BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFJ092021

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA
Sentencia 1056/2023, de 4 de diciembre de 2023
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 1368/2022

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Comprobación limitada. Efecto preclusivo. Afirma la Sala que no se discute por las partes que existen tres liquidaciones provisionales por Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2013, 2014 y 2015, cuyos resultados han sido incorporados al Acuerdo de Liquidación, y no se cuestiona por la Administración que el alcance es el mismo que el del procedimiento de inspección, al referir que se trata de nuevos hechos o circunstancias que justifican el procedimiento inspector, no resultando del expediente que el alcance de los previos procedimientos de gestión fuese otro, al no constar el mismo en las liquidaciones provisionales, que indican como objeto de las actuaciones realizadas la subsanación, aclaración o justificación de las incidencias observadas en los datos declarados y que han sido detalladas cuando se especificó el alcance del procedimiento, ni resultando del Acuerdo de Liquidación, constando, sin embargo que la orden de Inspección refiere que el alcance general de la comprobación e investigación se refiere al Impuesto sobre Sociedades 2013 a 2016, sin mayor concreción, y la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e inspección señala que las actuaciones inspectoras tendrán carácter general, incluyendo 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. Ello determina que no habiendo acreditado la Administración que se hayan descubiertos hechos nuevos o circunstancias, procede considerar que concurre, respecto el Impuesto sobre Sociedades 2013, 2014 y 2015 la preclusión establecida en la normativa, debiendo recordar que corresponde a la Administración justificar cuáles son los nuevos hechos o circunstancias tenidos en cuenta en la nueva comprobación, por lo que el motivo debe ser estimado, apreciando la preclusión en relación con el Impuesto sobre Sociedades 2013, 2014 y 2015.

PRECEPTOS:

Ley 58/200 (LGT), arts. 139, 140 y 1483.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 178.

PONENTE:

Doña Maria Belen Castello Checa.

Magistrados:

Don LUIS MANGLANO SADA
Don RAFAEL PEREZ NIETO
Don JOSE IGNACIO CHIRIVELLA GARRIDO
Don MARIA BELEN CASTELLO CHECA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Sección Tercera.

Procedimiento Ordinario 1368/2022

ILMO. SR. PRESIDENTE:

D. Luis Manglano Sada

ILMOS. SRES. MAGISTRADOS:

D. Rafael Pérez Nieto

D. Jose Ignacio Chirivella Garrido.

Dª. Mª Belén Castelló Checa.

SENTENCIA Nº 1056/2023

Valencia, cuatro de diciembre de dos mil veintitrés

Vistos por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, los autos del presente recurso contencioso administrativo número 1368/2022, interpuesto por EGOCARDS EDITION SL representado por el Procurador Sra. Puertas Medina y dirigido por el Letrado Sra. Árraez Vera contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, representado y dirigido por el Abogado del Estado.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Doña Mª Belén Castelló Checa quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 28 de noviembre de 2022, por el actor se interpuso en tiempo y forma recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 25 de octubre de 2022 por la que se estima en parte las reclamaciones económico-administrativas NUM000; NUM001; NUM002; NUM003; NUM004; NUM005; NUM006; NUM007, formuladas contra el Acuerdo de Liquidación por Impuesto sobre Sociedades 2013 a 2016 y contra el Acuerdo Sancionador derivado del mismo.

Una vez admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, se dio traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que hizo mediante escrito de fecha 13 de febrero de 2023, donde tras exponer cuantos hechos y fundamentos tuvo por pertinente, terminó suplicando que tenga por presentada la demanda y

"la estime, declarando la disconformidad a Derecho de las actuaciones administrativas y, por ende, del acuerdo de liquidación y del acuerdo de imposición de sanción impugnados, anulándolos, asi como de la resolución del TEARCV que los conforma parcialmente con expresa imposición de costas a la Administración demandada."

Segundo.

Se dio traslado al Abogado del Estado para que contestara en el plazo de veinte días, lo que realizó mediante el pertinente escrito de fecha 3 de abril de 2023, alegando los hechos y fundamentos jurídicos que estimó pertinentes y suplicando que se dicte sentencia por la que se declare la conformidad a Derecho de la resolución impugnada de adverso, imponiendo las costas a la parte recurrente.

Tercero.

Mediante decreto de fecha 4 de abril de 2023, la cuantía del recurso se fijó en 153.116,65 euros.

Cuarto.

No habiéndose solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba, ni la celebración de vista o presentación de conclusiones, se declararon conclusos los autos, señalándose para votación y fallo el día 22 de noviembre de 2023, fecha en la que tuvo lugar la deliberación y votación que continuó el 29 de noviembre de 2022.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Constituye el objeto del presente recurso, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 25 de octubre de 2022 por la que se estima en parte las reclamaciones económico- administrativas NUM000; NUM001; NUM002; NUM003; NUM004; NUM005; NUM006; NUM007, formuladas contra el Acuerdo de Liquidación por Impuesto sobre Sociedades 2013 a 2016 y contra el Acuerdo Sancionador derivado del mismo.

La resolución impugnada estima parcialmente la reclamación en base a los siguientes fundamentos; respecto la alegación relativa a la vulneración del trámite de audiencia, señala que en la diligencia de 24 de octubre de 2019 se le comunicó el inicio del trámite de audiencia pudiendo examinarlo en el plazo de 10 días y presentar alegaciones antes de la formalización del acta, con lo que se desestima el motivo.

