

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091983

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 4248/2023, de 21 de diciembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 867/2022

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Incrementos no justificados de patrimonio. Activos ocultos y deudas inexistentes.** La Inspección hizo descansar el peso de sus conclusiones en la tabla de control de pedidos (TCP) de la actora y al contrastar los datos extraídos de la misma con las facturas intervenidas constató, por ejemplo, que había pedidos sin reflejo en la facturación, o con unos datos de facturación que no se correspondían con los del pedido original. Ahora bien, a juicio de la Sala la actora sostiene de forma verosímil que la TCP no era ni es un instrumento contable; máxime si ocurre, como en cualquier empresa, que hay pedidos que no llegan a materializarse por desistimiento del eventual cliente, o que sí se materializan, pero con modificaciones. Por esa razón no constituye ninguna anomalía que la relación de pedidos y la facturación, en su conjunto, presenten diferencias notables. Así las cosas, considera la Sala que los indicios en los que basó su juicio la Inspección, eran escasos e insuficientes en orden a determinar con una mínima solidez que existían ventas no declaradas. En ese sentido, se encuentra a faltar una actividad indagatoria más amplia, sustentada en un contraste de datos de mayor alcance (contabilidad; existencias; datos bancarios; datos de clientes; etc). En ese mismo sentido, produce perplejidad que, frente a las afirmaciones y datos vertidos por la Inspección, las periciales aportadas por la actora (pericial informática y pericial contable), hayan acreditado la fidelidad de los instrumentos informáticos manejados por la empresa; la existencia, en la contabilidad, de un volumen de datos o movimientos superior al de la TCP y, asimismo, la existencia de unas bases imponibles declaradas durante los periodos 2014-2018, sensiblemente superiores a las determinadas por la Inspección. Por todo ello, se estiman las alegaciones en este punto.

#### PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10, 14, 17 y 121

#### PONENTE:

*Don Hector Garcia Morago*

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don HECTOR GARCIA MORAGO

Don EMILIA GIMENEZ YUSTE

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO SALA TSJ 867/2022 - RECURSO ORDINARIO 475/2022 E

Partes: VALLENSE DE ALUMINIOS SOCIEDAD COOPERATIVA CATALANA LIMITADA C/ TEAR

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

S E N T E N C I A Nº 4248

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

D<sup>a</sup>. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADO/AS

D. HÉCTOR GARCÍA MORAGO

D.<sup>a</sup> EMILIA GIMENEZ YUSTE

En la ciudad de Barcelona, a veintiuno de diciembre de dos mil veintitrés.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo recurso sala tsj 867/2022 - recurso ordinario 475/2022 E interpuesto por VALLENSE DE ALUMINIOS SOCIEDAD COOPERATIVA CATALANA LIMITADA, representado por el/la Procurador/a D. JOSE ANTONIO LOPEZ ARBOLES, contra TEAR , representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el/la Ilmo/a. Sr/a. Magistrado/a DON HECTOR GARCIA MORAGO, quien expresa el parecer de la SALA.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

##### **Primero.**

Por el/la Procurador/a D. JOSE ANTONIO LOPEZ ARBOLES, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

##### **Segundo.**

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

##### **Tercero.**

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

##### **Cuarto.**

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

##### **Primero.**

Actuaciones administrativas impugnadas. Partes. Pretensiones

A través de los presentes autos VALLENSE DE ALUMINIOS, SCCL ha impugnado la Resolución adoptada por el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA (TEARC) el día 14 de febrero de 2022, en el procedimiento acumulado NUM006; NUM007; NUM008; NUM009; y NUM010. Resolución, ésta, que, en lo que interesa, es del siguiente tenor:

<<<FECHA: 14 de febrero de 2022

PROCEDIMIENTO: NUM006; NUM007; NUM008; NUM009; NUM010

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: VALLENSE DE ALUMINIOS, SCCL - NIF F43050293

REPRESENTANTE: Ceferino - NIF NUM000

DOMICILIO: CARRETERA000, NUM001 - 43800 - VALLS (TARRAGONA) - España

En Barcelona , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se han visto las presentes reclamaciones contra los acuerdos dictados por la

Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT (Sede de Tarragona), por el concepto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018, y expediente sancionador resultante.

Cuantía: 15.945,61 euros (sanción IS 2014)

Referencia acuerdos: NUM011, NUM012, NUM013 y NUM014

Clave liquidaciones: NUM002, NUM003,

NUM004 y NUM005

ANTECEDENTES DE HECHO

## Primero.

En fecha 30 de enero de 2019 se inició procedimiento inspector de alcance general dirigido a comprobar el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 a 2017, ambos inclusive, el Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 4T 2014 a 3T 2018, ambos inclusive, y las retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del trabajo y la actividad profesional de los períodos 4T 2014 a 3T 2018, ambos inclusive.

En fecha 20 de febrero de 2020 se notificó comunicación de ampliación de actuaciones de comprobación e investigación respecto al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2018, el Impuesto sobre el Valor Añadido del período 4T 2018 y las retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del trabajo y la actividad profesional del período 4T 2018.

En fecha 2 de octubre de 2020 se notificó acuerdo de liquidación provisional relativo al IS del ejercicio 2014 y acuerdo de liquidación provisional relativo al IS de los ejercicios 2015 a 2018.

