

# CEF.- Fiscal Impuestos

## BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ089167

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 169/2023, de 22 de febrero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1018/2020

## SUMARIO:

**Procedimiento de gestión. Comprobación limitada.** Examen de la Contabilidad. La parte actora no dice que la Agencia Tributaria haya realizado el examen de la contabilidad mercantil, sino que, por el contrario, alega que la regularización practicada no podía realizarse sin analizar la contabilidad y, por ello, considera que la liquidación se basa en unos hechos que no han sido comprobados. Pues bien, la liquidación provisional impugnada aumenta la base imponible declarada en 53.380,08 euros, importe de las sanciones y recargos satisfechos por la entidad actora en el ejercicio 2015, por tratarse de un gasto no deducible, argumentando que se habían declarado de modo incorrecto las "correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias". Y en el acuerdo que resolvió el recurso de reposición añade que lo alegado por la recurrente ponía de manifiesto que existían bienes (tesorería) no registrados en la contabilidad y que se habían utilizado para el pago de tales gastos. No se discute que en el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria no puede examinar la contabilidad mercantil del obligado tributario y tampoco ofrece ninguna duda que la Cuenta de Pérdidas y Ganancias forma parte de la contabilidad mercantil. Pues bien, es evidente, a juicio de la Sala, que para declarar que un gasto se ha incluido en el resultado contable es indispensable examinar la contabilidad mercantil, ya que, de lo contrario, la decisión administrativa se basa en conjeturas o suposiciones, pero no en hechos debidamente comprobados. Lo expuesto conduce a la anulación de la liquidación recurrida por no ser conforme a Derecho al haber efectuado una regularización que exigía el examen de la contabilidad mercantil de la sociedad actora, si bien debe añadirse, frente a los argumentos expuestos por la Agencia Tributaria y el TEAR, que la parte actora ha presentado con la demanda documentación contable y un informe pericial que llega a la conclusión de que las sanciones y los recargos antes aludidos no se reflejaron como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que se contabilizaron por error en una cuenta de activo, de modo que no fueron deducidos como gasto fiscal en la declaración presentada por el obligado tributario en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015.

## PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 136.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10, 15 y 121.

Código de Comercio de 30 de mayo de 1829, arts. 25, 34 y 35.

## PONENTE:

Don Jose Ignacio Zarzalejos burgillo.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGOS LAGUNA

Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLLO

Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ

Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

Don ANA RUFZ REY

## Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

# CEF.- Fiscal Impuestos

NIG: 28.079.00.3-2020/0016661

Procedimiento Ordinario 1018/2020

Demandante: TALAVERA CEDULAR PHONE SL

PROCURADOR D. ERNESTO GARCIA-LOZANO MARTIN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A Nº 169/2023

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dª María Rosario Ornosa Fernández

Dª María Antonia de la Peña Elías

Dª Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a veintidós de febrero de dos mil veintitrés.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 1018/2020, interpuesto por la entidad TALAVERA CEDULAR PHONE, S.L., representada por el Procurador D. Ernesto García-Lozano Martín, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 19 de junio de 2020, que desestimó las reclamaciones números 28-21789-2017 y 28-23340-2017 deducidas contra los acuerdos de liquidación provisional y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se declare no ajustada a Derecho la resolución recurrida.

### Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

## Tercero.

Por auto de 26 de mayo de 2021 se acordó el recibimiento a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose señalado para votación y fallo el día 21 de febrero de 2023, fecha en la que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 19 de junio de 2020, que desestimó las reclamaciones deducidas por la entidad actora contra los acuerdos de liquidación provisional y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, por importes respectivos de 4.675,78 euros y 2.254,82 euros.

### Segundo.

La resolución objeto del recurso trae causa de las actuaciones que a continuación se reseñan:

1.- La entidad actora presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, de la que resultó una base imponible negativa de 28.069,63 euros.