En cuanto al incremento de bases imponibles que derivan de fondos en la sociedad no declarados que se manifiestan por la existencia de pagos realizados a través de la caja de la sociedad en fases en que su saldo era negativo, la desestima señalando que las eliminaciones que efectúa la Inspección se justifican por salidas y entradas en la cuenta 5790 con origen o destino en cuentas bancarias que tras el análisis de la información facilitada por las entidades bancarias se demuestra que no se produjeron en efectivo y respecto la alegación de que existe un error en el cómputo del saldo negativo de caja y que cada ingreso que se grava como consecuencia de la inexistencia de saldo debería aumentar el saldo de caja con lo que el negativo disminuiría, resuelve que no se trata de suponer que hay un ingreso en caja sino de que ante la evidencia de que se está realizando un pago sin saldo contable se aplica la presunción de que los importes se corresponden con ingresos de la entidad que han sido ocultados.

En cuanto a la cuestión del aumento del resultado contable y la base imponible declarada en 2016 incorporando un total de 97.107,70 euros por incorporación a las existencias finales del coste de adquisición de dos vehículos marca Mercedes por importes de 30.992,00 y 66.115,70 euros, que el actor alega que se encuentran reconocidos en la subcuenta 30000000, existencias comerciales, y que en todo caso el aumento de las existencias finales del período debería haber supuesto aumentar también las existencias iniciales del siguiente, lo desestima, a falta de una mayor concreción de los elementos incluidos en la cuenta, siendo además que parte de un saldo inicial de 110.000,00 euros y el final de 267.000,00 euros, y que no se abrió cuenta especifica a los vehículos, y respecto la alegación del ejercicio siguiente queda fuera de la comprobación.

Se estima la reclamación en cuanto a la cuestión referida al aumento de ingresos correspondientes a la venta de un vehículo en 2015, al entender que el documento en que la Administración basa su conclusión no consta en el expediente, así como la relativa a los bienes y servicios adquiridos que al entender de la Inspección y por tener naturaleza de elementos de inmovilizado o ampliaciones o mejoras del mismo no se consideran gastos corrientes, entendiendo que si bien el actor pretende que se de baja el elemento sustituido, lo cierto es que no ha justificado que se trate de una sustitución ni que de serlo no pueda identificarse claramente en libros la parte del inmovilizado sustituido, y se acoge la pretensión de que al igual que en 2013 se acepte en 2014 a 2016 la amortización.

En cuanto a la no admisión de la deducción de determinados gastos por entender la Inspección que no ha quedado acreditado su relación con la actividad, alegando la actora la falta de motivación, lo desestima al señalar que en el acta se detallan las facturas cuya deducción no se admite, correspondiendo la mayoría a vehículos y expresándose en las facturas las matrículas de los vehículos, siendo la carga de la prueba del actor.

Y respecto la alegación relativa a la invalidez del aumento de cuota del Inspector Jefe la desestima al haberse puesto de manifiesto una diferencia con la cifra señalada en el acta lo que no es más que un error aritmético, que no supone error en los hechos ni indebida aplicación de las normas, por lo que no procede la rectificación del acuerdo de rectificación del artículo 188.3 del RD 1065/2007.

En relación con la alegación que afirma la improcedencia de la actuación inspectora respecto los ejercicios 2013 a 2015 por cuanto los mismos fueron ya objeto de comprobación por gestión, la desestima al considerar que en el procedimiento de inspección se han desarrollado actuaciones distintas de la realizadas en su momento por los órganos de gestión, descubriéndose nuevos hechos y circunstancia por lo que a tenor del artículo 140.1 de la LGT se puede efectuar la regularización.

Respecto el acuerdo sancionador, y partiendo de que al anular parcialmente la liquidación se anula el acuerdo sancionador en la parte de la liquidación anulada, concluye que concurre motivación del elemento subjetivo, que concurre medios fraudulentos en las infracciones correspondientes a 2014, 2015 y 2016, conforme el artículo 184.3 de la LGT, acreditándose la existencia de anomalías contables.

Estima en parte los acuerdos sancionadores al entender que para el cálculo del porcentaje que representa la incidencia de la llevanza o contabilidad de libros o registros se ha tenido en cuenta en el 2015 la contabilización de una factura de venta por importe inferior al que figuraba en la factura y al haberse anulado la regularización debe considerarse la misma para determinar el porcentaje.

Segundo.

La parte actora articula la pretensión estimatoria de la demanda, alegando, en síntesis;

-Vulneración del preceptivo trámite de audiencia, la Inspección negó el acceso efectivo al expediente impidiendo ejercitar adecuadamente nuestro derecho a la defensa.

-Improcedencia del incremento de ventas por la existencia de un supuesto saldo de caja negativo.

-Improcedencia del ajuste relativo al incremento de las existencias finales por dos vehículos sin vender.

-Ajustes de los gastos por la adquisición de elementos que tienen la naturaleza de bienes de inversión.

-Deducibilidad de los gastos excluidos por no estar, a juicio de la Inspección relacionados con la actividad de la entidad.

-El inspector jefe incrementó la cuota propuesta en el acta, en claro perjuicio de la contribuyente, sin ajustarse para ello al procedimiento legalmente establecido en el artículo 188.3 del RGAT.

-Improcedencia de la comprobación inspectora en relación a los ejercicios 2013 a 2015, en cuanto esos ejercicios ya fueron comprobados anteriormente en sendos procedimiento de gestión.

-Improcedencia de la sanción impuesta por derivar de una liquidación por cuota e intereses que no se ajusta a derecho.

-Ausencia de culpabilidad. Nulidad del acuerdo de imposición de sanción recurrido por ausencia del elemento subjetivo del injusto.

