

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089513

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 247/2023, de 15 de marzo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1103/2020

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Ingresos computables.** Cobros a través del terminal punto de venta (TPV). Señala en primer lugar la Sala que el incremento de la base imponible que se llevó a cabo en la liquidación recurrida deriva exclusivamente de los ingresos obtenidos con el TPV vinculado a la cuenta XXX, asociada al establecimiento YY. Así pues, aunque la información remitida por el Banco de Sabadell alude también a los ingresos efectuados en otra cuenta, asociada a otro establecimiento, la liquidación no contiene ningún incremento de la base imponible que derive de esta cuenta y de este establecimiento, de modo que no cabe ampliar el ámbito del procedimiento de gestión en que se dictó tal liquidación por ser evidente que la función de la Sala es revisora de la actuación de los órganos de la Administración tributaria, únicos a los que compete la tarea de comprobación y, en su caso, de liquidación. Pues bien, la información bancaria remitida a la Sala solo incluye 16 operaciones relativas al establecimiento YY y a la mencionada cuenta en el ejercicio 2017, ascendiendo el importe total de esas operaciones a 4.415,58 euros y la cuantía de las comisiones a 26,51 euros. Los datos expuestos ponen de relieve que el incremento de la base imponible imputado por la AEAT no se corresponde con los ingresos efectuados a través del TPV asociado a la cuenta bancaria nº XXX y, además, no acreditan que sea incorrecto el importe neto de la cifra de negocios declarado por la entidad actora en su autoliquidación del ejercicio 2017 (110.993,02 euros), siendo procedente, por ello, la anulación de la liquidación recurrida al no ser conforme a Derecho. La anulación de la liquidación provisional determina además la anulación del acuerdo sancionador por carecer de cobertura jurídica.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 11.

#### PONENTE:

*Don José Ignacio Zarzalejos Burguillo.*

#### Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2020/0017204

Procedimiento Ordinario 1103/2020

Demandante: ARAIZU SL

PROCURADOR Dña. PALOMA RABADAN CHAVES

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

**SENTENCIA**

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo D<sup>a</sup> María Rosario Ornosá Fernández  
D<sup>a</sup> María Antonia de la Peña Elías  
D<sup>a</sup> Ana Ruz Rey

En la villa de Madrid, a quince de marzo de dos mil veintitrés.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 1103/2020, interpuesto por la entidad ARAIZU, S.A., representada por la Procuradora D<sup>a</sup> Paloma Rabadán Chaves, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de junio de 2020, que desestimó las reclamaciones números 28-21083-2019 y 28-22322-2019 deducidas contra los acuerdos de liquidación provisional y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2017; 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 anule 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 17 de septiembre de 2021 se acordó el recibimiento a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo el día 14 de marzo 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 30 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 2017, por importes respectivos de 22.838,47 euros y 3.425,77 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 2017, de la que resultó una base imponible negativa de 94.657,68 euros y un importe a devolver de 130,52 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 12 de agosto de 2019, con este resultado:

"Como consecuencia de la liquidación provisional realizada por la Administración resulta:

- un aumento de la base imponible por importe de 22.838,47 euros en relación con la base imponible declarada, así como una disminución de la base imponible negativa pendiente de aplicación en períodos impositivos futuros de 22.838,47 euros en relación con el saldo declarado.

- un importe a devolver de 0,00 euros."

3.- La indicada liquidación provisional contiene la siguiente motivación:

"Con el alcance y limitaciones que resultan 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 - Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias", conforme a lo establecido en los artículos 10 a 24 de la LIS y en otras normas.

- De conformidad con el artículo 136.1 . y 2. b) de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General tributaria , 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 mediante el 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.

En su declaración de sociedades del ejercicio 2017, ha consignado 110.993,02 euros como Importe Neto de la Cifra de Negocios (importe de las ventas y prestación de servicios derivados de la actividad ordinaria de la empresa).

