

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090149

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 282/2023, de 29 de marzo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 296/2021

SUMARIO:

IS. Compensación de bases imponible negativas. Soportes documentales. Carga de la prueba. La demandante reconoce que sólo aportó las autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades, no aportando ningún otro documento que respalde dichas declaraciones-autoliquidaciones. La recurrente pretende en la demanda que recaee en la Administración la carga de la prueba. Ahora bien, afirma la Sala que, en el presente caso, frente a las alegaciones de la demanda referidas a que el anterior administrador de la sociedad no le ha facilitado los documentos que justifican las bases imposables negativas procedentes de ejercicios anteriores y los gastos, debe concluirse que dichas alegaciones no modifican las reglas de la carga de la prueba, de tal manera que el simple requerimiento por burofax al anterior administrador no permite imputar a la Administración la carga de la prueba. Hay que tener en cuenta que la Administración no está en posesión de las facturas ni de los documentos que pudieran justificar las bases imposables negativas procedentes de ejercicios anteriores ni los gastos, sino que tales documentos sólo pueden estar a disposición de la recurrente. Tampoco alega ni acredita la demandante que haya iniciado acciones civiles ante los juzgados en orden a recuperar los documentos que dice están en posesión del anterior administrador, ni que hubiera solicitado duplicados de las facturas u otros documentos referidos a la mencionada justificación de dichas bases imposables negativas y de los gastos cuya deducibilidad se pretende. Tampoco alega ni justifica la demandante cómo sí tiene en su poder las declaraciones-autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios anteriores, pero no las facturas ni ningún otro documento que manifiesta que no tiene a su disposición, es decir, cómo obtuvo las declaraciones-autoliquidaciones si el administrador anterior no le entregó los documentos que se encontraban en su poder. En cuanto a las alegaciones de la demanda sobre la prueba de presunciones, precisamente, corresponde a la demandante presentar los principios de prueba para que pueda considerarse justificadas las bases imposables negativas y los gastos que se pretende deducir, sin que pueda considerarse suficiente la simple aportación de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios anteriores. Por tanto, no puede considerarse justificadas las bases imposables negativas de ejercicios anteriores, no admitidas por la Administración en la liquidación. **Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 25.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106 y 108.

PONENTE:

Don Jose Alberto Gallego Laguna.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2021/0003022

Procedimiento Ordinario 296/2021

Demandante: EXCLUSIVE MARKETING HOTELS TOURISM LEISURE SL

PROCURADOR Dña. BEGOÑA FERNANDEZ PEREZ-ZABALGOITIA

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 Nº 282/2023

RECURSO NÚM.: 296/2021

PROCURADOR .Dña. BEGOÑA FERNANDEZ PEREZ-ZABALGOITIA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

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

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 290-2019, interpuesto por la entidad EXCLUSIVE MARKETING HOTELS TOURISM LEISURE S.L., representado por la Procuradora Dña. BEGOÑA FERNANDEZ PEREZ-ZABALGOITIA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de noviembre de 2020, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativa número NUM000 y NUM001, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicio 2012, contra el acuerdo de liquidación y de sanción derivada, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

Segundo.

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

Tercero.

Estimándose necesario el recibimiento a prueba, y practicadas las mismas, no habiéndose celebrado vista pública, señalándose para votación y fallo el día 28/03/2023, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 26 de noviembre de 2020, en la que acuerda desestimar las reclamaciones económico- administrativas números NUM000 y NUM001, interpuestas contra los siguientes actos administrativos:

-Reclamación nº NUM001, interpuesta frente al acuerdo de liquidación derivado del Acta nº NUM002 dictado por la AEAT relativo al IS periodo 2012, del que derivó una deuda total de 0 euros, siendo la cuantía de la reclamación a efectos de procedimiento e instancia de 238.977,40 euros, de minoración de bases imponibles negativas.

-Reclamación nº NUM000, interpuesta frente al acuerdo de imposición de sanción (clave de liquidación NUM003) dictado por la AEAT relativo al IS periodo 2012, que dio origen a una sanción total de 3.761,25 euros, siendo esa la cuantía de la reclamación a efectos de procedimiento e instancia.

Segundo.

La entidad recurrente solicita en su demanda que se declare que deben ser deducibles la totalidad de los gastos contabilizados y las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores y se declare la nulidad de la resolución recurrida.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que deben de considerarse deducibles la totalidad de los gastos contabilizados y las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores.