## Segundo.

La entidad VALLENSE DE ALUMINIOS, SCCL se encuentra dada de alta en el epígrafe 505.5 "Carpintería y cerrajería" del Impuesto sobre Actividades Económicas.

## Tercero.

La regularización efectuada por la Inspección de los tributos ha consistido en practicar los siguientes ajustes:

Regularización de las ventas no declaradas por el obligado tributario, derivada de la información obtenida por la Inspección mediante personación en el local de la entidad. La Inspección considera que la tabla "Control de pedidos" registra las ventas en dos columnas distintas, correspondiendo la columna "Pedido" a los importes de las ventas que se declaran y la columna "Base ImponibleA" a las cantidades cobradas por ventas que no se declaran. Asimismo, se comprueba que en esta tabla se aprecian presupuestos facturados y declarados en su totalidad junto a otros que han sido declarado sólo parcialmente y junto a otros que no han sido declarados.

Amortización y pérdida por deterioro del local sito en Calle Reverendo Martí no deducibles, por haberse calculado en base a una revalorización del inmueble considerada improcedente.

Provisiones para indemnizaciones por despido no deducibles.

Exceso de gasto contabilizado no justificado en relación con la provisión dotada por las retribuciones prescritas reclamadas por los socios.

Pérdidas por deterioro de créditos con las empresas COVAL SISTEMAS SL y COVAL INSTALACIONES SL no deducibles al tratarse de entidades vinculadas.

## Cuarto.

Trayendo causa de las liquidaciones dictadas, fueron incoados procedimientos sancionadores que fueron resueltos mediante acuerdos, notificados el 9 y 18 de marzo de 2021, por los que se imponían sanciones del artículo 191 LGT por infracciones tributarias calificadas como muy graves en relación con los ejercicios 2014, 2015 y 2016 y sanción del artículo 195 LGT por infracción tributaria calificada como grave, en relación con el ejercicio 2017.

**Quinto.**

Disconforme con los mencionados acuerdos, el interesado interpuesto, en fecha 23 de marzo de 2021, recurso de reposición contra los acuerdos de liquidación y de sanción que fue resuelto de la siguiente manera:

-El día 14/07/2021 se notifica acuerdo de resolución acumulada donde se desestiman los recursos interpuestos frente a la liquidación y sanción del ejercicio 2014.

-El día 06/07/2021 se notifica acuerdo de resolución acumulada donde se desestiman los recursos interpuestos frente a la liquidación y sanción de los ejercicios 2015 a 2018.

**Sexto.**

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones económico-administrativas, que son acumuladas en orden a su tramitación y resolución conjunta:

Reclamación NUM006, presentada el día 21 de diciembre de 2020, contra la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de reposición interpuesto contra los Acuerdos de liquidación relativos al IS de los ejercicios 2014 a 2018.

Reclamación NUM007, presentada el día 14 de mayo de 2021, contra la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de reposición interpuesto contra el Acuerdo sancionador relativo al IS del ejercicio 2014.

Reclamación NUM008, presentada el día 2 de junio de 2021, contra la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de reposición interpuesto contra el Acuerdo sancionador relativo al IS de los ejercicios 2015 a 2018.

Reclamación NUM009, presentada el día 3 de agosto de 2021, contra la resolución expresa del recurso de reposición en la que se desestima la liquidación y sanción atinente a los ejercicios 2015 a 2018.

Reclamación NUM010, presentada el día 6 de agosto de 2021, contra la resolución expresa del recurso de reposición en la que se desestima la liquidación y sanción atinente al ejercicio 2014.

Junto con los escritos de interposición la reclamante presenta alegaciones donde manifiesta, en síntesis:

Inexistencia de ventas no declaradas. Argumenta que la tabla "Control Pedidos" es de uso interno por el departamento de fabricación y montaje, sin relación alguna con el programa de contabilidad y que, de la suma de las columnas que se han considerado como base imponible declarada y base imponible no declarada resulta un importe inferior al volumen de ventas total declarado por la empresa.

Las revalorizaciones efectuadas en su día sobre el inmueble fueron declaradas en los respectivos impuestos. A la inversión inmobiliaria se le ha aplicado el criterio que establece la norma internacional de contabilidad número 40, que permite efectuar tales revalorizaciones en las inversiones inmobiliarias para adaptarlas al valor de mercado.

Procedencia de las provisiones dotadas en materia de personal.

Procedencia de la pérdida por deterioro de créditos de las empresas COVAL SISTEMAS SL y COVAL INSTALACIONES SL.

Inexistencia de infracción tributaria por ausencia de antijuridicidad y ausencia de culpabilidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT .

**Segundo.**

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT .

**Tercero.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Procedencia de los acuerdos impugnados.

**Cuarto.**

Con carácter previo debe señalarse que el interesado ya había recurrido en esta vía económico administrativa la desestimación presunta de los recursos de reposición interpuestos contra todos los actos objeto de la presente resolución y que volvió a presentar nuevas reclamaciones contra la desestimación expresa de esos mismos recursos y ello pese a que, siguiendo lo dispuesto en el artículo 235.1 LGT, en el apartado "recursos y reclamaciones" se advertía al interesado de lo siguiente:

<< Con anterioridad a la fecha en que se dicta este acto usted ha interpuesto reclamación económico-administrativa contra el silencio de la Administración, no habiéndose resuelto todavía dicha reclamación, por lo que la presente resolución, una vez notificada, será remitida al Tribunal Económico Administrativo que está conociendo del procedimiento.