Por otra parte, la entidad:

A08000143 Banco de Sabadell SA presentaron el modelo 170 de declaración de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito correspondiente al ejercicio 2017 en el que se le imputa un Importe Total Neto Anual de la Facturación de 161.936,11 euros en el terminal punto de venta (TPV) asociado a la cuenta: 0081-0357-48-0001680069.

Estos datos se presumen ciertos, según lo dispuesto en el artículo 108.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria , salvo que el Obligado Tributario alegue inexactitud o falsedad en los mismos.

Constando el cobro por el importe indicado, se considera acreditado que el importe neto de la cifra de negocios es, al menos, de 133.831,49 euros, resultado de minorar los 161.936,11 euros facturados por TPV en el correspondiente 21 por ciento de IVA.

En razón de lo expuesto anteriormente, se realiza un ajuste extracontable por la diferencia entre el importe neto de la cifra de negocios consignado en su declaración y el acreditado, lo que supone 22.838,47 euros de incremento de base imponible.

- Se ha declarado incorrectamente el importe del ingreso o de la devolución de la declaración originaria y/o se ha incluido la devolución inicialmente efectuada, por lo que se ha modificado el líquido a ingresar o a devolver declarado.

- En fecha 21/06/2019 se ha notificado a la entidad el trámite de alegaciones y la propuesta de liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2017.

La entidad presentó una solicitud de ampliación de plazo para presentar alegaciones el 3 de Julio.

Dado que al día de la fecha no ha presentado alegaciones ni documento justificativo en relación con el objeto de la regularización y habiendo transcurrido el plazo establecido para ello, se practica la presente liquidación en los mismos términos que la propuesta de liquidación."

4.- La Administración también tramitó un procedimiento sancionador, que concluyó por acuerdo de fecha 6 de noviembre de 2019 que impuso una sanción de 3.425,77 euros, equivalente al 15% de la base de 22.838,27 euros.

### **Tercero.**

La entidad actora solicita que se declare la invalidez jurídica de la resolución recurrida y de los actos de los que trae causa.

Alega en apoyo de tal pretensión, en resumen, que no es cierto que en la cuenta bancaria titularidad de la entidad Araizu, S.A., ES64-0081-0357-4800-0168-0069, se produjeran los ingresos de TPV asociados a la cuenta 0081-0357-48- 0001680069.

La AEAT alega que la entidad Banco de Sabadell S.A. presentó un modelo 170 en el que se imputa al ejercicio 2017 un importe total neto anual de facturación de 161.936,11 euros en el terminal punto de venta (TPV) asociado a dicha cuenta, pero esto no se puede comprobar porque el modelo 170 no consta en el expediente administrativo. Además, la misma presunción de veracidad tiene ese modelo 170 que el modelo 200 que presentó la actora en fecha 25 de julio de 2018.

La Administración debe acreditar los hechos en que se basa la liquidación, no siendo posible subsanar los defectos de motivación del acto de gestión.

Por otro lado, el Banco de Sabadell S.A. certificó en fecha 14 de octubre de 2019 los movimientos realizados en la cuenta 0081-0357-48-0001680069 entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017, sin que consten los ingresos que imputa la Administración.

En relación con el acuerdo sancionador, aduce que no cumple el requisito de motivación ni justifica la existencia de culpabilidad, transcribiendo en apoyo de su tesis varias sentencias.

Alega en el posterior escrito de conclusiones que los únicos ingresos que recibió Araizu S.A. procedentes del TPV asociado a la cuenta del Banco de Sabadell número 0081-0357-48-0001680069 en el ejercicio 2017 ascienden a un importe total de 4.415,58 euros.

En ese mismo escrito argumenta, con respecto a la prueba practicada en este procedimiento, que el objeto del litigio es determinar si se han recibido o no ingresos de 161.936,11 euros en la cuenta 0081-0357-48-0001680069 procedentes del TPV asociado a dicha cuenta, pero la parte demandada solicitó que también se indicase si había existido otra cuenta con recepción de ingresos de ese u otro TPV, lo que queda fuera del alcance del procedimiento de gestión por no haber sido objeto de comprobación el resto de ingresos obtenidos por Araizu en otras cuentas.