Manifiesta que, en el curso de las actuaciones, ya puso en conocimiento de la Inspección, que el actual administrador de la demandante había tomado posesión del cargo en fecha 30 de diciembre de 2014, encontrándose la documentación custodiada por quien fue Administrador de hecho, Sr. Nicanor, durante el periodo objeto de la inspección. Igualmente, se puso en conocimiento de la Inspección que se le negaba el acceso a la documentación, especialmente a efectos de acreditación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. La realidad de tal situación se demostró por la demandante mediante la aportación de sendos burofax dirigidos al mencionado Administrador de hecho, requiriéndole la entrega de esa documentación. En el expediente Administrativo consta que, en fecha 30/06/2016, el representante autorizado por la demandante, y mediante correo electrónico, informó a la Inspección de la dirección donde se encontraban los documentos que soportaban los gastos deducibles a efectos de cálculo de la base imponible del impuesto objeto de declaración; posteriormente, el representante autorizado de la demandante se ratificó en el contenido de su e-mail, tal y como consta en la diligencia de fecha 11/11/2016. Esas peticiones de auxilio ante una negativa a proporcionar la documentación requerida por los anteriores Administradores de la demandante, fueron desestimadas por la Inspección bajo el argumento de que "lo que se pretendía era una entrada y registro en las dependencias informadas. La Inspección no utilizó sus medios para comprobar a través de las declaraciones informativas, u otros medios a su alcance, la realidad de la existencia de unas facturas y unos gastos deducibles, de hecho no niega la existencia de los mismos, simplemente da el IVA por no deducible por la no aportación de los documentos.

Considera que ha de ser la Administración Tributaria, la que por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectora, forme prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, verificado lo cual, la carga probatoria a tenor del art. 114 de la Ley General Tributaria, se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera que sean las consecuencias tributaria que se deriven. La doctrina jurisprudencial viene admitiendo la validez del uso de las presunciones en el

ámbito tributario, siempre que cualquier actuación no pueda acreditarse por pruebas de carácter objetivo; señalando la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2005.

Alega que las causas de la no aportación de la documentación requerida, demuestran que nunca ha habido un comportamiento negligente por parte de la demandante, y por ello por puede derivarse una sanción.

Tercero.

El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que la liquidación practicada regulariza la situación de la recurrente, en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2012, por los siguientes motivos:

-Se considera por parte de la inspección que no existen bases imponibles negativas pendientes de compensar al inicio de 2012, y por tanto se reducen las BIN de ejercicios anteriores declaradas.

-Se consideran por parte de la inspección no deducibles los gastos contabilizados en las cuentas 62700000000 y 62700000001, ambas de Publicidad y propaganda, por no haberse aportado las facturas justificativas de tales gastos por parte de la entidad reclamante.

Citando el artículo 25.5 del TRLIS, entiende que dado que las BIN de ejercicios anteriores declaradas favorecen al obligado tributario, es a este a quien le corresponde acreditar la procedencia y cuantía de las mismas, unido además a la circunstancia de que es el obligado tributario quien tiene mayor facilidad probatoria para aportar la documentación relevante afectos de acreditar tales BIN declaradas, debiendo haberse conservado la documentación de los ejercicios en cuestión, siendo irrelevante a estos efectos que el administrador cuyo cargo estaba vigente en los ejercicios en que se generaron tales BIN o en los ejercicios objeto de comprobación haya cesado en su cargo. A estos efectos, cita el artículo 70 de la LGT. En este sentido se ha pronunciado el TS en sentencia de 5 de febrero de 2015, recurso casación Núm.: 4075/2013. Sentencia de la Audiencia Nacional en Sentencia de 21 de julio de 2005. Tesis que también es acogida en la Sentencia de este mismo TSJ de Madrid, Sección Quinta, en su reciente STS 2 de junio de 2021 Procedimiento Ordinario 1426/2019.

Manifiesta que en el caso que nos ocupa, para la para la justificación y acreditación de las bases imponibles negativas pendientes de compensar a principios del ejercicio de 2012, la recurrente solo aportó las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios de 2008 a 2011, documentación insuficiente para acreditar y justificar las bases imponibles negativas pendientes de compensar, por lo que resulta adecuada a derecho la actuación de la Administración Tributaria que confirma la falta de acreditación de las bases imponibles negativas procedentes de 2008 y 2011 a compensar en ejercicios futuros por un importe total de 335.872,73 euros.

Por lo que se refiere a los gastos deducibles, el Abogado del Estado, alega que el acuerdo de liquidación por el Impuesto de Sociedades señala los hechos que han determinado la referida liquidación y considera que evidente que la parte actora no justifica la deducibilidad de los gastos que pretende, ya que no aporta las facturas que soportan dichos gastos, siendo la factura necesaria, aunque insuficiente, como ha declarado esta Sala con reiteración, lo cual conduce inevitablemente a inadmitir tales gastos como deducibles, siendo en su consecuencia la liquidación practicada ajustada a la legalidad.

Cuarto.

En el análisis de la cuestión controvertida en el presente litigio se debe partir de que en la liquidación, en resumen, se expresa:

"B.1) BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES

El contribuyente declara en relación a las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del período 2012, aplicadas en el mismo y pendientes de compensación en períodos futuros los siguientes importes:

El artículo 66 bis de la LGT en su redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 22 de septiembre), en relación con el derecho a comprobar e investigar, establece:

"1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley , salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá

incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado."