En atención a su contenido, la presente resolución se considera impugnada en vía económico administrativa. En el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a esta notificación podrá formular ante el Tribunal Económico Administrativo las alegaciones que tenga por convenientes, pudiéndose pronunciar sobre la impugnación de esta resolución en vía económico administrativa. De no hacerlo se entenderá su conformidad con dicha impugnación.>>

En definitiva, puesto que los actos objeto de las resoluciones expresas de los recursos de reposición ya se consideraban impugnados en esta vía económico administrativa, procederá archivar por duplicidad las reclamaciones NUM010 y NUM009.

## Quinto.

Respecto al fondo del asunto, en el caso que nos ocupa, la Inspección de los tributos determina la existencia de ventas no declaradas en los ejercicios 2014 a 2018 por parte de la entidad VALLENSE DE ALUMINIOS, SCCL.

En la personación de la Inspección efectuada el 30 de enero de 2019 se obtuvo en soporte papel diversos diversos archivadores que contenían principalmente presupuestos, órdenes de montaje y entrega, albaranes y facturas correspondientes a trabajos realizados en los años objeto de comprobación. Entre la citada documentación se descubrieron albaranes con una numeración diferente, que reflejaban el pago de cantidades a cuenta con la mención "IMPORTE SIN IVA", que no aparecen en la factura correspondiente y que aparecen en otro documento interno como cantidades recibidas en "B".

Por otra parte, fueron examinados los equipos informáticos realizándose copia de los archivos encontrados. En concreto, la base de datos CovalD tiene diversas tablas con información de la actividad de la empresa, presupuestos, pedidos, clientes, etc. En lo relativo a las ventas, la tabla que interesa es la llamada "Control pedidos", que contiene 7.111 registros. Esta tabla refleja lo que la empresa denomina pedidos o presupuestos, junto con su número de factura relacionada (en el caso de que la haya) y los importes entregados en "A" (facturados) y en "B" (no facturados). Otra tabla de interés para la comprobación es la denominada "Clientes", que relaciona a sus clientes y les otorga un número identificativo.

La Inspección de los tributos analiza, en los Acuerdos de liquidación, dos ejemplos en concreto para comprobar cómo se documentan las ventas en papel y cómo se registran informáticamente en la tabla "Control pedidos", concluyendo que una parte de los importes de las ventas no son contabilizados ni reflejados en la facturación de la empresa.

En concreto, la Inspección considera acreditado que la tabla "Control de pedidos" registra las ventas en dos columnas distintas, correspondiendo la columna "Pedido" a los importes de las ventas que se declaran y la columna "Base ImponibleA" a las cantidades cobradas por ventas que no se declaran. Asimismo, se comprueba que en esta tabla se aprecian presupuestos facturados y declarados en su totalidad junto a otros que han sido declarado sólo parcialmente y junto a otros que no han sido declarados ni siquiera parcialmente.

Por su parte, la reclamante, en las alegaciones presentadas ante este Tribunal, se reitera en lo ya manifestado a lo largo del procedimiento inspector. Mantiene que la tabla "Control de pedidos" era utilizada por los responsables de fábrica y montaje y que al cliente se le daba un presupuesto con los trabajos solicitados por él y otro por los trabajos adicionales que creían serían necesarios realizar.

En definitiva, la discusión que se plantea es estrictamente probatoria y se refiere a si ha quedado acreditado y correctamente cuantificado el incremento de las ventas del sujeto pasivo.

En este tema es de aplicación el artículo 105.1 de Ley 58/2003 General Tributaria, que dispone: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi". Corresponde pues a la Administración probar la realización del hecho imponible y demás presupuestos de hecho de las obligaciones tributarias.



En relación con los medios y valoración de la prueba, el artículo 106.1 de la LGT dispone: "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".

Por otro lado, es cierto que la prueba de presunciones está admitida en estos procedimientos, no ya sólo por la remisión genérica del artículo 106 de la Ley 58/2003 General Tributaria, sino por su específica regulación en el artículo 108.2 de la misma, al disponer 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."

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resoluciones como las de 27 de junio de 1990 y 23 de marzo de 2001, considera que tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos: que exista una relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que dichos hechos conocidos estén completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretenda demostrarse y concordancia entre los hechos conocidos que permitan llegar a la misma conclusión.

En cualquier caso, el valor o eficacia de la prueba ha de medirse a la luz del principio de su libre valoración, reforzado, en el ámbito tributario, por la denominada apreciación conjunta de la prueba, por lo que cada prueba se valora en función de todas las otras, dada la finalidad propia del procedimiento tributario que es el interés público, teniendo en cuenta que no son suficientes los indicios o conjeturas.

En este caso, los indicios puestos de manifiesto por la Inspección para incrementar las bases imponibles declaradas por el sujeto pasivo son ampliamente desarrollados en el acuerdo impugnado, en una forma que este Tribunal considerara correcta.