-La calificación de las infracciones sancionadas como muy graves no está debidamente fundamentada.

Tercero.

El Abogado del Estado argumenta su pretensión desestimatoria de la demanda alegando en síntesis;

-La Administración cumplió con su obligación de dar el trámite de audiencia y acceso al expediente, no ocasionando indefensión.

-En el acta se identifican los pagos realizados en los ejercicios 2014, 2015 y 2016, a través de la caja de la sociedad, correspondiente a fondos no declarados y que responde, sin duda a ingreso adicionales de la actividad.

-Los vehículos marca mercedes ni hay constancia de la venta de los mismos ni de su inclusión como existencias finales en el año 2016 por lo que el inventario final real es superior al registrado.

-En el acta se detallan las facturas cuya deducción no se admite pues su correlación con los ingresos de la actividad no ha quedado acreditada.

-No tiene consecuencia el aumento de cuota efectuado por el Inspector Jefe pues es un error aritmético.

-No concurre preclusión respecto los ejercicios 2013 a 2015, pues se han desarrollado actuaciones distintas descubriéndose nuevos hechos y circunstancias.

-Respecto el acuerdo sancionador, la motivación de la misma y la culpabilidad del actor es clara.

Cuarto.

Con carácter previo, debemos recordar, tal y como hemos dicho en reiteradas ocasiones quepara la deducibilidad de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades debe concurrir:

-Imputación: requisito que exige que los gastos sean imputados al ejercicio en que se devenguen, como regla general.

-Contabilización: que implica que el gasto debe estar registrado correctamente en la contabilidad de la empresa.

-Justificación: que implica que los gastos deben ser susceptibles de oportuna y suficiente justificación.

-Correlación con los ingresos: requisito que se exige de forma indirecta por contraposición al concepto de liberalidad, de tal modo que siempre que el gasto tenga una relación directa o indirecta, mediata o futura, con la finalidad de obtener ingresos en la sociedad, se cumplirá con el requisito.

Así, de los artículos 14 y 15 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto se considere deducible a los efectos que nos ocupan, se precisa que resulte necesario para la actividad profesional y que asimismo tenga una vinculación o afectación a dicha actividad.

Llegados a este punto, debemos recordarque aunque la Administración no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en las autoliquidaciones del sujeto pasivo, tampoco la Administración puede eliminar sin más los datos declarados, debiendo realizar los actos de comprobación o investigación necesarios en aquellos casos en que no estime ciertas las declaraciones. Siendo que los datos consignados en las autoliquidaciones estos no se pueden rechazar sin más oponiendo la Administración una simple negación o meras conjeturas sino que a ella le incumbe aportar indicios suficientes y serios que expliquen razonablemente su duda o su negación; solo entonces cabrá esperar del sujeto pasivo justificaciones adicionales, en especial si se encuentra en disponibilidad y facilidad para aportar nuevos datos sobre la controversia y también porque la deducción de los gastos se configura legalmente como un derecho subjetivo cuyos hechos constitutivos han de ser probados por quien los alega.

Quinto.

Refiere la actora en primer lugar que concurre vulneración del preceptivo trámite de audiencia, pues la Inspección negó el acceso efectivo al expediente impidiéndole ejercitar adecuadamente el derecho a la defensa.

Añade que en fecha 29 de noviembre de 2019 se presentó escrito ante la Inspección solicitando el acceso al expediente electrónico, en el plazo abierto para formular alegaciones en proposición al acta de disconformidad, y el actor les advirtió que no funcionaba el acceso electrónico, y se solicitó que tras el acceso al expediente se solicitara

un nuevo plazo de alegaciones, y la Inspección contestó negativamente en fecha 2 de diciembre de 2019, denegando tal acceso al entender que concluyó una vez ya se habían firmado las actas, lo que ha frustrado la efectividad del trámite de audiencia, siendo contraria la actuación al principio de buena administración.

Sostiene que la Inspección reconoce en el Acuerdo de Liquidación que tras firmarse el acta de disconformidad en fecha 14 de noviembre de 2019, intencionadamente deshabilito o bloqueó el acceso electrónico al expediente, lo que es contrario al principio de buena administración.

Concluye que el TEAR no ha entendido la situación pues no se está alegando que no se hubiera concedido un acceso al expediente en el momento previo a la firma, sino que lo que se denuncia es la negativa a la Inspección a poder acceder al expediente tras la firma del acta de disconformidad durante el posterior plazo de alegaciones al acta, entendiendo que dicha actuación obedeció a evitar que se rebasase el plazo máximo de las actuaciones inspectoras.

Pues bien, dicha cuestión ha sido analizada por esta Sala y Sección en la sentencia de fecha 16 de noviembre de 2022 dictada en el recurso contencioso-administrativo 460/2022, interpuesto por D. Esteban, contra el IRPF 2013 a 2016, administrador de la sociedad y socio con una participación del 50%, donde hemos desestimado el motivo en base a los siguientes fundamentos que por ser de plena aplicación al recurso pasamos a reproducir:

["SEGUNDO.-Se queja la parte recurrente de la "vulneración del trámite de audiencia y del derecho a acceder al expediente" pues "la Inspección negó el acceso efectivo al expediente administrativo entorpeciendo así el ejercicio de nuestro derecho de defensa". La parte recurrente relata que después del acta de disconformidad presentó escrito solicitando el acceso al expediente administrativo y que denunció a la Inspección Tributaria que no funcionaba el acceso electrónico. La Inspección denegó el acceso al entender que tal posibilidad concluye con el acta de disconformidad. La parte recurrente cita el art. 34.1 a) de la LGT y el art. 53.1 a) de la LPAC alegando que se ha desconocido el principio de buena administración.