Asimismo, el artículo 70.3 de la LGT preceptúa que "3. La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66.bis.2 y 3 de esta Ley".

La disposición transitoria única de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria preceptúa:

"1.

2. Lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por esta Ley, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación."

En consecuencia, en base a estos preceptos en el momento en que nos encontramos la Administración puede comprobar las bases imponibles negativas declaradas por el obligado tributario de los diez ejercicios anteriores a 21/10/2014 (fecha de inicio de las actuaciones), y por lo tanto podría comprobar hasta la base imponible negativa del ejercicio 2004.

Asimismo de conformidad con el artículo 106 de la LGT :

"5. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales." El artículo 25. 1 del TRLIS establece:

"1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos."

A partir del 01 de enero de 2015, el artículo 26.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades , preceptúa:

"5. El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil."

La disposición adicional décima de la Ley 27/2014 antes citada, en referencia a las facultades de comprobación de la Administración tributaria preceptúa:

"Lo dispuesto en los apartados 5 del artículo 26, 7 del artículo 31, 8 del artículo 32, 6 del artículo 39 y 2 del artículo 120 de esta Ley , resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación."

A mayor abundamiento se debe acudir a las Resoluciones del TEAC números RG 3839/2010/50 de 30/1/2013 y RG 4564/2013 de 6/11/2014, que establecen una interpretación del actual artículo 106.5 LGT manifestando que el mencionado artículo no se está refiriendo a la imposición de una mera obligación de conservación de documentación sino que habilita a la Inspección a realizar actuaciones de comprobación.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha consolidado tras su Sentencia de 19/02/2015 , en la cual, en su Fundamento de Derecho Cuarto precisa lo siguiente:

"Sentado lo anterior, y dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 (RCL 2003, 2945) extiende a la deducción de cuotas de anteriores ejercicios el régimen de la compensación de bases imponibles, al señalar que "en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las misma deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales, " debemos estar a lo que hemos declarado respecto a la interpretación del apartado 5 del art. 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , en relación a las bases imponibles negativas compensadas en periodos posteriores al 1 de enero de 1999, aunque se hubieran originado con anterioridad a tal fecha, sentencias de 6 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 8059) (rec. 4319/2011), 14 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 8060) (rec. 4303/2011) y 9 de diciembre de 2013 .

En la primera de ellas la Sala afirma que "demostrada la concordancia de las bases o cuotas o deducciones que se pretenden compensar en el ejercicio no prescrito, con las consignadas en el ejercicio prescrito si la Administración sostiene que la deducción es impropcedente, tanto por razones fácticas, como jurídicas, recae sobre ella la carga de acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia".

Esta postura es seguida luego por la sentencia de 14 de noviembre de 2013 , en cuanto señala que la carga de la prueba queda cumplida por parte del obligado tributario con la exhibición de la documentación, y a partir de entonces surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al Ordenamiento Jurídico, aunque matiza que las facultades de comprobación son las mismas que la Administración tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero sí a aquel otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación, agregando que no tendría sentido el artículo 23.5 de la Ley del Impuesto de Sociedades , en la redacción aquí aplicable, limitado sólo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases imponibles negativas, si no se autoriza a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conformes con el ordenamiento jurídico.

Finalmente, la sentencia de 9 de diciembre de 2013 reitera el criterio que siguen las sentencias de 6 y 14 de noviembre de 2013 , si bien rechaza que pueda denegarse la compensación de bases de periodos prescritos, recalificando fiscalmente un conjunto o entramado de operaciones societarias llevadas a cabo por diversas entidades integrantes del mismo grupo, que según la Inspección habían generado artificiosamente bases negativas a fin de compensar las plusvalías que se pondrían de manifiesto con la transmisión de los títulos en periodos posteriores.

Estas sentencias son recordadas en los posteriores pronunciamientos de 17 de enero y 4 de julio de 2014 (RJ 2014 , 3538) (recursos 3047/2011 y 581/2013).

En definitiva, y dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 sigue la línea del art. 23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 (RCL 1995 , 3496 y RCL 1996, 2164) , modificado por la ley 24/2001 (art. 25.5 del Texto Refundido de 2004), hay que reconocer que aquel precepto autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en que se compensaron o aplicaron, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía, sin que pueda compartirse el criterio restrictivo que mantiene la Audiencia Nacional, pues la acreditación de la procedencia y cuantía de una compensación o de una deducción en un periodo no prescrito, depende de que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas tributarias y no sólo de que estén acreditadas desde un punto de vista fáctico. "En consecuencia, y conforme a la legislación citada y jurisprudencia aplicable al caso, en las actuaciones de alcance general objeto del presente procedimiento se entiende incluida la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66 bis.2 de la LGT y en la disposición transitoria única . 2 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre .

En el presente caso, consta en el expediente que para la justificación y acreditación de las bases imponibles negativas pendientes de compensar a principios del ejercicio de 2012, el obligado tributario únicamente aportó las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios de 2008 a 2011.