2.- La Administración tributaria tramitó un procedimiento de comprobación limitada a la entidad actora en relación con el impuesto y periodo antes reseñados, que finalizó por liquidación provisional de fecha 20 de julio de 2017, de la que resultó un importe a ingresar de 4.675,78 euros (4.509,65 euros de cuota y 166,13 euros de intereses de demora), con la siguiente motivación:

"Con el alcance y limitaciones que resutan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Se ha modificado la base imponible declarada debido a que no se han declarado o se han declarado incorrectamente las "Correcciones al Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

- Otros gastos no deducibles ( arts. 15 a ), c ), d ), f ) e i) LIS )", conforme a lo establecido en los artículos 15 a ), c ), d ), f ) e i) de la LIS .

- Existe una diferencia de cálculo consecuencia de errores o discrepancias previamente señalados.

- Conforme al art. 15.c) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades , no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. En base a lo anterior y constando pagadas en 2015 sanciones, recargos o multas por importe de 53.380,68 euros, se incrementa la base imponible en dicho importe (realizando un aumento en la casilla 343 por tratarse de un gasto no deducible. Se sustituye el importe declarado por la Sociedad de 7.272,46 euros por los 53.380,68 euros calculados por esta oficina gestora. Las sanciones, recargos o multas pagadas en 2015 se desglosan: - 09 2013 Recargo artículo 27 LGT MOD 111 por importe de 82,26 euros. - Expediente sancionador, IVA Actas de inspección por importe de 3.660,59 euros (no están incluidos los intereses) - 2008 2009 Expediente sancionador, impuesto sobre sociedades, actas de inspección. por importe de 49.637,83 euros (sin incluir los intereses contraídos).

- En aplicación del artículo 96 del R.D.1065/2007, de 7 de julio , se resuelve el procedimiento iniciado por esta Administración mediante liquidación provisional, en el mismo sentido de la propuesta de liquidación provisional, puesto que no ha presentado alegaciones a la propuesta de liquidación provisional."

3.- La reseñada liquidación fue confirmada en vía de reposición por acuerdo de la Agencia Tributaria de 15 de septiembre de 2017, con estos argumentos:

"Los artículos 136 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , regulan el procedimiento de comprobación limitada:

Artículo 136. La comprobación limitada.

(...)

Artículo 137. Iniciación del procedimiento de comprobación limitada.

(...)

# CEF.- Fiscal Impuestos

Artículo 138. Tramitación del procedimiento de comprobación limitada.

(...)

Artículo 139. Terminación del procedimiento de comprobación limitada.

(...)

Artículo 140. Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada.

(...)

El artículo 105 de la misma Ley dispone que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

De acuerdo con el artículo 23 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, el escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañaran los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades , no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

El sujeto pasivo manifiesta en el escrito del recurso de reposición que no ha sido contabilizado el gasto por las sanciones y recargos pagados y por tanto no ha sido incluido dicho gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. Entendemos que ante esta argumentación es de aplicación el artículo 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades pues tal argumentación pondría de manifiesto que existían bienes (tesorería en este caso) no registrados en contabilidad y que han sido utilizados para el pago de aquellos gastos."

4.- Este acuerdo ha sido confirmado por la resolución del TEAR de Madrid ahora recurrida, que en su fundamento jurídico quinto dice lo que sigue:

"QUINTO.- Ahora bien, el examen de lo actuado permite comprobar que la regularización llevada a cabo por la Administración actuante, a través del procedimiento de comprobación limitada, se materializó en un aumento de la base imponible, como consecuencia del ajuste extracontable imputado por la Administración en concepto de recargos y/o sanciones satisfechos no deducibles de conformidad con lo establecido en el artículo 15 c) de la LIS .