Además, no cabe considerar acreditado, como pretende el reclamante, que la tabla "Control de pedidos" fuera utilizada por los responsables de fábrica y montaje, sobre todo si se tiene en cuenta que los datos registrados en la misma, tales como, presupuesto, cliente, base imponible, IVA, factura o fecha factura, son más propios del departamento de contabilidad que del de fabricación y montaje. En particular, no parece creíble que en el momento de realizar diseños o presupuestos por parte del departamento de fabricación, ese documento ya aparezca vinculado a un número de albarán o factura.

Asimismo, comparando los registros de esta tabla con la documentación obtenida en papel, se observa que no es cierto que existan dos presupuestos, uno con los trabajos solicitados y otro con los posibles, sino que cuando hay dos presupuestos para el mismo pedido es porque uno de ellos es en metálico, sin IVA y sin factura y el otro pagado a través del banco (en muchas ocasiones financiado), con repercusión del IVA y declarado.

Finalmente, la reclamante también alega que los importes autoliquidados por la empresa son superiores a los que se reflejan en esa tabla. Sin embargo, aunque es cierto que en esa tabla no están registradas la totalidad de las ventas realizadas por la empresa, ya que puede comprobarse que hay facturas declaradas que no están registradas en la tabla, ello no contradice el hecho de que todas las ventas anotadas en esa tabla se correspondan con ventas realizadas y su certeza se puede contrastar con los presupuestos y otros documentos en papel obtenidos en la sede de la empresa.

## Sexto.

En cuanto a los gastos relativos al inmueble sito en la calle Reverendo Martí, la Inspección considera no deducibles las amortizaciones contabilizadas en los períodos objeto de comprobación, así como el deterioro de 60.000 euros recogido en el ejercicio 2017.

El valor por el que figura contabilizado el referido inmueble es de 150.000 euros. Sin embargo, su precio de adquisición acreditado es de 15.025,30 euros. Según el contribuyente, el inmueble se adquirió en el año 1985 y el valor de mercado del mismo ha variado considerablemente, por lo que se fue adaptando el mismo llegando hasta los 150.000 euros que figuran en el inventario, de acuerdo con lo dispuesto en la norma internacional de contabilidad número 40.

Sin embargo, el artículo 10.3 LIS establece 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", y el Plan General de Contabilidad, en su Norma de Registro y Valoración 2ª determina:

"2.ª Inmovilizado material

1. Valoración inicial

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

Asimismo, formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los

costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas.

En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

## 1.1. Precio de adquisición

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

(...)

## 2. Valoración posterior

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los elementos del inmovilizado material se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

### 2.1. Amortización

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.

Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

Cuando de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Igual proceder corresponderá en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro.

### 2.2 Deterioro del valor

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan. Se entiende por unidad generadora de efectivo el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.

En caso de que la empresa deba reconocer una pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo a la que se hubiese asignado todo o parte de un fondo de comercio, reducirá en primer lugar el valor contable del fondo de comercio correspondiente a dicha unidad. Si el deterioro superase el importe de éste, en segundo lugar, reducirá en proporción a su valor contable el del resto de activos de la unidad generadora de efectivo, hasta el límite del mayor valor entre los siguientes: su valor razonable menos los costes de venta, su valor en uso y cero.

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor."

Además, dichas normas también se aplican a las inversiones inmobiliarias, tal y como establece la Norma de Registro y Valoración 4ª.

Por lo tanto, según las normas de valoración del Plan General de Contabilidad, los elementos del inmovilizado deben estar contabilizados por el precio de adquisición, por lo que no pueden admitirse las revalorizaciones realizadas, siendo el valor del inmueble 15.025,30 euros.

Además, junto a todo lo anterior, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 15 TRIS y 17 LIS respecto a las revalorizaciones contables:

"El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados."

Es más, el importe de la revalorizaciones contables debe figurar especificado y detallado en las memorias anuales, constiuyendo la omisión de este trámite una infracción tributaria tal como han venido señalando los artículos 135 TRLIS y 122 LIS, según los cuales:

"1. Los sujetos pasivos que hubieran realizado revalorizaciones contables cuyo importe no se hubiera incluido en la base imponible deberán mencionar en la memoria el importe de aquéllas, los elementos afectados y el período o períodos impositivos en que se practicaron.

Las citadas menciones deberán realizarse en todas y cada una de las memorias correspondientes a los ejercicios en que los elementos revalorizados se hallen en el patrimonio del sujeto pasivo.

2. Constituirá infracción tributaria grave el incumplimiento de la obligación establecida en el apartado anterior..."

En consecuencia, la revalorización contable practicada no tiene efectos fiscales y, además, no puede ser admitido ningún importe en concepto de amortización o deterioro dado que, según se observa en el asiento de apertura del libro diario del año 2014, la amortización de este activo ya se ha completado, siendo su amortización acumulada de 20.040 euros.

Además, el artículo 13.2 LIS establece que "No serán deducibles: a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio", por lo que también por este motivo procede inadmitir la deducción del deterioro dotado en el ejercicio 2017 por 60.000 euros.