Conforme a la normativa recién citada las autoliquidaciones son insuficientes para acreditar y justificar las bases imponibles negativas pendientes de compensar, por lo que esta Oficina Técnica confirma la falta de acreditación de las bases imponibles negativas procedentes de 2008 y 2011 a compensar en ejercicios futuros por un importe total de 335.872,73 euros (238.977,40 + 96.895,33).

B.2) GASTOS DEDUCIBLES

Conforme al artículo 7 del TRLIS:

"1. Serán sujetos pasivos del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles."

El artículo 10 del TRLIS dispone que:

1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores

2. La base imponible se determinará por el régimen de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

"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".

Y el artículo 133 del mismo texto legal establece:

"1. Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

En todo caso, los sujetos pasivos a que se refiere el título VII, capítulo XV, de esta ley llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas.

2. La Administración tributaria podrá realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos. La Administración tributaria podrá analizar directamente la documentación y los demás elementos a que se refiere el párrafo anterior, pudiendo tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que se estimen precisos y obtener copia a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se refiere este apartado."

Por último, el artículo 143 del TRLIS regula las facultades de la Administración para determinar la base imponible y dispone:

"A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta ley."

Por tanto, para la determinación de la base imponible se parte del resultado contable obtenido en el ejercicio, corrigiéndose dicho resultado por los ajustes extracontables que procedan. A este respecto para la determinación del resultado contable han de tenerse en consideración las normas contenidas en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC).

De acuerdo con los criterios del PGC el resultado contable se obtiene por diferencia entre las ventas e ingresos y las compras y gastos devengados en el ejercicio. Todos los gastos devengados a efectos contables tienen también la consideración de fiscalmente deducibles en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, excepto cuando la normativa del Impuesto disponga de algún precepto específico sobre el mismo respecto de su valoración, calificación o período temporal de su imputación en la base imponible. No obstante, cabe enunciar diversos requisitos para que el gasto se considere deducible, tales como, entre otros, la realidad del mismo, su contabilización, justificación, imputación o la oportuna correlación con los ingresos.

Se discute en el presente caso, la deducibilidad en el IS de 2012 de los gastos contabilizados por el obligado en las cuentas 62700000000 y 62700000001 ambas de Publicidad y propaganda. La mayoría de los apuntes solicitados se refieren a la entidad ZINIA BUSINESS DESING, SL (B86039542). La Inspección solicitó justificación (facturas recibidas, aportación de contratos, informes, estudios etc y medios de pago/cobro) de los siguientes gastos contabilizados en 2012:

TOTAL	25.074,99	4.992,75
-------	-----------	----------

08/11/2012	97	627000000000	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	FACT N° 120386 PUBLICACION LA VANGUARDIA	6.000,00	0,00	1.260,00
01/12/2012	100	627000000001	PUBLICIDAD Y PROPAGANDA INTERNET	FACT N° A/00072 ZINIA	4.724,99	0,00	992,25
01/12/2012	217	627000000001	PUBLICIDAD Y PROPAGANDA INTERNET	FACT N° A/00064 ZINIA (16/11/12)	1.750,00	0,00	367,50

16/07/2012	126	627000000001	PUBLICIDAD Y PROPAGANDA INTERNET	F36 ZINIA	1.750,00	0,00	315,00
16/07/2012	132	627000000001	PUBLICIDAD Y PROPAGANDA INTERNET	F37 ZINIA	1.000,00	0,00	180,00
16/08/2012	135	627000000001	PUBLICIDAD Y PROPAGANDA INTERNET	F43 ZINIA	1.750,00	0,00	315,00
01/10/2012	205	627000000001	PUBLICIDAD Y PROPAGANDA INTERNET	F52 ZINIA	1.750,00	0,00	367,50
16/10/2012	206	627000000001	PUBLICIDAD Y PROPAGANDA INTERNET	F58 ZINIA	1.750,00	0,00	367,50

Fecha	Asient	Cuenta	Título	Comentario	Debe	Haber	IVA soportado
01/04/2012	75	627000000001	PUBLICIDAD Y PROPAGANDA INTERNET	A37 DESARROLLO TIC	800,00	0,00	144,00
16/05/2012	93	627000000001	PUBLICIDAD Y PROPAGANDA INTERNET	F18 ZINIA	1.750,00	0,00	315,00
18/06/2012	114	627000000001	PUBLICIDAD Y PROPAGANDA INTERNET	F1750 ZINIA	1.750,00	0,00	315,00
04/07/2012	149	627000000000	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	F 108 EDIC PARALELO	300,00	0,00	54,00

	Pendiente aplicar inicio período	Aplicado período	Base Imponible negativa declarada en el período comprobado	Pendiente aplicar períodos futuros
EJERCICIO 2012				
1997-2008	238.977,40	0,00		238.977,40
2009	0,00	0,00		0,00
2010	0,00	0,00		0,00
2011	96.895,33	0,00		96.895,33
2012	0,00	0,00	190.572,15	190.572,15
TOTAL	335.872,73	0,00	190.572,15	526.444,88

Consta en el expediente únicamente la aportación de una copia del contrato privado suscrito por el obligado tributario y la sociedad ZINIA en fecha 05/11/2012. Pero no se han aportado ni las facturas solicitadas, ni los medios de pago ni ningún otro justificante de los servicios de publicidad contabilizados.