Al respecto de estas alegaciones, razonó el TEAR que "no solicitando el reclamante ante la Inspección de Tributos copia de documento alguno en particular, o el estado de tramitación del expediente, extremo del que, por otra parte, queda constancia de que era conocedor del mismo, y habiendo formulado las oportunas alegaciones ante la Inspección de los tributos, debidamente atendidas por dicho órgano en el acuerdo de liquidación [...], este Tribunal no aprecia la indefensión alegada".

Decimos nosotros que, por las circunstancias y los fundamentos legales que alega la parte recurrente, que la Inspección Tributaria le denegara el acceso al expediente procedimental supuso una infracción de las normas aplicables y el desconocimiento de derechos.

Sentado lo anterior, y sin embargo, la parte recurrente no concreta alguna otra posibilidad alegatoria o probatoria que no haya podido ejercer convenientemente en orden a defender sus pretensiones, sea en el mismo procedimiento de inspección, sea en los subsiguientes procedimiento económico-administrativo y proceso judicial contencioso-administrativo.

Por tanto, no derivando una materia indefensión de la infracción procedimental detectada, el primer motivo de impugnación debe ser descartado."]

-Debemos alterar por razones procesales el orden planteado por el actor y pasar a examinar en segundo lugar la alegación referente a que el inspector jefe incrementó la cuota propuesta en el acta, en claro perjuicio de la contribuyente, sin ajustarse para ello al procedimiento legalmente establecido en el artículo 188.3 del RGAT.

Sostiene que el Acuerdo de Liquidación impugnado refiere que cabe señalar que se advierte un error aritmético en el sumatorio de los gastos que figuran en las facturas detalladas en el acta correspondientes al 2016, que ascienden a 33.575,66 euros y no a 33.458,72 euros, como figura en el acta procediendo a su rectificación, entendiendo que son alteraciones jurídicas en la propuesta de liquidación, practicadas sin haberse respetado el procedimiento del artículo 188.3 del RD 1065/2007, entendiendo que lo efectuó para evitar que superase el plazo legal de 18 meses, pues el procedimiento inspector se inició el 22 de junio de 2018 y el acuerdo de liquidación se dictó el 13 de diciembre de 2019, con lo que si se hubiese notificado un acuerdo de rectificación del acta con el consiguiente plazo adicional de 15 días de alegaciones, se habría superado el plazo con la desaparición de los efectos interruptivos de la prescripción, por lo que los ejercicios 2013 y 2014 deberían considerarse prescritos.

Concluye que la imputación temporal de ingresos es una cuestión jurídica, no siendo un error material, entendiendo que la Sala no debe ordenar la retroacción de actuaciones del artículo 10.7 de la LGT, pues la Inspección vería premiado su fraude y conseguir un plazo adicional de 6 meses, por lo que debe declarar la prescripción de los ejercicios 2013 y 2014.

Esta cuestión también ha sido analizada por esta Sala y sección en la sentencia y citada de fecha 16 de noviembre de 2022 dictada en el recurso contencioso-administrativo 460/2022, donde hemos desestimado el motivo en base a los siguientes fundamentos que por ser de plena aplicación pasamos a reproducir:

["TERCERO.- Por razones de metodología procesal hemos de anticipar el examen del otro motivo de impugnación mediante el cual la parte recurrente denuncia que la Inspección Tributaria no se ajustó al procedimiento (art. 188.3 RGAT) porque la cantidad liquidada final, siendo superior a la del acta de disconformidad y calificando

los errores detectados como materiales, modifica la calificación e integración de diferentes ganancias patrimoniales (base imponible general y lo relativo a la transmisión de un vehículo que había de consignarse en la base imponible del ahorro).

Dice la parte recurrente que la Inspección Tributaria trató de eludir el trámite del art. 188.3 del RGAT para no superar el plazo legal del procedimiento, ello teniendo en cuenta que faltaban sólo dos días para alcanzar el límite legal temporal. Por lo que estarían prescritas las deudas de los ejercicios de 2013 y 2014.

Aquí la parte recurrente parece centrar su queja no tanto en la pérdida de la posibilidad procedimental de alegar cuanto en que la impropia omisión del trámite de alegaciones evitó que el procedimiento de inspección se prolongará más allá de los términos legalmente previstos en el art. 150.1 de la LGT .

Es cierto que las modificaciones o correcciones que la Inspección Tributaria introdujo en su liquidación con respecto a los fundamentos del acta de disconformidad previa no pueden ser tenidas de meros errores materiales, aritméticos o de hecho. Ello porque implicaban nuevas calificaciones de conceptos fiscales y por lo tanto requerían de un previo trámite de audiencia a la persona interesada. Si bien, tampoco en este punto la parte recurrente concreta circunstancias reveladoras de inicua indefensión material.

Por lo demás, la realidad jurídica es que la duración del procedimiento inspector observó el plazo legalmente previsto.

Por lo que también este motivo de impugnación debe ser descartado."]

-En tercer lugar debemos analizar la alegada improcedencia de la comprobación inspectora en relación a los ejercicios 2013 a 2015, en cuanto esos ejercicios ya fueron comprobados anteriormente en sendos procedimiento de gestión.

Sostiene la improcedencia de las actuaciones referidas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013 a 2015, por haber sido objeto de actuaciones previas de comprobación limitada por órganos de gestión tributaria de la AEAT, resultando de aplicación la preclusión prevista en el artículo 140.1 de la LGT.