## Séptimo.

En cuanto a las provisiones para indemnizaciones por despido, el artículo 14.3 LIS establece:

"3. No serán deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones: a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

b) Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.

c) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.

d) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.

e) Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo."

En este caso la provisión dotada tiene por finalidad cubrir el posible riesgo derivado de una posible indemnización futura en caso de despido del trabajador, por lo que no responde a una obligación actual, legal o contractual. En consecuencia, la provisión no será gasto fiscalmente deducible en el período impositivo en que se hubiere dotado, puesto que, en el momento en que la entidad pretende llevar a cabo dicha dotación, no existe la obligación cierta de indemnizar a los trabajadores sino una simple expectativa de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 14.3 c) de la LIS. No obstante, según lo dispuesto en el artículo 14.5 LIS, la dotación a la provisión practicada por la entidad sí tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el período impositivo en que, finalmente, la provisión se aplique a su finalidad.

El obligado tributario para corregir este gasto no deducible en la base imponible de 78.026,99 euros realizó un ajuste positivo en la cuota del año 2017 de 15.885,56, en concepto de "Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art.

14.1 y 14.2 LIS) a los que se refiere el art. 11.12 LIS (convertida en cuota)", no obstante, el importe no es el correcto, que debió ser de 15.605,40 (78.026,99 x 20%) y que es el que se realiza en la liquidación impugnada.

En lo referente a las retribuciones prescritas reclamadas por los socios del ejercicio 2017, el reclamante alega que realiza una provisión por si las debiera pagar en el futuro, pero que también contabiliza un ingreso por un importe equivalente, por lo que no hay incidencia en el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, la Inspección ha comprobado que los importes no son los mismos, habiendo un exceso de gasto contabilizado que no está justificado.

## Octavo.



Por último, en cuanto a las pérdidas por deterioro de créditos de las empresas COVAL SISTEMAS SL y COVAL INSTALACIONES SL, contabilizadas en el ejercicio 2017, el artículo 13 LIS establece:

"1. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro. No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

1.º Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

2.º Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.º Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores."

Por su parte, el artículo 18.2 LIS indica que:

"2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes: a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores. d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas."

Por lo tanto, en el presente caso, VALLENSE DE ALUMINIOS, SCCL está vinculada con COVAL SISTEMAS SL y COVAL INSTALACIONES SL, ya que todas están participadas por los mismos socios (Victorio y Jose Ignacio) en más del 25% del capital.

De esta forma, al ser entidades vinculadas, no puede considerarse deducible la pérdida por deterioro puesto que no consta la apertura de la fase de liquidación de concurso de acreedores, por lo que no se cumple el requisito necesario para que dichos importes adeudados por entidades vinculadas sean deducibles.

## Noveno.

Por último, en cuanto a las sanciones impuestas, hay que partir del artículo 178 LGT, que establece como uno de los principios rectores de la potestad sancionadora el de responsabilidad, desarrollado en el artículo 179 LGT.

Por lo que se refiere a la concurrencia del citado principio de responsabilidad identificado con el elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario, el artículo 183 LGT dispone 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.

El Tribunal Constitucional tiene declarado, en Sentencia nº 76 de 26 de abril de 1990, que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias "ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985", añadiendo que, por el contrario, "en el nuevo art. 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia)". El Tribunal Supremo, en numerosas sentencias, entre ellas la de 8 de mayo de 1987, vincula la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halla amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. La

Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988 asumió tal doctrina, señalando que la sanción exige carácter doloso o culposo de la conducta de la persona a quien haya de imponerse y que, en particular, no se considerará constitutiva de infracción tributaria la conducta de una persona o entidad que haya declarado correctamente o haya recogido fielmente en su contabilidad sus operaciones, obedeciendo la acción u omisión, materialmente típica, a la existencia de una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma que la Administración entienda vulnerada por el sujeto pasivo.

En tal sentido, finalmente la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2008 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 317/2004 ), recordando la precedente jurisprudencia, expone que si la norma tributaria es de expresión oscura o se presta a una interpretación razonable por parte del contribuyente, frente al parecer sostenido por la Administración, cobra vigor el elemento voluntarista que alienta el derecho sancionador y ha de excluirse la sanción para quien ha obrado con diligencia cumpliendo sus deberes tributarios y actuando al amparo de una interpretación razonable de la norma. Por otra parte, recuerda la citada sentencia que el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad.

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y, en principio, dado el carácter cuasipenal de la actividad administrativa sancionadora, uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa. Como señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 8 de mayo de 1987 "... nuestro sistema de sanciones tributarias es un sistema de carácter evidentemente subjetivo en el que se precisa la concurrencia tanto del elemento subjetivo como del objetivo para la existencia de la infracción".

## Décimo.

Aplicando los criterios sucintamente expuestos al presente caso, el acuerdo frente a lo alegado, describe los hechos y la actuación del obligado tributario, cuya conducta es valorada en conexión con tales hechos, de forma que la Administración no ha deducido su culpabilidad con argumentos estereotipados ni con una genérica alusión a la claridad de las normas tributarias, puesto que llega a una conclusión basada en la intencionalidad o en la negligencia que se infiere de datos concretos y debidamente demostrados.