### **Cuarto.**

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

Señala que la cuestión planteada es de prueba y afirma que la presunción de certeza del art. 108.4 LGT no rige frente a la AEAT por tener atribuidas funciones de comprobación, si bien debe acreditar los hechos en que funde la liquidación.

Afirma que la Administración puede regularizar la situación de un obligado tributario en base a los datos facilitados por otro obligado tributario, sin mayor carga probatoria adicional, lo que no causa indefensión a la recurrente, que ha podido negar la exactitud de esos datos, pero no hizo alegaciones ante la AEAT ni ante el TEAR a pesar de conocer los hechos desde la propuesta de liquidación.

Tampoco puede pretender la recurrente que la indefensión que invoca derive de la falta de constancia en el expediente administrativo del modelo 170 presentado por el banco, pues esta declaración no solo se refiere a la actora, sino a todos los que han mantenido operaciones con el declarante, cuyos datos están protegidos por el art. 95.1 de la LGT.

Es en sede judicial cuando la actora niega por primera vez no ya el mayor importe de ingresos que le imputa la Administración, sino la existencia de toda la cifra de ingresos declarados por el banco en el modelo 170, señalando que no existen ingresos en esa cuenta. Pero no consta otro medio de cobro que la TPV y no cabe duda de que ha tenido ingresos, los ha declarado (110.993,02 euros) y no niega que tenga una TPV. Por ello, no puede considerarse

desvirtuada la presunción de certeza de la declaración del banco a través del modelo 170, en el que se basa la liquidación impugnada.

Con respecto a la sanción, afirma que el acuerdo sancionador concreta los hechos probados y su valoración individualizada en relación con la infracción a efectos de determinar la culpabilidad, por lo que su motivación es suficiente, ya que se han dejado de declarar ingresos y no se ha facilitado ninguna explicación al respecto.

En el escrito de conclusiones, la abogada del Estado expresa que el Banco de Sabadell ha confirmado en oficio de 18 de octubre de 2021 los hechos en que se basa la liquidación, informando que son dos los comercios a través de los que opera la actora, dos las TPVs través de las que percibe ingresos y dos las cuentas asociadas a las mismas, quedando identificadas todas las operaciones realizadas en cada uno de los comercios, siendo su importe total 161.936,11 euros, que es la cantidad declarada por la entidad en el modelo 170 e imputado por la liquidación una vez deducido el 21% de IVA.

## Quinto.

Delimitado en los términos expuestos el ámbito del recurso, para examinar la cuestión aquí debatida hay que partir de las normas que regulan la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

El art. 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, 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."

El art. 11 del mismo texto legal, norma referida a la imputación temporal de ingresos y gastos, establece den su apartado 1:

"Artículo 11. *Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.*

1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros."

Además, de acuerdo con el art. 105.1 de la Ley General Tributaria y con la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencia, entre otras, de fecha 21 de junio de 2007), cada parte debe probar las circunstancias que le favorecen, de modo que la Administración viene obligada a acreditar la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, lo que implica su deber de justificar el incremento de la base imponible que imputa al contribuyente.

La discrepancia entre las partes se centra en el importe de los ingresos percibidos por la actora como consecuencia de los cobros a través del terminal punto de venta (TPV) asociado a la cuenta 0081-0357-48-0001680069.

La Administración tributaria afirma, con remisión a la declaración modelo 170 presentada por el Banco de Sabadell, que el importe neto asciende a 133.831,49 euros, mientras que la recurrente expresa en el escrito de conclusiones que los ingresos en esa cuenta ascienden a 4.415,58 euros.