Lógicamente la mera contabilización de un gasto no supone su deducibilidad en el IS. Más aun cuando la carga de la prueba recae en el obligado tributario conforme al artículo 105 de la LGT . Por lo tanto, si el obligado tributario pretende ejercer el derecho a la deducción de unos gastos es el propio obligado tributario y no la Administración, el que debe probar los hechos constitutivos de dicho derecho. Y en el presente caso no se ha aportado justificante alguno.

Asimismo, la Inspección realizó un requerimiento de información a la sociedad ZINIA para que aportaran los justificantes que ampararan sus relaciones comerciales, económicas y/o financieras con el obligado. La entidad no contestó al requerimiento efectuado.

Conforme a lo anterior, esta Oficina Técnica confirma la regularización propuesta negando la deducibilidad de los gastos señalados con el consiguiente incremento de la base imponible del IS del ejercicio de 2012 en 25.074,99 euros."

Quinto.

Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, es preciso tener en cuenta que el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al ejercicio objeto de este recurso, en su art. 25 que regula la "Compensación de bases imponibles negativas", establecía lo siguiente:

"1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

2. La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.

3. Las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación a que se refiere el apartado 1 a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva.

4. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a las bases imponibles negativas derivadas de la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje realizadas por las sociedades concesionarias de tales actividades.

5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron."

Pues bien, como claramente se aprecia de la redacción del precepto transcrito, para que pueda producirse la compensación de las bases imponibles negativas requiere que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación, como se evidencia en el apartado 1 de dicho precepto y de acuerdo con el apartado 5, requiere, de forma acumulada, que se aporte la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales. Es decir, no permite una opción entre la liquidación o autoliquidación y la contabilidad y los oportunos soportes contables, de tal manera, que no basta la autoliquidación sino que es necesario, en todo caso, la exhibición de la contabilidad y los soportes documentales.

En el presente caso, la demandante reconoce que sólo aportó las autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades, no aportando ningún otro documento que respalde dichas declaraciones-autoliquidaciones.

La recurrente pretende en la demanda que recae en la Administración la carga de la prueba.

Esta Sección ha declarado al respecto, de manera reiterada, que recae sobre el contribuyente la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 10 de diciembre de 2021, dictada en el recurso de casación nº 5204/2020, en la que expresa: "3. La sentencia de esta misma Sala y Sección núm. 96/2020, de 29 de enero (casación núm. 4258/2008),deliberada conjuntamente con el asunto que ahora nos ocupa, ha dado respuesta a la primera de esas cuestiones.

Por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, procede ahora reproducir en lo esencial los razonamientos de esa sentencia, comenzando por el fundamento referido a la doctrina de la carga de la prueba, en el que se dice literalmente lo siguiente:

"Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba.

Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó.

Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumirla carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de iuscogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT , en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo".

Anteriormente, en el mismo sentido puede citarse la sentencia del mismo Tribuna Supremo de 21 de junio de 2007 al proclamar: "... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley General Tributaria de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la parte actora que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales."

Por otro lado, el artículo 105 LGT, dispone que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la administración tributaria, según el párrafo segundo del citado precepto.

En relación con la carga de la prueba la STS de la Sala Tercera de 22 de enero de 2000 señaló que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los artículos 1.214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.

Por su parte, la STS de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del

nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 105 de la LGT se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

De ahí que según el artículo 105.1 de la LGT: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."; y según dispone el artículo 106.1 de la misma Ley "En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.", añadiendo el artículo 108.2 de la referida Ley que "Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe llevarse al amparo de lo que dispone el artículo 1227 CC para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

También se puede mencionar que es deber de todo empresario documentar y justificar la prestación de los servicios o entrega de bienes y a requerimiento de la inspección, indicar quién se los prestó, cómo, cuándo y qué medios utilizó para ello, así como su vinculación con la actividad empresarial o profesional desarrollada, al igual que la entrega de bienes, en la medida en que la facturación que recibe es utilizada como gasto deducible, debiendo tener en cuenta que la Administración Tributaria es un tercero en la relación que une al prestador de los servicios con el prestatario de los mismos o al que entrega los bienes con el que los recibe, por lo que para que tenga efectos frente a terceros como lo es la Administración Tributaria, a los efectos de la pretendida deducibilidad de los importes que figuran en las facturas, es necesario justificar la efectiva prestación de los servicios y entrega de bienes y que los mismos guardan relación con la actividad, prueba que, como se ha dicho, recae sobre el recurrente.

