancarios a las entidades bancarias en las cuales ostentaba cuentas corrientes, recordar al obligado tributario que él mismo otorgó dicho consentimiento a la Inspección para requerir los extractos bancarios relativos a todos los periodos objeto de comprobación en el seno del procedimiento de obtención de información tramitado con anterioridad al inicio del presente procedimiento inspector.

(En materia de gastos): En este caso, tal y como se ha expuesto anteriormente, no se han aportado la totalidad de facturas o documentos equivalentes que justifiquen los gastos de la actividad por parte del obligado tributario. Los gastos necesarios para la obtención de los ingresos deben justificarse prioritariamente mediante factura completa, entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación.

Así, al no haber sido justificados dichos gastos en ningún extremo, ni hallarse prueba alguna de su efectividad, la Inspección no puede comprobar su existencia, así como su afectación a la actividad económica, requisito imprescindible para admitir su deducibilidad."

De la prueba practicada vía art 105 LGT, se desprende a juicio de este Tribunal, que estamos en presencia de un claro supuesto de llevanza incorrecta de los libros de registro obligatorios, lo que ha motivado claramente la regularización de autos, con los consiguientes ajustes en la base imponible del Impuesto sobre sociedades. La actora no aporta ninguna testifical ni documental suficiente acreditativa de la realidad de lo por ella narrado. A mayor abundamiento, la información bancaria obtenida por la Inspección actuante es válida y eficaz, porque contrariamente a lo manifestado por la actora, ésta sí prestó (y así consta en el expediente administrativo) consentimiento expreso para obtener información bancaria no sólo para el ejercicio 2012 sino también para los años 2013 y 2014. Del mismo modo, de conformidad con el art 95 LGT 58/03 la información obtenida en un previo procedimiento llevado a cabo

por la AEAT puede ser utilizado en un ulterior procedimiento inspector efectuado por aquélla. Finalmente, cabe requerimientos directos de información a entidades bancarias y financieras sin consentimiento previo del obligado tributario, de conformidad con el art 57 RD 1065/07 en relación con el art 93.3 LGT, preceptos ambos ya transcritos "ut supra". No olvidemos que es la actora quien sufre la falta de prueba - artículo 105 LGT- respecto a lo por ella invocado, amén que quien pretende deducirse un gasto, debe acreditar la realidad del mismo, extremos éstos que no se han dado en el presente caso. Por último, en relación a la invocación de la demandante de infracción de los actos propios por la demandada y sobre la llevanza de su contabilidad, nos remitimos por ajustados a Derecho a los fundamentos jurídicos expuestos por la AEAT y TEARC en tal sentido.

Consiguientemente, los motivos impugnativos de anulación de la liquidación de autos articulados por la actora no han de prosperar.

Tercero. *Sobre la/s sanción/es tributaria/s impuesta/s*

El TEARC sobre tal temática establece lo siguiente:

"...Aplicando los criterios sucintamente expuestos al presente caso, el acuerdo frente a lo alegado describe los hechos y la actuación del obligado tributario, cuya conducta es valorada en conexión con tales hechos, de forma que la Administración no ha deducido su culpabilidad con argumentos estereotipados ni con una genérica alusión a la claridad de las normas tributarias, puesto que llega a una conclusión basada en la intencionalidad o en la negligencia que se infiere de datos concretos y debidamente demostrados. (...Reproduce la argumentación de la AEAT) En consecuencia, también procede desestimar las alegaciones presentadas en relación con las sanciones impuestas, debiendo confirmarse el acuerdo impugnado".