En concreto, señala el Acuerdo sancionador relativo al IS 2014:

"En el supuesto que nos ocupa se aprecia DOLO en la conducta del obligado tributario consistente en la no declaración a efectos del Impuesto sobre Sociedades de la totalidad de ingresos obtenidos en los periodos objeto de comprobación.

Así, del análisis de la documentación recabada por la Inspección durante las actuaciones inspectoras se desprende la existencia de ocultación de parte de las ventas llevadas a cabo por el obligado tributario, que ni declara en las autoliquidaciones ni registra en la contabilidad.

De acuerdo con lo desarrollado, el obligado tributario necesariamente conocía el importe de las ventas realmente llevadas a cabo durante los ejercicios de comprobación puesto que en la tabla "Control Pedidos" obtenida en la personación, aparece una columna con importes, que, tras el "análisis efectuado por esta Inspección de todos los documentos recabados, se concluye que se corresponde a presupuestos realizados a sus clientes que no han sido registrados en contabilidad ni declarados.

Asimismo, el obligado tributario conoce la obligación de incluir la totalidad de ingresos obtenidos como consecuencia de las ventas llevadas a cabo en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades. Pese a ello, optó por no incluir la totalidad de las ventas en sus autoliquidaciones, debiendo obedecer dicha conducta a la voluntad de minorar artificialmente la carga tributaria que le correspondía satisfacer.

Así, se aprecia consciencia y voluntad en la ocultación de ventas llevada a cabo por el obligado tributario, lo que lleva a la Inspección a considerar dicha conducta como dolosa.

Por otro lado, respecto de los gastos improcedentemente deducidos por amortización, proceden de una revalorización realizada del inmueble sito en Reverendo Martí. Dicha revalorización se ha realizado contraviniendo claramente la normativa contable y fiscal, que no permiten efectuar tales revalorizaciones. Por ello, dicha conducta debe considerarse CULPABLE, en el sentido de que las amortizaciones se han realizado vulnerando las normas básicas de su contabilización y deducción fiscal, por lo que se aprecia una falta de diligencia mínima en el cumplimiento de sus obligaciones y una intención de minorar la carga tributaria con la deducción de gastos superiores a los que realmente proceden.

Como consecuencia de lo expuesto, se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar dicha improcedente conducta como culpable/dolosa, sin que quepa achacarla a un mero error y sin que se aprecie ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 179.2 de la LGT . Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario."

Y el Acuerdo sancionador relativo al IS de los ejercicios 2015 a 2018:

"En el supuesto que nos ocupa se aprecia DOLO en la conducta del obligado tributario consistente en la no declaración a efectos del Impuesto sobre Sociedades de la totalidad de ingresos obtenidos en los periodos objeto de comprobación.

Así, del análisis de la documentación recabada por la Inspección durante las actuaciones inspectoras se desprende la existencia de ocultación de parte de las ventas llevadas a cabo por el obligado tributario, que ni declara en las autoliquidaciones ni registra en la contabilidad.

De acuerdo con lo desarrollado, el obligado tributario necesariamente conocía el importe de las ventas realmente llevadas a cabo durante los ejercicios de comprobación puesto que en la tabla "Control Pedidos" obtenida en la personación, aparece una columna con importes, que, tras el análisis efectuado por esta Inspección de todos los documentos recabados, se concluye que se corresponde a presupuestos realizados a sus clientes que no han sido registrados en contabilidad ni declarados.

Asimismo, el obligado tributario conoce la obligación de incluir la totalidad de ingresos obtenidos como consecuencia de las ventas llevadas a cabo en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades. Pese a ello, optó por no incluir la totalidad de las ventas en sus autoliquidaciones, debiendo obedecer dicha conducta a la voluntad de minorar artificialmente la carga tributaria que le correspondía satisfacer.

Así, se aprecia consciencia y voluntad en la ocultación de ventas llevada a cabo por el obligado tributario, lo que lleva a la Inspección a considerar dicha conducta como dolosa.

Por otro lado, respecto de los gastos improcedentemente deducidos por amortización, proceden de una revalorización realizada del inmueble sito en Reverendo Martí. Dicha revalorización se ha realizado contraviniendo claramente la normativa contable y fiscal, que no permiten efectuar tales revalorizaciones. Por ello, dicha conducta debe considerarse CULPABLE, en el sentido de que las amortizaciones se han realizado vulnerando las normas básicas de su contabilización y deducción fiscal, por lo que se aprecia una falta de diligencia mínima en el cumplimiento de sus obligaciones y una intención de minorar la carga tributaria con la deducción de gastos superiores a los que realmente proceden. A la misma conclusión debe llegarse respecto del deterioro contabilizado y deducido de dicho inmueble. En este último caso debe tenerse en cuenta que la ley establece de manera tajante la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material en el art. 13.2 LIS .

En lo referente a las retribuciones prescritas reclamadas por los socios del ejercicio 2017, afirma que realiza una provisión por si las debiera pagar en el futuro, pero que también contabiliza un ingreso por un importe equivalente, por lo que no hay incidencia en el Impuesto sobre Sociedades. No obstante, la Inspección ha comprobado que los importes no son los mismos, habiendo un exceso de gasto contabilizado que no está justificado. Respecto a esta conducta el obligado tributario manifiesta que dicho exceso de gasto se debe a un 10% por intereses de mora que debería satisfacer. No obstante, debe apreciarse una conducta culpable en el sentido de que, pese a ello, no ha realizado el oportuno ajuste positivo para corregir dicha diferencia y que, como marca la normativa, no tenga incidencia en la carga tributaria del periodo.