Añade que se constata en el expediente la existencia de tres liquidaciones dictadas anteriormente por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la AEAT, relativos a los ejercicios 2013, 2014 y 2015, donde se recoge expresamente que la Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el concepto, ejercicio y alcance comprobados, siendo que conforme el artículo 139.2 de la LGT se exige que la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada incluya al menos los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, es decir, el alcance de los procedimientos, y las tres liquidaciones incluyen unos alcances genéricos y amplios, sin precisar con claridad en relación con los ejercicios lo que se comprobó, incurriendo en una falta de precisión o concreción de los aspectos comprobados que conlleva entender que todo el Impuesto sobre Sociedades fue comprobado, por lo que la Inspección no podría volver a comprobar lo ya comprobado ni efectuar las nuevas regularizaciones en virtud de la preclusión del artículo 140.1 de la LGT.

Sostiene que el Acuerdo de Liquidación derivado del procedimiento inspector, no concreta, en contra de lo sostenido por el TEAR, el alcance de la gestión tributaria, pues solo contiene dos menciones en las páginas 3 y 43 al procedimiento de comprobación limitada y ninguna de ellas se refiere al alcance de las actuaciones, siendo además, que la preclusión opera respecto las actuaciones que racionalmente pudo acometer la Administración en el seno del procedimiento y no lo hizo.

Concluye que existiendo procedimiento de comprobación de gestión, que han recaído sobre el objeto comprobado, Impuesto sobre Sociedades 2013 a 2015, y habiendo concluido todos ellos mediante liquidación expresa, la Administración tenía vedado un nuevo procedimiento, el de Inspección realizada sobre esas mismas obligaciones tributarias, tal y como ha señalado el TS en sentencia 1341/2020 y 312/2021.

Frente tal motivo el Abogado del Estado no niega que se trate de mismo ejercicio, mismo impuesto y alcance, sino que se limita a invocar que se han realizado actuaciones distintas de las realizadas, descubriéndose nuevos hechos y circunstancias, cobros y pagos en efectivo, por lo que conforme el artículo 140 de la LGT, se puede efectuar nueva regularización.

Dice el artículo 140.1 de la LGT:

"1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución."

Y por su parte, el artículo 139.2 a) de la misma LGT señala:

"2. La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación."

Pues bien, no se discute por las partes que existen tres liquidaciones provisionales por Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2013, 2014 y 2015, cuyos resultados han sido incorporados al presente Acuerdo de

Liquidación, y no se cuestiona por la Administración que el alcance es el mismo que el del procedimiento de inspección, al referir que se trata de nuevos hechos o circunstancias que justifican el procedimiento inspector, no resultando del expediente que el alcance de los previos procedimientos de gestión fuese otro, al no constar el mismo en las liquidaciones provisionales, que indican como objeto de las actuaciones realizadas la subsanación, aclaración o justificación de las incidencias observadas en los datos declarados y que han sido detalladas cuando se especificó el alcance del procedimiento,ni resultando del Acuerdo de Liquidación, constando, sin embargo que la orden de Inspección refiere que el alcance general de la comprobación e investigación se refiere al Impuesto sobre Sociedades 2013 a 2016, sin mayor concreción, y la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e inspección señala que las actuaciones inspectoras tendrán carácter general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT, incluyendo 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.

Ello determina que no habiendo acreditado la Administración que se hayan descubiertos hechos nuevos o circunstancias, como refiere el TEAR, procede considerar que concurre, respecto el Impuesto sobre Sociedades 2013, 2014 y 2015 la preclusión establecida en el artículo 140.1 de la LGT, debiendo recordar, como señala sentencia del TS de 28 de septiembre de 2023, quecorresponde a la Administración justificar cuáles son los nuevos hechos o circunstancias tenidos en cuenta en la nuevacomprobación, por lo que el motivo debe ser estimado, apreciando la preclusión en relación con el Impuesto sobre Sociedades 2013, 2014 y 2015.

Sexto.

Habiéndose apreciado la preclusión en relación con los ejercicios 2013, 2014 y 2015, resta analizar las alegaciones efectuadas por el actor pero en relación con el ejercicio 2016, donde en primer lugar refiere la improcedencia del incremento de ventas por la existencia de un supuesto saldo de caja negativo.

Respecto tal cuestión alega en primer lugar la inexistencia del saldo negativo en la cuenta de caja, siendo que los supuestos saldos negativos surgen de una interpretación errónea de la Inspección a las explicaciones vertidas por la mercantil, recogidas en diligencia ya que la Inspección borra los asientos en la cuenta de caja que no le gustan, sin especificar su importe ni explicar la razón, resultando que si a la cuenta de una caja le elimina entradas de fondos, quedara con saldo negativo.

Añade que el TEAR dice que los saldos negativos son continuados lo que no recoge el Acuerdo de Liquidación que refiere que se producen en momentos puntuales, y que las eliminaciones se corresponden con salidas o entradas en la cuenta 70 con origen o destino en cuentas bancarias, lo que tampoco es cierto, asi como tampoco la afirmación efectuada de que sin las eliminaciones los saldos negativos aun serían mayores.

En segundo lugar y subsidiariamente refiere la existencia de un error de procedimiento en el cómputo, pues la Inspección considera que cada vez que la caja arroja un supuesto saldo negativo, hay un ingreso oculto, por lo que si la Inspección afirma que existe ese ingreso, el saldo de la caja debería ser incrementado en ese importe, lo que determinaría un mayor saldo en la cuenta de caja, y la Inspección no lo ha realizado, de manera que los supuestos descuadres se computan dos veces.