Pues bien, en el presente caso, frente a las alegaciones de la demanda referidas a que el anterior administrador de la sociedad no le ha facilitado los documentos que justifican las bases impositivas negativas procedentes de ejercicios anteriores y los gastos, debe concluirse, de acuerdo con los preceptos citados y la doctrina del Tribunal Supremo, que dichas alegaciones no modifican las reglas de la carga de la prueba, de tal manera que el simple requerimiento por burofax al anterior administrador no permite imputar a la Administración la carga de la prueba.

Hay que tener en cuenta que la Administración no está en posesión de las facturas ni de los documentos que pudieran justificar las bases impositivas negativas procedentes de ejercicios anteriores ni los gastos, sino que tales documentos sólo pueden estar a disposición de la recurrente. Tampoco alega ni acredita la demandante que haya iniciado acciones civiles ante los juzgados en orden a recuperar los documentos que dice están en posesión del anterior administrador, ni que hubiera solicitado duplicados de las facturas u otros documentos referidos a la mencionada justificación de dichas bases impositivas negativas y de los gastos cuya deducibilidad se pretende.

Tampoco alega ni justifica la demandante cómo sí tiene en su poder las declaraciones-autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios anteriores, pero no las facturas ni ningún otro documento que manifiesta que no tiene a su disposición, es decir, cómo obtuvo las declaraciones-autoliquidaciones si el administrador anterior no le entregó los documentos que se encontraban en su poder.

En cuanto a las alegaciones de la demanda sobre la prueba de presunciones, precisamente, corresponde a la demandante presentar los principios de prueba para que pueda considerarse justificadas las bases impositivas negativas y los gastos que se pretende deducir, sin que pueda considerarse suficiente la simple aportación de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios anteriores.

Por tanto, no puede considerarse justificadas las bases impositivas negativas de ejercicios anteriores, no admitidas por la Administración en la liquidación.

Por otra parte, el artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al ejercicio objeto del litigio, se establecía que "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".

Del mismo modo, el principio de correlación entre ingresos y gastos se encontraba establecido, en relación con el ejercicio objeto del recurso, en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de aplicación en los términos previstos en el presente real decreto, para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha, según su Disposición final sexta, y anteriormente en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Además, dichos gastos deben estar convenientemente acreditados mediante la correspondiente factura, para lo que hay que tener en cuenta, a su vez, los requisitos establecidos en el artículo 6 del Real Decreto 1496/2003,

de 28 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, vigente en el año 2008, respecto del contenido que deben de tener las facturas, y que exige que toda factura esté numerada, que figure en ella el nombre y apellidos o denominación social del expedidor del documento y del destinatario, la descripción de la operación y su contraprestación total, así como el lugar y fecha de emisión.

En definitiva, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto, viene determinado por la efectiva adquisición del bien o realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en la realización de operaciones sujetas al impuesto y no exentas, y la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la actividad empresarial o profesional del que pretende deducirse las cuotas soportadas en su adquisición. Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas soportadas.

En el presente caso, ni siquiera se aportan las facturas. Ni tampoco ningún justificante de los pagos, no aportándose tampoco ninguna justificación de los trabajos o servicios realizados.

A estos efectos, como se ha dicho, es la recurrente la que debe disponer de los medios de prueba para justificar que los importes de los gastos cumplen con los requisitos de los preceptos citados para la deducibilidad, sin que en el presente caso se pruebe por la demandante ni la realidad de los gastos ni su correlación con la actividad empresarial.

Pues bien, teniendo en cuenta, como ya se ha indicado en la presente sentencia que es necesario, no sólo acreditar la realidad y efectividad del gasto y, además, acreditar la correlación de los gastos con los ingresos, la obligación de justificación documental de los importes de los referidos conceptos no solo abarca a las facturas, sino a todos aquellos documentos que justifiquen el cumplimiento de los requisitos de la deducibilidad, entre los que se encuentran la afectación a la actividad y la correlación con los ingresos de conformidad con los preceptos citados anteriormente.

Como se ha indicado, es la recurrente, la que tiene que ocuparse de tener a su disposición los medios de prueba necesarios para acreditar el cumplimiento de los requisitos fijados en las normas citadas para la procedencia de la deducibilidad pretendida, de tal manera que no basta alegar la simple dificultad de obtener determinados medios de prueba para cumplir los requisitos que fijan las normas referidas, pues se estaría incumpliendo los requisitos fijados por el Legislador para la aplicación de la deducibilidad de los gastos, vulnerando lo dispuesto en tales preceptos. Como se ha dicho, es el recurrente en que debe hacer el esfuerzo probatorio para acreditar el cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios para la procedencia de la deducibilidad, lo que no se ha efectuado por el recurrente en el presente caso respecto de los gastos cuya deducibilidad no es admitida por la Administración.