Por último, restaría analizar la conducta consistente en la deducción en el impuesto de pérdidas por deterioro de créditos con las entidades COVAL INSTALACIONES SL Y COVAL SISTEMAS SL. En este caso se debe calificar como culpable, puesto que contraviene claramente la normativa fiscal, ya que el único supuesto posible para considerar como deducibles dichas pérdidas derivadas de créditos con entidades vinculadas sería que estuviesen en situación de concurso, lo que no sucede. Por lo tanto, se aprecia una clara conducta consciente tendente a minorar la carga tributaria, puesto que difícilmente podría encontrar justificación alguna ante la evidencia de su vinculación, como se detalla en los HECHOS.

Como consecuencia de lo expuesto, se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar dicha improcedente conducta como culpable/dolosa, sin que quepa achacarla a un mero error y sin que se aprecie ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 179.2 de la LGT . Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario."

Procede, por lo expuesto, la confirmación de la culpabilidad en la conducta sancionada, pues son mínimas las necesidades de motivación del elemento subjetivo de culpabilidad en conductas como la enjuiciada, basadas en la ocultación y no declaración de ventas, pues tal culpabilidad está ínsita en la merca descripción del artificio elusorio y así el Tribunal Supremo tiene declarado en el Fundamento de D<sup>o</sup> 18<sup>o</sup> de su Sentencia de 1 de abril de 2011 (casación nº 5259/2006 ):

"(...) Ciertamente es que, como tantas veces ha dicho este Tribunal, en el ámbito del Derecho tributario y sancionador el propio Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se haya amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria ( Sentencias entre otras muchas, de 29 de enero , 5 de marzo , 9 de junio de 1993 ; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6

de julio de 1995 ). Por ello cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones, puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios ( SSTS de 5 de septiembre de 1991 , 8 de mayo de 1997 , entre otras y, entre las más recientes, las de 10 de mayo y 22 de julio de 2000 ). Resulta, entonces, que la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionables, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por el recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles. Sucede, sin embargo, en este caso que la imputación y posterior sanción tiene su presupuesto no ya en que determinados rendimientos hayan merecido una u otra calificación, como incrementos patrimoniales o como rendimientos de actividades empresariales, sino simple y llanamente que, sin perjuicio de que pudiera ser razonable una u otra calificación, los recurrentes dejaron de declararlos, no tuvieron para los mismos una u otra clasificación, sino que intentaron sustraerlo al gravamen tributario, resultando insostenible la exclusión de responsabilidad pretendida por ausencia de negligencia

(...)"

En consecuencia, también procede desestimar las alegaciones presentadas en relación con las sanciones impuestas, debiendo confirmarse los Acuerdos sancionadores impugnados.

DÉCIMO PRIMERO.- En conclusión, procede declarar el archivo de las reclamaciones NUM009 y NUM010 por duplicidad y desestimar el resto confirmando los actos impugnados.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

La actora pretende que esta Sala invalide la Resolución que acabamos de transcribir, así como las actuaciones administrativas que la habrían precedido, con devolución de ingresos más los intereses correspondientes.

La ABOGACÍA DEL ESTADO (AE), en cambio, ha solicitado que la demanda sea íntegramente desestimada.

## Segundo.

Posición de las partes

La posición de las partes en esta litis no deja de ser una clara transposición -en sede judicial- del debate jurídico que se puede percibir en el texto de la Resolución del TEARC que acabamos de transcribir.

## Tercero.

Decisión de la Sala

1º.- A propósito de las llamadas "ventas no declaradas"

Este Tribunal no va a ser tan ingenuo como para certificar la bondad de la operativa fiscal y contable de la actora en los periodos objeto de inspección; pero va a tener que reconocer que los alegatos de la demandante -a propósito de la imputación de "ventas no declaradas"- tienen base y fundamento.

La Inspección hizo descansar el peso de sus conclusiones en la tabla de control de pedidos (TCP) de la actora y al contrastar los datos extraídos de la misma con las facturas intervenidas constató, por ejemplo, que había pedidos sin reflejo en la facturación, o con unos datos de facturación que no se correspondían con los del pedido original.

La actora sostiene de forma verosímil que la TCP no era ni es un instrumento contable; máxime si ocurre, como en cualquier empresa, que hay pedidos que no llegan a materializarse por desistimiento del eventual cliente, o que sí se materializan, pero con modificaciones. Por esa razón no constituye ninguna anomalía que la relación de pedidos y la facturación, en su conjunto, presenten diferencias notables.

Así las cosas, habrá que decir que los indicios en los que basó su juicio la Inspección, eran escasos e insuficientes en orden a determinar con una mínima solidez que existían ventas no declaradas. En ese sentido, se encuentra a faltar una actividad indagatoria más amplia, sustentada en un contraste de datos de mayor alcance (contabilidad; existencias; datos bancarios; datos de clientes; etc).