Refiere que en la regularización del IRPF del administrador, Sr. Esteban, la Inspección consideró que había obtenido ganancias patrimoniales no justificadas, asociadas a determinadas aportaciones de fondos que realizó a la sociedad, por lo que si existieron esas ganancias para el socio, una parte de los supuestos saldos negativos debería considerarse explicada, alegación frente la que el TEAR no responde, entendiendo que si uno de los pagos no se ha realizado con la caja, sino con fondos ocultos, no se puede seguir arrastrando el saldo de caja negativo, concluyendo que el saldo negativo se ha computado doblemente, es decir, se ha considerado un pago realizado con otros fondos pero a la vez se ha minorado del saldo de caja.

Y en tercer lugar refiere que existe falta de motivación de la consecuencia jurídica que ha extraído la Inspección, pues ha aplicado una presunción de obtención de ingresos, siendo que el Acuerdo de Liquidación se remite a los indicios puestos de manifiesto en el acta de disconformidad, motivación que es genérica y no cumple las exigencias de las presunciones humanas, pues no se hace una exposición concreto de los hechos base, faltando la concordancia en la medida en que no se ha expuesto el razonamiento claro.

Concluye que el TEAR no ha dado contestación razonada a lo planteado por la actora.

Para resolver las cuestiones invocadas y señalando el actor falta de motivación del Acuerdo de Liquidación en cuanto al referido motivo de saldos negativos de caja, debemos empezar por analizar el contenido del mismo, que señala:

["Para determinar los ingresos, se procedió, en primer lugar, al análisis de la cuenta contable de caja de la sociedad.

Como hemos anticipado en el antecedente de hecho tercero del presente acuerdo, se ha puesto de manifiesto que durante amplios espacios de tiempo el saldo de la cuenta de caja ha sido negativo.

Ello supone la realización de pagos en efectivo cuando la caja de la empresa no tiene fondos, sin que, durante las actuaciones inspectoras, se haya suministrado ninguna prueba del hecho de la posible disponibilidad de efectivo por parte del sujeto pasivo para efectuar tales pagos.

A falta de tal justificación, el actuario concluye que el saldo negativo sólo podría responder a la existencia de fondos no contabilizados y, por tanto, de dinero oculto con que se realizaban los pagos controvertidos.

Pues bien, la cuestión a resolver en el caso que nos ocupa consiste en determinar si es correcta la conclusión a la que llega el actuario en base a los indicios en que se funda para regularizar la declaración del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014, 2015 y 2016 por dicho motivo y por entender que el obligado tributario ha utilizado ingresos de la actividad no contabilizados ni declarados para hacer efectivos los pagos detallados en el acta y en el antecedente de hecho tercero del presente Acuerdo.

Pues bien, como hemos anticipado anteriormente, en Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria vigente, a cuyo tenor, en el procedimiento de inspección, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo.

Así, en el ámbito tributario, es de cargo de la Administración Tributaria la prueba de los elementos del hecho imponible y de su valoración económica, mientras que al contribuyente compete el acreditar lo que para él aminora o elimina la carga tributaria. En dicho sentido se pronuncia el Tribunal Supremo (Sentencias de 23.11.83 , 15.10.1979 , 11.06.1981 , 07.12.1984 , 01.03.1986 , 30 de septiembre de 1987 y 18 de junio de 1988 , 14 de diciembre de 1989 y 26 de julio de 1994 , entre otras muchas).

En este sentido el art. 217 LEC establece el llamado principio dispositivo en virtud del cual la parte que debe probar las circunstancias del hecho imponible es la que pretende aplicar en su beneficio las consecuencias jurídicas del hecho.

Por tanto, debe el contribuyente aportar las pruebas de los datos consignados en su declaración.

Asimismo, corresponde a la Inspección la valoración de la prueba en base al principio de libre apreciación, pudiendo el contribuyente utilizar aquellos medios de prueba admitidos en Derecho que considere más apropiados y que puedan probar con mayor certeza y seguridad lo que alega.

Así, ante la ausencia de prueba directa, la Administración puede acudir a otros sistemas de fijación de los hechos, como son las presunciones que, en base al artículo 108 de la LGT , es un medio de prueba admisible.

(....)

Ahora bien, en el caso en el que nos encontramos, más que la fijación de los hechos por

presunciones, se ha realizado por la utilización de lo que la jurisprudencia viene denominando prueba por indicios. En la prueba por indicios nos encontramos con una serie de hechos, que deben estar acreditados, que separadamente pueden no significar nada, pero que, considerados en su conjunto, llevan a una determinada conclusión mediante un razonamiento lógico. Por tanto, más que cada hecho en sí, lo importante es la conclusión a la que se llega al considerarlos conjuntamente.

Pues bien, son múltiples los indicios que constan en el acta que llevan a plantear a la Inspección la existencia de ventas no declaradas, al ser evidente la imposibilidad de efectuar ningún pago en efectivo cuando la cuenta de caja arroja un saldo negativo. A lo anterior cabe añadir la existencia de distintas disfuncionalidades en los movimientos registrados en la cuenta citada intentando disimular tal situación a través de diversos artificios contables, creando así numerosas incoherencias y desajustes en la propia contabilidad.

En definitiva, no hay un único indicio que apunta en la dirección que motiva la regularización. Tal y como se describe en el acta y se ha hecho constar en los antecedentes de hecho del presente acuerdo, son varios hechos probados los que permiten a esta Dependencia concluir la existencia de ventas que la sociedad no ha declarado. Y es, precisamente, la apreciación conjunta de tales hechos (hechos base) la que permite a través de un proceso lógico de deducción llegar a la conclusión (hecho demostrado) a la que aquí se llega.