Así las cosas, es cierto, como expone la parte actora, que en el expediente administrativo no figura el modelo 170 del Banco de Sabadell S.A. (declaración de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito correspondiente al ejercicio 2017) en que se basa la liquidación recurrida. Pero esta omisión no implica, en todo caso, que la decisión administrativa no tenga fundamento, siendo evidente que la recurrente está en condiciones de desvirtuar, tanto en vía administrativa como en sede judicial, el incremento de base imponible efectuado por la AEAT (22.838,47 euros).

En este sentido, la entidad actora ha aportado con la demanda un certificado del Banco de Sabadell que incorpora el extracto (cargos y abonos) de la cuenta ES64-0081-0357-4800-0168-0069 durante el periodo comprendido entre el día 1 de enero de 2017 y el 31 de diciembre de 2017.

Además, el abogado del Estado solicitó (y la Sala admitió) librar oficio al Banco de Sabadell S.A. "a efectos de que confirme la información sobre ingresos de ARAIZU, S.L. en el ejercicio 2017 contenida en el modelo 170 presentado, en el que se le imputa un importe Total Neto Anual de la Facturación de 161.936,11 euros en el terminal punto de venta (TPV) asociado a la cuenta: 0081-0357-48-0001680069, aportando en su caso el contrato de TPV firmado con la referida entidad e indicando si fuera otra la cuenta a la que se vincula".

En cumplimiento de esa comunicación, la aludida entidad bancaria remitió a esta Sala documentación en la que consta que la cuenta ES64-0081-0357-4800-0168-0069 estaba asociada al establecimiento 22639140 de la entidad Araizu S.A. y que, además, había otra cuenta nº ES39-0081-0357-4900-0168-0179 asociada al establecimiento 42905596, siendo también Araizu S.A. la titular de la cuenta y del establecimiento vinculado a la misma.

El Banco de Sabadell S.A. remitió igualmente los dos contratos de afiliación al programa de tarjetas y las operaciones efectuadas en el año 2017 por cada uno de esos dos establecimientos.

Pues bien, ante todo hay que señalar que el incremento de la base imponible que se llevó a cabo en la liquidación recurrida deriva exclusivamente de los ingresos obtenidos con el TPV vinculado a la cuenta 0081-0357-48-0001680069, asociada al establecimiento 22639140 .

Aunque la información remitida por el Banco de Sabadell alude también a los ingresos efectuados en otra cuenta (0081-0357-4900-0168-0179), asociada a otro establecimiento (42905596), la liquidación no contiene ningún incremento de la base imponible que derive de esta cuenta y de este establecimiento, de modo que no cabe ampliar el ámbito del procedimiento de gestión en que se dictó tal liquidación por ser evidente que la función de esta Sala es revisora de la actuación de los órganos de la Administración tributaria, únicos a los que compete la tarea de comprobación y, en su caso, de liquidación.

Así pues, el objeto de este recurso se centra exclusivamente en determinar los ingresos efectuados en la cuenta bancaria nº 0081-0357-48-0001680069, asociada al establecimiento 22639140 .

La información bancaria remitida a esta Sala solo incluye 16 operaciones relativas al establecimiento 22639140 y a la mencionada cuenta en el ejercicio 2017 (dos el 27/04, dos el 20/12, tres el 21/12, tres el 22/12, una el 26/12, tres el 27/12 y dos el 28/12/2017), ascendiendo el importe total de esas operaciones a 4.415,58 euros y la cuantía de las comisiones a 26,51 euros.

Los datos expuestos ponen de relieve que el incremento de la base imponible imputado por la AEAT no se corresponde con los ingresos efectuados a través del TPV asociado a la cuenta bancaria nº 0081-0357-48-0001680069 y, además, no acreditan que sea incorrecto el importe neto de la cifra de negocios declarado por la entidad actora en su autoliquidación del ejercicio 2017 (110.993,02 euros), siendo procedente, por ello, la anulación de la liquidación recurrida al no ser conforme a Derecho.

La anulación de la liquidación provisional determina además la anulación del acuerdo sancionador 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 ARAIZU, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 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 2017, 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.

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 2610-0000-93-1103-20 (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 2610-0000-93-1103-20 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.