Por su parte, la AEAT motiva en los siguientes términos:

" De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, se aprecia el concurso de dolo en relación con la conducta puesta de manifiesto por la Inspección, consistente en la no declaración de la totalidad de ingresos obtenidos. Ello es así, puesto que necesariamente se aprecia conocimiento por parte del obligado tributario en relación con la obtención y no declaración de ingresos vinculados a su actividad económica. Como no puede ser de otra forma, el obligado tributario sabía de la obtención de dichos ingresos, así como era consciente de la obligación de incluir los mismos en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, nótese que así lo hizo respecto al resto de los ingresos obtenidos y no se ha aportado por el obligado tributario justificación alguna que le eximiera de tal obligación. Más aún, con posterioridad al procedimiento de obtención de información en el cual se pusieron de manifiesto la existencia de ingresos no declarados en las cuentas bancarias del obligado tributario, el mismo, consciente de la ocultación de dichos ingresos, presentó una autoliquidación complementaria rectificando el importe de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2012, con carácter previo al inicio de las actuaciones inspectoras. No obstante, ni siquiera mediante la presentación de dicha autoliquidación complementaria incluyó la totalidad de ingresos obtenidos en su autoliquidación, obedeciendo dicha conducta a la voluntad de minorar su carga tributaria.

De otra parte, en relación con la deducción de gastos cuya naturaleza y afectación a la actividad económica no ha sido acreditada se aprecia culpa en la conducta del obligado tributario.

En el presente caso se aprecia, pues, el necesario elemento subjetivo, en cuanto que el sujeto pasivo debía conocer la normativa vigente, en la que se señala, entre otras obligaciones, la de presentar declaraciones completas y veraces, así como cumplir con las obligaciones formales e ingresar las cuotas resultantes de dichas declaraciones, puesto que su condición de empresa que opera en el tráfico mercantil, le obliga a conocer sus deberes y obligaciones para con la Hacienda Pública. Sin embargo, el obligado tributario presentó de forma incorrecta las autoliquidaciones correspondientes a los periodos objeto de las actuaciones inspectoras al incluir una serie de gastos sin tener derecho a ello.

Es ampliamente conocido que para poder deducirse gastos en el Impuesto sobre Sociedades, es necesario por un lado que éstos se encuentren afectos a la actividad económica y por otro lado éstos puedan justificarse mediante factura o documento equivalente. Este último requisito formal de deducibilidad deriva no sólo de los preceptos anteriormente citados sino también de la aplicación inmediata del art. 105 de la Ley 58/2003, referente a la carga de la prueba. Asimismo, la Jurisprudencia en estos supuestos es especialmente pacífica y reiterada en relación a dicha temática. Por tanto, con la simple lectura de los preceptos citados, así como de la consulta a la Jurisprudencia, el obligado tributario hubiera estado en condiciones de conocer la potencialidad de su conducta para producir el resultado antijurídico, así como evitar el consiguiente perjuicio para el erario público.

Por tanto, la conducta del obligado tributario, no puede ser considerada como diligente, dado que no ha aportado justificante alguno de dichas operaciones. Lo contrario determina que ha actuado negligentemente, demostrando "un cierto desprecio o menoscabo de la norma", lo cual supone que el obligado tributario ha incurrido

en la culpabilidad exigida por la normativa tributaria (Artículo 183.1 LGT) para calificar su conducta como constitutiva de infracción.

Como consecuencia de todo lo descrito se ha producido un considerable beneficio fiscal para el sujeto pasivo, que, de no haber intervenido la Inspección de los Tributos, habría quedado definitivamente consolidado. Por ello, se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de dolosa/culposa, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, pues, el obligado tributario, como profesional, debe de conocer sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, no pudiéndose apreciar buena fe en la conducta del obligado tributario en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, realizando las conductas tipificadas con pleno conocimiento y conciencia de su gravedad, y todo ello tendente a la elusión del pago del impuesto sin que pueda apreciarse ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179 de la Ley 58/2003 .

La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción.

Así, en el supuesto que nos ocupa se aprecia ocultación tanto en relación con la no inclusión en las autoliquidaciones presentadas de la totalidad de ingresos obtenidos."

Sobre el aspecto sancionador se manifiesta implícitamente la actora acerca de la insuficiencia motivadora de la resolución administrativa en sede de culpabilidad y ausencia de ocultación y utilización de medios fraudulentos.

Ya hemos dicho que el TEARC confirma la sanción aquí juzgada, al considerar culpable la conducta de la recurrente materializada en una voluntad consciente y generalizada de defraudar a Hacienda con evidente perjuicio al interés general.