La reclamante alega que para llevar a cabo la regularización se debería haber examinado la contabilidad del obligado tributario, la cual no puede ser estimada de acuerdo con la siguiente argumentación:

Si el obligado hubiera realizado alegaciones a la propuesta de liquidación, notificada el día 23-06-2017, manifestando que los mencionados pagos no fueron contabilizados como gasto, dando, al menos, una explicación del proceder de la entidad, en cuyo caso para comprobar la veracidad y procedencia de sus alegaciones referentes a la no contabilización como gasto del pago de las sanciones y recargos en el ejercicio 2015, dado que contablemente lo procedente es darlo como gasto, pero fiscalmente no lo es de acuerdo con el artículo 15 c) de la LIS , el obligado tributario hubiera desvirtuado el contenido de esta propuesta. De otra forma, no presentando alegaciones, se entiende que realiza una aceptación tácita del contenido de la propuesta, y desde ese momento, en vía de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, le corresponde al obligado tributario desvirtuar el contenido de la liquidación provisional, aportado la documentación que crea oportuna para probar sus manifestaciones, incluida la contabilidad.

Por otra parte el contribuyente aporta en la fase revisora el balance de sumas y saldo de las cuentas de gastos y mayor de la cuenta en la que se contabilizaron los pagos, pero tampoco indica como se ha actuado con el pago de las sanciones, por lo que ante la argumentación dada, la Administración entiende aplicable el artículo 121 de LIS , pues tal actuación pondría de manifiesto que existían bienes (tesorería en este caso) no registrados en contabilidad y que han sido utilizados para el pago de aquellos gastos.

De la documentación aportada a este Tribunal, Balance de Situación, Balance de Sumas y Saldos y Libro Mayor de la cuenta 47500001 Hacienda Pública acreedor por IVA, no se entiende desvirtuado lo actuado por la Administración, dado que el contribuyente sigue sin manifestar como ha procedido con el pago de las sanciones y como se ha recogido en la contabilidad de la entidad.

Por tanto, este Tribunal considera ajustado a derecho lo actuado por la Oficina Gestora y en consecuencia, procede confirmar la liquidación practicada por la Administración."

## Tercero.

La entidad actora solicita que se declare no ajustada a Derecho la resolución recurrida.

Alega en apoyo de tal pretensión, en resumen, en primer lugar que no procede utilizar el procedimiento de comprobación limitada para regularizar los conceptos que son objeto de la liquidación.

Señala a tal fin que la oficina gestora asume, sin prueba alguna, que los importes satisfechos por sanciones y recargos han sido contabilizados y deducidos como gastos en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. Y

para comprobar este extremo hay que examinar la contabilidad mercantil, lo que no se puede hacer en dicho procedimiento.

Afirma que la liquidación se basa en meras suposiciones, pues el hecho de que consten pagados recargos y sanciones no conduce, en una secuencia lógica, a considerar que se han contabilizado como gasto. Con la propuesta de liquidación no se requirió la aportación de documentación alguna, pero con el recurso de reposición aportó balance de sumas y saldos de las cuentas de gastos, en el que no figura gasto alguno relativo a dichas sanciones y recargos, así como mayor contable en la que se contabilizaron los pagos, de donde se deduce que los pagos se realizaron desde una cuenta bancaria reflejada en la contabilidad, si bien, en lugar de contabilizar la contrapartida del pago como un gasto, se contabilizó por error como un activo. No es aplicable, por ello, el art. 121 de la Ley 27/2014, pues el pago se ha contabilizado, pero se ha "cargado" en una cuenta de activo, por lo que no procede realizar ajuste a la base imponible. Para corregir ese error hay que contabilizar el gasto referido a ejercicios anteriores imputándolo al patrimonio neto, en concreto en una partida de reservas.

En apoyo de su tesis, aporta informe pericial que establece como conclusión que no fueron deducidos como gastos contables las sanciones y los recargos.

Por último, postula la anulación de la sanción invocando la inexistencia de culpabilidad, pues no cabe apreciar conducta culpable en unos hechos que la AEAT no ha sido capaz de comprobar.

## Cuarto.

El abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora y solicita la desestimación del recurso.

Argumenta, en síntesis, que la actora no alega que la AEAT haya rebasado los límites del procedimiento de comprobación limitada, sino que entiende que para la actuación efectuada era exigible la comprobación de la contabilidad mercantil.