(....)

En relación con este motivo de regularización no se formulan por el obligado tributario alegaciones que permitan desvirtuar la propuesta de regularización formulada en el acta, limitándose a afirmar la existencia de un saldo de caja negativo basado en afirmaciones genéricas y no concretas, sin soportarse en datos específicos y razonamientos suficientes, lo que, unido a la vulneración del trámite de audiencia, impide alegar de forma conveniente.

Respecto a la falta de motivación alegada en este punto, a juicio de este órgano, tras el exhaustivo análisis de los hechos que han sido detallados en el acta a la cual nos remitimos han quedado probadas las conclusiones alcanzadas.

La lectura del acta pone de manifiesto que cumple la exigencia de motivación, ya que expone los hechos que dieron lugar a regularizar los ingresos no declarados, especificando las normas que regulan las operaciones que determinan la base imponible del IVA y, por último, examina la cuestión de fondo en base a una falta de prueba. En cuanto a los movimientos de la cuenta contable de caja, en el acta figuran detallados los apuntes que se han considerado no reales y que no han sido incluidos para el cálculo del saldo de la citada cuenta, identificando con

detalle los pagos realizados por la entidad en las fases del ejercicio económico en las que el saldo de caja era negativo.

Así, los argumentos expuestos en el acta implican que la Inspección llegó a una conclusión debidamente justificada después de analizar los hechos debatidos y la normativa aplicable, que el obligado ha conocido las razones de la decisión y ha podido esgrimir frente a la misma todos los motivos de impugnación que considere procedentes, de manera que no ha sufrido indefensión. A mayor abundamiento, toda la información relacionada en la propuesta de regularización contenida en el acta necesaria para llevar a cabo el análisis de la cuenta contable de caja, debidamente incluida en el expediente, ha sido aportada por el obligado a lo largo de las actuaciones inspectoras, siendo, por tanto, plenamente conocedor, del contenido de los movimientos registrados en dicha cuenta. Cuestión distinta es que el obligado discrepe de la decisión de la Inspección, pero ello no afecta realmente a la motivación, sino a la legalidad de la resolución por motivos de fondo, lo que ha sido analizado en el presente fundamento de derecho.

En definitiva, en las alegaciones presentadas, y una vez conocedor de la propuesta practicada por la inspección, no ha aportado ninguna justificación o explicación que desvirtúe los indicios manifestados por la inspección en cuanto a la existencia de ingresos no declarados."]

Y en su antecedente de hecho tercero, recoge lo dispuesto en el acta de disconformidad señalando:

["Según consta en el acta, el análisis de la cuenta de caja de la entidad durante el periodo objeto de comprobación, ha permitido constatar la existencia de amplios espacios de tiempo en los que el saldo de dicha cuenta era negativo (acreedor), lo que, en buena lógica contable resulta imposible, dado que, de ser esto así, ello supondría la realización de pagos de efectivo cuando la caja de la empresa no tiene disponibilidades. A lo anterior cabe añadir, distintas disfuncionalidades en los movimientos registrados en dicha cuenta caja, ya que, por ejemplo, se ha podido comprobar la existencia de numerosas salidas de caja que, según sus libros contables, se destinaron a realizar ingresos en cuentas bancarias de su titularidad, pero que, una vez examinados los extractos de las correspondientes entidades bancarias, ha resultado que los ingresos en tales cuentas bancarias no se produjeron, realmente, en efectivo, sino que tuvieron otra naturaleza (transferencias, traspaso, ingresos de cheques, etc.).

A juicio del actuario, esta falta de fiabilidad, de la que solo se han expuesto algunos aspectos, conduce a avanzar que existen serios indicios de ocultación de las ventas realmente facturadas por la entidad, situación que, aparentemente, se ha intentado disimular a través de distintos artificios contables, como el referido en el párrafo anterior, y que, por otra parte, ha creado numerosa sin coherencias y desajustes en la propia contabilidad, como se ha tenido ocasión de exponer. La ocultación de ventas referida, se produce especialmente en aquella parte de las mismas que se ha cobrado en efectivo, ya que las cobradas mediante transferencias o instrumentos bancarios, escapan en mayor medida a la posibilidad de ocultación.

Con objeto de determinar las bases reales de su actividad, se ha procedido a la corrección de las salidas de caja que, de acuerdo con la información bancaria disponible, no se había destinado, en realidad, a efectuar ingresos en dichas cuentas bancarias. De esta forma, reelaborado el extracto de mayor de la cuenta de caja, se han podido examinar aquellos movimientos de cargo y abono, que, en principio, respondían a operaciones reales. De este examen, se desprende, nuevamente, la existencia de saldos negativos (aunque con un importe inferior al que expresaba inicialmente). De esta forma, se han identificado aquellos pagos realizados por la entidad a través de la caja social en fases del ejercicio económico en las que el saldo de caja era negativo, por lo que, en principio, resultaría imposible la realización de tales pagos, a menos que se efectúen con fondos no declarados.

De esta forma, los apuntes que se han considerado no reales (tanto cargos como abonos) y que no deben incluirse para el cálculo del saldo de caja son(...)

De esta forma, el trabajo de identificación de los pagos realizados cuando los saldos de caja eran negativos, ofrece el siguiente detalle(....)

En consecuencia, y conforme a la argumentación expuesta, en el acta se interpreta que los pagos realizados en los ejercicios de 2014, 2015 y 2016, a través de la caja de la sociedad, en las fases de dichos años en los que el saldo de la caja era negativo, son la expresión de fondos existentes en la sociedad no declarados y que responden, a falta de otra justificación, a ingresos adicionales de la actividad propia de la entidad contribuyente."]