En primer lugar, no cabe inferir insuficiencia motivadora en la resolución sancionadora de la AEAT, a la vista del propio contenido de aquélla y atendida la llamada motivación "in aliunde". De esta forma remarcar que, no cabe la prosperabilidad de la pretensión actora de nulidad (al amparo del art 62 y 54.1 Ley 30/92 de 26 de noviembre LRJAPPAC vigente en la época de autos) o en su caso de anulabilidad (al amparo del art 63 del mismo cuerpo legal) de las resoluciones administrativas impugnadas por falta de motivación (con presunta infracción según la actora del art 54 Ley 30/92) desde el momento en que es constante doctrina jurisprudencial la que entiende que se cumple con los requisitos de motivación, a la hora de relacionar hechos y fundamentos jurídicos de forma sucinta, no exhaustiva, con remisión incluso al expediente administrativo, requisitos éstos que se cumplen en las resoluciones impugnadas, sin que se haya causado indefensión material a la parte recurrente, que es la única proscrita por el TC, ya que ha podido aquélla alegar y probar todo cuanto ha estimado pertinente en justificación de sus derechos, pretensiones e intereses legítimos, tanto en vía administrativa como contenciosa- administrativa.

Por lo que se refiere a la ocultación apreciada por la Inspección y negada por la actora tal ocultación ha de ser entendida en los términos expresados en el art 184.2 LGT a cuya virtud:

"2. 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 tal sentido, es claro que la recurrente ha presentado una/s declaración/es en la/s que se han omitido determinados ingresos, lo que provoca que por su dinámica comisiva haga concurrir el elemento subjetivo de la culpabilidad, dado que se trata de actos y operaciones no afluídos si no es por la actuación inspectora. Del mismo modo, por las anomalías e irregularidades constatadas por la Inspección actuante, confirmadas por el TEARC, este Tribunal hace suyos, en tanto que ajustados a Derecho, sus razonamientos acerca de la utilización por la recurrente en nuestro supuesto de autos, de medios fraudulentos.

En el presente apartado hemos de destacar la doctrina jurisprudencial recaída sobre la temática de la culpabilidad que nos ocupa:

Según STS 28-4-14 recaída en recurso de casación nº 1994/2012 establece acerca de la tipicidad y culpabilidad en el ámbito sancionador lo siguiente:

El requisito de tipicidad invocado por la parte recurrente es uno de los elementos esenciales de las infracciones tributarias que comporta, de una parte, la predeterminación normativa de la infracción sancionada y, de otra, la necesidad de que la Administración Tributaria indique de manera suficiente y correcta en el acto administrativo sancionador la norma específica en la que se efectúa la subsunción de los hechos imputados al infractor. Exigencias ambas que concurren en los expedientes sancionadores que se examinan.

El requisito de la culpabilidad es también un requisito necesario para considerar procedente una sanción tributaria que debe tener su reflejo en la motivación de la resolución sancionadora. Como ha reiterado la

jurisprudencia de esta Sala, la culpabilidad del sujeto infractor no queda acreditada con la mera reiteración del tipo, ni puede sancionarse con la mera referencia al resultado. Ahora bien, para determinar, en cada supuesto, si la resolución administrativa sancionadora cumple o no con la exigencia de motivar la culpabilidad es necesario tener en cuenta tanto las circunstancias fácticas que aquella contempla como las normas tributarias que aplica.

Ambos requisitos se dan en nuestro caso como luego veremos.