Pero lo cierto es que la liquidación deriva únicamente de los datos declarados y de la información existente en la Administración, que ha actuado conforme a las facultades que tiene atribuidas para la comprobación.

De ese examen resulta la procedencia del aumento de base imponible, ya que el art. 15.c) de la Ley 27/2014 establece que no son fiscalmente deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Aduce que no es cierto que la comprobación de la contabilidad sea paso previo y necesario, sino que, advertida la procedencia del ajuste, pudo desvirtuar lo manifestado, no habiendo justificado su forma de actuación en relación con el pago de las sanciones, siendo aplicable el art. 121 de la Ley 27/2014.

La ausencia de justificación sobre el modo de proceder respecto al pago de sanciones y su inclusión en la contabilidad, autoriza a entender, conforme a los datos obrantes en la AEAT, que existían bienes no registrados en la contabilidad utilizados para el pago de gastos, procediendo el ajuste en la base imponible por no haber incluido la actora el aumento extracontable por sanciones y recargos satisfechos.

Para tal justificación, resulta improcedente el informe pericial aportado, que no explica la forma concreta de proceder de la mercantil.

Con respecto al acuerdo sancionador, invoca que reúne todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico y motiva debidamente la culpabilidad de la actora, que no ha actuado al amparo de una interpretación razonable de la norma.

## Quinto.

Delimitado en los términos expuestos el ámbito del recurso, el examen de los motivos de impugnación planteados en la demanda exige partir de las normas que regulan el procedimiento de comprobación limitada.

Así, el art. 136 de la Ley General Tributaria dispone:

"Artículo 136. La comprobación limitada.

1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley."

Por otro lado, el cálculo de la base imponible del impuesto que nos ocupa se regula en el art. 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que entró en vigor el día 1 de enero de 2015 y es aplicable a los períodos impositivos iniciados a partir de la expresada fecha. Este artículo dispone:

"Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.

(...)

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

Además, el art. 15 del mismo texto legal determina los gastos que no son deducibles, estableciendo en la letra c):

Artículo 15. Gastos no deducibles.

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo."

Pues bien, la parte actora no dice que la Agencia Tributaria haya realizado actuaciones prohibidas por el art. 136 LGT, en concreto el examen de la contabilidad mercantil, sino que, por el contrario, alega que la regularización practicada no podía realizarse sin analizar la contabilidad y, por ello, considera que la liquidación se basa en unos hechos que no han sido comprobados.

Dicho esto, la liquidación provisional impugnada se basa en el art. 15.c) de la Ley 27/2014 y aumenta la base imponible declarada en 53.380,08 euros, importe de las sanciones y recargos satisfechos por la entidad actora en el ejercicio 2015, por tratarse de un gasto no deducible, argumentando que se habían declarado de modo incorrecto las "correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias". Y en el acuerdo que resolvió el recurso de reposición añade que era aplicable el art. 121 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, toda vez que lo alegado por la recurrente ponía de manifiesto que existían bienes (tesorería) no registrados en la contabilidad y que se habían utilizado para el pago de tales gastos.

Así las cosas, no se discute que en el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria no puede examinar la contabilidad mercantil del obligado tributario. Lo dice con toda claridad el art. 136.2.c) de la LGT.

Tampoco ofrece ninguna duda que la Cuenta de Pérdidas y Ganancias forma parte de la contabilidad mercantil. En efecto, el art. 25.1 del Código de Comercio, incluido dentro del Título III (contabilidad de los empresarios) dispone que todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada y llevará necesariamente un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario. Y el art. 28.1 añade que el libro de Inventario y Cuentas anuales se abrirá con el balance inicial detallado de la empresa y, al menos trimestralmente, se transcribirán en él con sumas y saldos los balances de comprobación.

Además, la Sección Segunda del aludido Título III regula las cuentas anuales y establece en el art. 34.1 que al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos del ejercicio y la Memoria, documentos que forman una unidad.