En la liquidación constan los concretos conceptos e importes cuya deducibilidad no es admitida y precisamente el recurrente formula alegaciones frente a ellos, lo que evidencia que conoce perfectamente los motivos por los que no es admitida la deducibilidad.

Por tanto, no puede considerarse justificado por la recurrente que ni las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores ni los gastos que pretende deducirse, cumplan los requisitos de deducibilidad de los preceptos citados interpretados de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo.

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones de la demanda sobre los importes cuya deducibilidad no es admitida por la Administración, confirmando en este extremo la resolución recurrida, cuyos argumentos se tienen por reproducidos a estos efectos, junto con los de la liquidación impugnada que son compartidos por esta Sala, estando ambas resoluciones debidamente motivadas, sin que se haya generado ningún tipo de indefensión.

Sexto.

En cuanto a la sanción, en relación con las alegaciones de las partes, es preciso tener en cuenta que en el acuerdo sancionador se argumenta, en resumen, lo siguiente:

"1.- TIPICIDAD

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 183.1 señala que: "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

En el presente caso, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 195.1 de la LGT conforme al cual:

"1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros. (...)"

Los hechos y circunstancias recogidos en el presente documento se estiman probados y son subsumibles en el tipo de infracción descrito, toda vez que el obligado tributario acreditó improcedentemente partidas negativas

a deducir en la base imponible de declaraciones futuras por importe de 25.074,99 €, como consecuencia de la indebida deducción en el Impuesto de determinados gastos de publicidad contabilizados.

2.- CULPABILIDAD

A) Normativa y jurisprudencia a tener en cuenta

El artículo 183 de la LGT dispone que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la Ley".

Para que la conducta del obligado tributario pueda ser calificada como constitutiva de infracción tributaria, además de darse el necesario elemento objetivo (que la conducta esté tipificada como tal en la Ley, debe concurrir el elemento subjetivo, la existencia de culpabilidad o intencionalidad en la comisión de la infracción por parte del sujeto infractor.

Profundizando en el concepto de "negligencia" señalado en el artículo 183 de la LGT, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la Sentencia 76/1990 refiriéndose al deber constitucional de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica, lo que implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. El conjunto de normas, derechos y obligaciones en las que se concreta ese deber no se compagina con la actitud de descuido o desinterés que caracteriza el concepto de negligencia. De igual manera, la Circular de la Dirección General de Inspección de 29 de febrero de 1988, a la que aluden reiteradamente las

Sentencias del Tribunal Supremo afirma que "la negligencia no exige para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos en la misma".

La culpabilidad o negligencia en el ámbito tributario consiste, en definitiva, en la no realización del comportamiento exigible, según la naturaleza de la obligación. La negligencia, como elemento subjetivo de la infracción, ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, es decir, con los medios personales y materiales, en sus aspectos cuantitativos y cualitativos, de que dispone o debiera disponer.

Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos (artículo 179 de la LGT).

B) Aplicación al caso concreto

A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del obligado tributario debe ser considerada como culpable, ya que era conocedor de la normativa aplicable y el alcance de sus obligaciones fiscales de presentar correctamente las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido e ingresar el importe correspondiente; máxime en un caso como el presente, en el que el sujeto infractor es una empresa respecto de la que se presume el conocimiento del ordenamiento jurídico, tal y como tiene reiteradamente reconocido el Tribunal Supremo al establecer que "la profesionalidad del autor excluye la posibilidad de error en razón a su obligación de no equivocarse".

El hecho de haber presentado autoliquidación del IS en 2012 pone de manifiesto dicho conocimiento, si bien lo hizo pero de manera incorrecta, incluyendo en su base imponible unos gastos deducibles respecto de los cuales no se ha aportado documentación justificativa alguna. Lógicamente la mera contabilización de un gasto no supone su deducibilidad en el IS. Más aun cuando la carga de la prueba recae en el obligado tributario conforme al artículo 105 de la LGT. Por lo tanto, si el obligado tributario pretende ejercer el derecho a la deducción de unos gastos es el propio obligado tributario y no la Administración, el que debe probar los hechos constitutivos de dicho derecho. Y en el presente caso no se ha aportado justificante alguno. Consta en el expediente únicamente la aportación de una copia del contrato privado suscrito por el obligado tributario y la sociedad ZINIA en fecha 05/11/2012. Pero no se han aportado ni las facturas solicitadas ni ningún otro justificante de los servicios de publicidad contabilizados.

A juicio de esta Oficina Técnica hay que considerar, por tanto, que la conducta del obligado tributario es culpable, y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que el contribuyente conocía el funcionamiento del Impuesto y que no existía en el presente caso ninguna imprecisión en las normas reguladoras del IS, las cuales resultaban claras, concisas e interpretables en un solo sentido.

Así, no cabe admitir la concurrencia de alguno de los supuestos de exención de responsabilidad establecidos en el artículo 179.2 de la LGT, ni siquiera el referido en la letra d) por interpretación razonable de la norma.