Bien, no cabe duda alguna de que los actos administrativos de la naturaleza del aquí recurrido, sancionadores, que expresan el ejercicio de una potestad administrativa reglada y no discrecional, aún mediante la utilización de conceptos jurídicos indeterminados que no significa indeterminables, necesariamente han de ser motivados con suficiencia y sin que sean bastante para ello meras referencias genéricas o estereotipadas a las disposiciones generales aplicables sin atención a las circunstancias concretas del caso de que se trate. Ello, por cuanto que es jurisprudencia reiterada la de que la motivación de los actos administrativos es precisamente la que permite comprobar en cada caso que la actuación de la Administración Pública sirve con objetividad a los intereses generales (artículo 103.1 de la Constitución española) y se adecua al cumplimiento de los fines que la señala el ordenamiento jurídico. En supuestos como el de autos, ha de examinarse si tanto la resultancia fáctica del caso concreto como los fundamentos jurídicos del acto administrativo sancionador impugnado en lo concerniente a los llamados elementos objetivo y subjetivo y todos estos requisitos aparecen expresados suficientemente en la resolución sancionadora, confirmada por el TEARC y ya avanzamos que sí se dan a la vista del conjunto de actuaciones inspectoras que integran el expediente administrativo de autos.

Y, a su vez, por lo que aquí más interesa, debe partir asimismo esta resolución del principio de culpabilidad o de responsabilidad en materia sancionadora administrativa, que ciertamente descarta por completo cualquier eventual pretensión administrativa de deducir responsabilidad sancionadora meramente objetiva o sin culpa (así, sentencias del Tribunal Constitucional 15/1999, de 4 de julio, 76/1990, de 26 de abril, y 246/1991, de 19 de diciembre) y exige siempre, por el contrario, que la acción u omisión calificadas como infracción o ilícito administrativo sea en todo caso imputable a su autor a título de dolo o imprudencia, de negligencia o ignorancia inexcusable, aun a título de simple inobservancia, en los términos ya recogidos a la fecha relevante por los artículos 178, 179 y 183.1 de la Ley 58/2003 y, a su vez, aun con expreso carácter subsidiario en este particular ámbito del ordenamiento tributario, por el artículo 130 de la hoy ya derogada Ley 30/1992, de 28 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común, aplicable al caso enjuiciado *ratione temporis* a la vista de la fecha de la infracción sancionada (hoy artículo 28 de la vigente Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público), conforme a lo establecido por la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, la disposición adicional primera, apartado 2. a), de la Ley 39/2015 y los artículos 7.2 y 97 de la Ley 58/2003.

Siendo asimismo así que, como también es sobradamente conocido, el requisito general de motivación, aun sucinta, en cuanto a los hechos y fundamentos de derecho de la decisión, de los actos administrativos sancionadores o que resuelvan los procedimientos de carácter sancionador (hoy artículo 35.1. h) de la Ley 39/2015, antes artículos 54.1 y 138.1 de la Ley 30/1992), aparece asimismo subrayado en este específico ordenamiento sectorial tributario por el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, conforme a una consolidada jurisprudencia contencioso-administrativa antes ya especificada, en particular por relación a los supuestos de posible exoneración de la culpabilidad por responder la conducta infractora a una interpretación jurídicamente razonable de la norma fiscal aplicable previstos por el artículo 179.2. d) de la Ley 58/2003, en tanto que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria " cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", en los que resulta imprescindible, además, " una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tal como así lo proclamara la sentencia del Tribunal Constitucional 164/2005, de 20 de junio, y sin que, como señalara, entre otras muchas, la sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de fecha 18 de julio de 2013 (recurso número 2424/2010), la razonabilidad de la interpretación de las normas en juego pueda depender en modo alguno de lo que la administración actuante considere, unilateralmente, que es una norma clara.

En estos casos de interpretación razonable de la norma, es imprescindible, además, " una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tal como proclama la STC 164/2005, de 20 de junio de 2005, Razonamiento Jurídico 6, in fine: " Cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación.

En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere". (...).