En ese mismo sentido, produce perplejidad que, frente a las afirmaciones y datos vertidos por la Inspección, las periciales aportadas por la actora (pericial informática y pericial contable), hayan acreditado la fidelidad de los instrumentos informáticos manejados por la empresa; la existencia, en la contabilidad, de un volumen de datos o



movimientos superior al de la TCP y, asimismo, la existencia de unas bases imponibles declaradas durante los periodos 2014-2018, sensiblemente superiores a las determinadas por la Inspección.

En conclusión: en este punto la demanda deberá prosperar.

2º.- A propósito de la amortización y deterioro del inmueble sito en la calle Reverendo Martí

Se trata de un local adquirido en 1985 por un precio equivalente a 15.025,30 euros, contabilizado y valorado en 2017 en 150.000 euros.

Se trata de una revalorización que no podremos aceptar como correcta.

Sin perjuicio de que la normativa estrictamente contable (nacional e internacional) pueda hacer plausibles este tipo de revalorizaciones en el ámbito interno de la empresa, lo cierto es que de los art. 10.3 y 17.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades (LIS) se desprende con claridad, a efectos estrictamente fiscales, la supeditación de la normativa contable a las especialidades o correcciones establecidas por la propia Ley del Tributo.

Y otro tanto de lo mismo habrá que decir de la deducción por deterioro.

Por todo ello, no podremos por menos que remitirnos a las acertadas consideraciones expuestas por el TEARC en el fundamento de derecho SEXTO de su Resolución.

3º.- A propósito de las provisiones para indemnizaciones por despido y para retribuciones a los socios

No vamos a discutir que en el orden interno de la empresa el principio de prudencia contable pudiera haber hecho aconsejable efectuar una provisión ante la posibilidad de tener que despedir personal a la vista de la marcha del negocio. Ocurre, sin embargo, que, a los efectos del impuesto que ahora nos ocupa, el art. 14.3.c) LIS impedía que esa provisión pudiese tener su reflejo en sede tributaria al no obedecer a ninguna obligación legal o contractual exigible en ese momento.

En cuanto a la provisión por retribución de los socios para el caso de que mejora de la situación empresarial, amén de lo que acabamos de señalar a propósito de las indemnizaciones a trabajadores, añadir que, aunque la provisión se haya visto compensada con un ingreso de idéntico principal, no podrá admitirse el exceso de gasto consignado, por identidad de razón, aunque pretenda justificarse en base a los intereses por mora que prevé el art. 29.3 del Estatuto de los Trabajadores.

4º.- A propósito de las pérdidas por deterioro de créditos

Se trata de créditos que se ostentaban frente a entidades vinculadas, a cuyos efectos bastaría con que nos remitiésemos al fundamento de derecho OCTAVO de la Resolución adoptada por el TEARC.

No cambia las cosas el hecho de que con posterioridad esas entidades finiquitaran, o que en el orden interno o extrafiscal la provisión pudiera haber estado más o menos justificada.

5º.- A propósito de las sanciones

La estimación de la demanda en lo que atañe al capítulo de las "ventas no declaradas" deberá traer consigo la anulación de las sanciones que le habrían sido impuestas a la actora; y ello, al objeto de que las mismas se vean reajustadas y circunscritas a las contravenciones fiscales que hemos confirmado como tales.

En el anterior sentido, añadir que esas contravenciones a las que nos acabamos de referir se vieron sancionadas previa justificación suficiente de la culpabilidad de la actora (ver el fundamento de derecho DÉCIMO de la Resolución del TEARC); no en vano, la normativa que la actora habría intentado eludir, era perfectamente inteligible.

Por todo lo dicho, el presente recurso contencioso-administrativo deberá ser estimado parcialmente. No sin rechazar en su justa medida el alegato de déficit de motivación que la recurrente habría asociado a todos sus reproches.

En aquellos extremos en los que nuestro pronunciamiento ha sido desestimatorio, puede afirmarse que esa motivación existió. La actora pudo saber cuáles eran las razones que habían llevado a la Administración a adoptar sus decisiones y, por ello mismo, pudo replicar y defenderse sin limitaciones cognoscitivas, siendo buena prueba de ello el texto de la demanda.

#### Cuarto.

Costas

De conformidad con lo establecido en el art. 139.1 LJCA, no se impondrán costas.

#### FALLO:

1º.- ESTIMAR PARCIALMENTE el presente recurso contencioso-administrativo ordinario nº 867/2022 de Sala y nº 475/2022 de Sección, promovido por VALLENSE DE ALUMINIOS, S.C.C.L contra la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA y TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA), y, en CONSECUENCIA:



1.- ANULAR, por contrarias a derecho, las actuaciones administrativas impugnadas, en lo que concierne a las denominadas "ventas no declaradas" y a las sanciones derivadas de las mismas.

2.- RECONOCER el derecho de la actora a verse reintegrada, con los intereses que sean de rigor, de las sumas que hubieran resultado ingresadas en exceso como consecuencia de la precedente anulación.

3.- CONDENAR a la Administración demandada a estar y pasar por los precedentes pronunciamientos.

**2º.- DESESTIMAR** el presente recurso en todo lo demás.

Sin costas.

Notifíquese a las partes la presente Sentencia, que no es firme, contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

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

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

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.