# CEF.- Fiscal Impuestos

Por último, en lo que ahora importa, el art. 35.2 del mismo Código dice en relación con la cuenta de pérdidas y ganancias:

"2. La cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean. Figurarán de forma separada, al menos, el importe de la cifra de negocios, los consumos de existencias, los gastos de personal, las dotaciones a la amortización, las correcciones valorativas, las variaciones de valor derivadas de la aplicación del criterio del valor razonable, los ingresos y gastos financieros, las pérdidas y ganancias originadas en la enajenación de activos fijos y el gasto por impuesto sobre beneficios."

Pues bien, a pesar de que la cuenta de pérdidas y ganancias forma parte de la contabilidad mercantil, la cual no fue examinada -ni podía serlo- por la Agencia Tributaria en el procedimiento de comprobación limitada que nos ocupa, en la liquidación recurrida se justifica la regularización argumentando que el obligado tributario había declarado de modo incorrecto las "correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias".

Es evidente, a juicio de la Sala, que para declarar que un gasto se ha incluido en el resultado contable es indispensable examinar la contabilidad mercantil, ya que, de lo contrario, la decisión administrativa se basa en conjeturas o suposiciones, pero no en hechos debidamente comprobados.

La Administración y el TEAR parecen ser conscientes de esto y, por ello, tras expresar el interesado en el recurso de reposición que no había contabilizado el gasto por sanciones y recargos en la cuenta de pérdidas y ganancias, la AEAT desestima ese recurso invocando la aplicación del art. 121 de la Ley 27/2014 por entender que existían bienes (tesorería) no registrados en contabilidad que se habían utilizado para el pago de tales gastos, mientras que el TEAR invoca en la resolución impugnada que la falta de alegaciones contra la propuesta de liquidación provisional constituye "una aceptación tácita del contenido de la propuesta".

Sin embargo, ninguno de esos argumentos puede ser admitido. En efecto, la falta de presentación de alegaciones contra la propuesta de liquidación no implica "aceptación tácita" de dicha propuesta, de manera que la AEAT viene obligada a justificar los hechos en que basa el incremento de la base imponible, siendo contraria a Derecho la argumentación que en este punto contiene la resolución del TEAR.

Y tampoco resulta aplicable al caso el art. 121 de la Ley 27/2014, ya que esta norma presume que se han adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no estén registrados en sus libros de contabilidad, por lo que su aplicación requiere el previo examen de la contabilidad mercantil para poder declarar que esos elementos patrimoniales no están registrados en la misma, examen que no se ha llevado a cabo, ni podía serlo, en el procedimiento de comprobación limitada.

Lo expuesto conduce a la anulación de la liquidación recurrida por no ser conforme a Derecho al haber efectuado una regularización que exigía el examen de la contabilidad mercantil de la sociedad actora, si bien debe añadirse, frente a los argumentos expuestos por la Agencia Tributaria y el TEAR, que la parte actora ha presentado con la demanda documentación contable y un informe pericial que llega a la conclusión de que las sanciones y los recargos antes aludidos no se reflejaron como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que se contabilizaron por error en una cuenta de activo, de modo que no fueron deducidos como gasto fiscal en la declaración presentada por el obligado tributario en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015.

Por último, la anulación de la liquidación determina también la del acuerdo de imposición de sanción por carecer de cobertura jurídica.

## Sexto.

De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la Administración demandada por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del reseñado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cantidad máxima por todos los conceptos 2.000 euros más el IVA si resultara procedente, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a lo largo del procedimiento.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

## FALLAMOS

Estimamos el recurso interpuesto por la representación procesal de la entidad TALAVERA CEDULAR PHONE, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 19 de junio de 2020, que desestimó las reclamaciones deducidas contra los acuerdos de liquidación provisional y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, anulando la resolución recurrida así como los actos administrativos de los que trae causa, con imposición de costas a la Administración con el límite establecido en el último fundamento jurídico.

# CEF.- Fiscal Impuestos

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1018-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1018-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.