Es cierto que corresponde a la Administración tributaria la carga probatoria respecto de la existencia de culpabilidad en la conducta de la aquí recurrente, de acuerdo con las reglas legales distributivas del onus probandi en materia tributaria hoy recogidas en el art 105 LGT y/o art 217 LEC. Ante la dificultad de obtener prueba directa de la culpabilidad que integra la comisión de la infracción del art 191 LGT, la constatación de la misma se alcanza

como sucede en nuestro caso, por la propia dinámica comisiva de los hechos (la conducta dolosa de la recurrente, va implícita en la dinámica antes comentada y descrita con detalle por la Administración tributaria) y con la prueba indiciaria o indirecta ("ut supra" referenciada) que puede ser atemperada, por un lado, con arreglo al principio de facilidad probatoria (art 217.6 LEC) y, por otro, por las presunciones del art 108.2 LGT. A su vez, el Tribunal Constitucional ha venido considerando ya desde antiguo que las presunciones son un medio de prueba válido y eficaz siempre que los indicios hayan quedado suficientemente probados por medios directos y que exista el necesario enlace o relación unívoca entre el hecho base acreditado y el hecho consecuencia presumido o deducido que se pretende acreditar para la aplicación de la norma y que, a su vez, se exprese, razonadamente, el referido enlace o relación unívoca (desde las tempranas sentencias del Tribunal Constitucional de 21 de diciembre de 1988 , de 8 de junio de 1990 , de 24 de enero de 1991 , de 13 de julio de 1998 y de 20 de enero de 1999).

Asimismo, en cuanto a la sanción tributaria de autos, la confirmamos plenamente, por cuanto concurren los requisitos para su aplicación, en los términos que se motivan debidamente en la resolución administrativa impugnada, siendo proporcional en tanto que la conducta descrita por la Administración tributaria tiene perfecto encaje en el/los tipo/s administrativo/s de referencia.

Concurren los requisitos de culpabilidad, tipicidad y responsabilidad exigidos por el artículo 178 de la Ley 58/2003, al acreditarse formalmente el elemento objetivo (elemento objetivo de la culpabilidad, cual es la infracción de normas tributarias: en nuestro caso, art 191 y 195 LGT) y subjetivo (dolo) de la culpabilidad, es decir, este último considerado como voluntad consciente de no obrar con diligencia, y por ende, de causar un perjuicio a la Hacienda Pública. A mayor abundamiento, su conducta culpable es reiterativa -en relación a la llevanza incorrecta de libros registro-, lo que la hacen merecedora a la recurrente de la calificación de su actuación infractora.

Visto lo anterior, esta Sala comparte los argumentos expresados por la Inspección atendida la dinámica comisiva de la recurrente y su manifestación de actuación culpable, esencialmente dolosa, que viene configurado como elemento subjetivo integrante de tal actuación infractora. De esta forma, no podemos sino ratificar lo ya concluido por el TEARC cuando indica que el acuerdo sancionador de autos dictado al respecto, tipifica adecuadamente las infracciones cometidas así como se aluden a los motivos por los que considera tal circunstancia incurso en culpabilidad sancionable, así como de las circunstancias que se han tenido en cuenta a la hora de calificar la infracción tributaria de autos. En consecuencia, no es dable la aplicación del art 179.2d) LGT a efectos de exclusión de responsabilidad en el presente caso.

Por consiguiente, sólo procede la desestimación íntegra de este motivo impugnativo.

Último. *Costas procesales.*

En relación con las costas, al amparo del art. 139.1 párrafo de la LJCA (criterio del vencimiento objetivo) procede imponerlas a la parte recurrente, al no haberse generado serias dudas de Derecho para la resolución del presente litigio, no obstante, atendida la entidad de lo juzgado, es procedente en virtud del art 139.4 LJCA la limitación de las costas procesales, a la suma total por todos los conceptos de 3.000,00 euros.

FALLO

Esta Sala ha decidido:

1º) Desestimar totalmente el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad Especialitats J. Moreno SL contra la Resolución económico-administrativa "ut supra" referenciada a la que se contrae la presente litis.

2º) con imposición de las costas procesales a la actora, por la suma total por todos los conceptos de 3.000,00 euros.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de 30 días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente art. 89 de la LJCA.

La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE núm. 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del Tribunal Supremo.

Notifíquese esta sentencia a las partes, contra la que cabe interponer recurso de casación en el plazo de treinta días.

Firme la presente librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/. PUBLICACIÓN. La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Magistrado ponente. Doy fe.

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.