Concurre, pues, a juicio de esta Oficina Técnica, el elemento subjetivo necesario para presumir la existencia de infracción tributaria, entendiéndose que hay grado de culpa suficiente en el actuar del obligado tributario a los efectos del correspondiente expediente sancionador y que su conducta fue voluntaria, ya que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo o culpa, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT.

Por último, no existe vulneración de la presunción de inocencia puesto que ha existido una actividad comprobadora por parte de la Inspección que ha permitido acreditar la realidad de los hechos gravados."

Pues bien, las expresiones contenidas en el acuerdo sancionador, parcialmente transcritas en la presente sentencia, que se refieren propiamente tanto a la tipicidad como a la culpabilidad de la conducta del sujeto sancionado, debe considerarse que contienen la motivación suficiente a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que no constituyen una simple manifestación genérica, sino que expresan la necesaria concreción e individualización en este preciso caso, concretando en qué consistió la intencionalidad de su conducta, teniendo en cuenta que en el acuerdo sancionador se relata una descripción del hecho que dio lugar a la regularización practicada y se conecta el hecho descrito con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, conteniendo las referidas expresiones la valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de valorar la culpabilidad.

La presunción de inocencia del contribuyente, queda desvirtuada en el presente caso por la motivación de la culpabilidad, que queda debidamente acreditada no sólo por la descripción de la conducta, sino por la valoración de la misma que se hace en el acuerdo sancionador, aunque sea a título de negligencia, no concurriendo interpretación razonable de la norma, como causa de exclusión de la culpabilidad, no pudiendo considerarse que exista una interpretación razonable en relación con la actuación de la recurrente y las normas aplicables.

Pero es que la recurrente mediante sus alegaciones y documentos aportados no justifica en modo alguno la existencia de una interpretación razonable de la norma.

Debiendo precisarse, que no existe en conflicto en la aplicación de la norma, no justificando interpretación razonable de la norma, por lo que no concurre causa de exoneración de la culpabilidad.

Por tanto, se debe concluir que los argumentos del acuerdo sancionador cumplen lo dispuesto en el art. 33.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y Garantías de los Contribuyentes y art. 35 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre de Régimen Sancionador Tributario y posteriormente en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. Siguiendo el criterio mantenido por el Tribunal Supremo pudiendo citarse la sentencia de 15 de enero de 2009 que expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), "es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, "la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia" [SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3; y 129/2003, de 30 de junio, FJ 8], de manera que "no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia" [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que "en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad", de manera que "no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable" (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT ("cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma"), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 ("cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma")."

En definitiva no puede considerarse que se haya determinado la responsabilidad de forma objetiva, sino atendiendo a la intencionalidad aunque sea a título de simple negligencia, de la conducta del recurrente, encontrándose dicha conducta debidamente tipificada, y en el acuerdo sancionador se concretan los preceptos de la Ley General Tributaria donde se tipifica la sanción impuesta y se motiva de forma adecuada sobre la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor y se describe con absoluta claridad y precisión la conducta tipificada como infracción. En este sentido, en la resolución recurrida del TEAR se razona cumplidamente sobre la procedencia del acuerdo sancionador, cuyos argumentos, a estos efectos, se tienen por reproducidos.

Estando tanto el acuerdo sancionador, como la resolución del TEAR debidamente motivadas, sin que se haya generado ningún tipo de indefensión, pues la recurrente conoce perfectamente los elementos de discrepancia, pudiendo haber alegado las razones que hubiera considerado oportunas.

Por tanto, quedan debidamente probados tanto el elemento objetivo de la sanción como el elemento subjetivo necesario para la imposición de las mismas, teniendo en cuenta que se describe la conducta que fue objeto de regularización que concluyó con la liquidación y se vincula con la culpabilidad aunque lo fuera a título de negligencia.

Debiéndose precisar en este punto, que el recurrente no acredita en forma alguna que concurriese un error y menos aún que fuera invencible, por lo que era procedente la sanción impuesta.

Entendemos que no cabe apreciar interpretación razonable de las normas aplicadas, habida cuenta de que éstas resultan claras en su interpretación y aplicación, no existiendo contradicción alguna en tal sentido por parte de la jurisprudencia o la doctrina.

Por ello tampoco se produce vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, que se satisface con el acceso al presente proceso y a la presente sentencia, aunque no sea en el sentido pretendido por la recurrente.

En consecuencia, procede desestimar el recurso contencioso administrativo, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida.

Séptimo.

En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas al recurrente al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.4 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, atendida la facultad de moderación que el artículo 139.4 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, importe al que se deberá sumar el I.V.A. si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

FALLAMOS

Debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad EXCLUSIVE MARKETING HOTELS TOURISM LEISURE,S.L, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 26 de noviembre de 2020, sobre liquidación y acuerdo sancionador, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid. Con imposición de costas a la recurrente, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, al que se deberá sumar el I.V.A., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

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 2610-0000-93-0296-21 (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 2610-0000-93-0296-21 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.