Lo expuesto determina no solo que existe motivación en el Acuerdo de Liquidación, sino que recoge la motivación y los indicios del acta de disconformidad, resultando acreditada la existencia de saldos negativos en la cuenta de caja, no porque la Inspección haya borrado asientos en la cuenta de caja que no le gustan como sostiene el actor, sino porque así resulta del análisis de la cuenta de caja siendo cuestión distinta la disfuncionalidad apreciada en los movimientos registrados en la cuenta de caja, ya que se ha comprobado la existencia de salidas de caja, que según los libros contables se destinaban a ingresos en cuentas bancarias, que no se han producido según los extractos de las entidades bancarias, entendiendo que de ello se desprende la existencia de indicios de ocultación en la ventas realmente facturadas, ocultando ventas que se han cobrado en efectivo, corrigiéndose las salidas de caja que según la información bancaria no se habían destinado a efectuar ingresos en las cuentas, dando lugar a las correcciones efectuadas por la Inspección.

También hay que añadir que no concurre el error de procedimiento en el cómputo referido por la actora, pues no es cierto que cada vez que la tesorería muestra un saldo negativo considera que ha existido una cantidad ingresada y no declarada, sino que cuando efectúa un pago con caja negativa, entiende que resultaría el mismo imposible, salvo que se efectúen con fondos no declarados, pero ello no implica que se computen los alegados "supuestos descuadres" dos veces, compartiendo la Sala la conclusión alcanzada por la Inspección y por el TEAR, al entender que cuando se efectúa un pago en efectivo oculto, siendo que la caja está en negativo, la consecuencia no es como pretende la actora, que exista un ingreso en la caja, que tal y como hemos señalado no existe al estar en negativo, sino que se trata de ingresos de la entidad que han sido ocultados.

Por lo expuesto el motivo debe ser desestimado.

-A continuación señala la actora laimprocedencia del ajuste relativo al incremento de las existencias finales por dos vehículos sin vender.

Sostiene que la Inspección incrementa el resultado del 2016 invocando un mayor valor de las existencias finales, ya que a su juicio no se encuentran registrados entredichas existencias dos vehículos adquiridos en diciembre de 2016, reconociendo el actor que no fueron registrados individualmente pero sí contabilizados, junto con otros, en la subcuenta 30000000, existencias comerciales, cuyo saldo de 157.000 euros incluye el valor de los dos coches, y añade que no se concretó en la cuenta genérica porque la Inspección le negó el acceso al expediente tras la firma del acta, estando los vehículos registrados en la subcuenta citada, no habiéndose registrado en subcuentas individuales porque no es necesario ni obligatorio.

Concluye que la Inspección pretende haber descubierto un mayor valor de las existencias por la supuesta omisión de dos vehículos en la contabilidad, cuando lo cierto es que en la contabilidad de la empresa se aprecia un incremento en la cuenta correspondiente que absorbe el valor de adquisición completo de los dos vehículos, no siendo la actora la que debe demostrar nada, sino que ha de ser la Inspección la que si pretende aumentar los ingresos declarados por la sociedad lo demuestre.

Respecto tal cuestión y sin perjuicio de recordar que tal y como hemos resuelto no es cierto que se le negase al actor el acceso al expediente, el Acuerdo de Liquidación en sus antecedentes de hecho señala:

["El examen de los registros de facturas recibidas, permitió constatar que en el ejercicio de 2016 se adquirieron dos vehículos marca Mercedes, con la información que se ofrece seguidamente:

FECHA REG PROVEEDOR NIF B IMP TIPO CUOTA SOP T.FACT

30/12/2016 1.020 MECANICAS PABLO, S.L B02568608 30.992,00 21,00 6.508,32 37.500,32

20/12/2016 1.009 AIT ADJEDJOU KAMAL FAMILY S. B98623754 66.115,70 21,00 13.884,30 80.000,00 97.107,70

Dichos vehículos fueron contabilizados como adquisiciones de mercaderías, no constando, sin embargo, ni su venta en dicho periodo, ni tampoco su inclusión como existencias finales del ejercicio 2016.

En este sentido, en el acta se pone de manifiesto la incorrecta contabilización por parte de la sociedad, ya que, de acuerdo con la forma expuesta, calculó incorrectamente el coste de las ventas del periodo 2016, al no haber incluido a efectos de dicho cálculo el valor real de las existencias finales. En consecuencia, el acta concluye que procede corregir el resultado contable y la base imponible declarada de 2016 incorporando por el concepto referido un total de 97.107,70 euros."]

Y en los fundamentos de derecho del mismo resuelve:

["En consecuencia, de acuerdo con los criterios recogidos en el PGC, la variación de existencias es el aumento o disminución del valor contable de las existencias que surge al adecuar su valor al final del ejercicio con la estimación de las existencias finales almacenadas. Esto es, es el reflejo contable del aumento o disminución que se produce en el inventario de la empresa al compararlo en dos momentos distintos: al final del ejercicio y al principio.

Por tanto, necesitamos realizar una regularización de las existencias para imputar el gasto de las existencias a medida que se venden, no a medida que se compran o fabrican. Esta regularización la conseguimos con la variación de las existencias.

Así, la variación de existencias tiene por objetivo hacer una regularización de existencias para imputar el gasto de las existencias vendidas.

En el caso que nos ocupa el obligado tributario adquirió dos vehículos marca Mercedes en el ejercicio 2016, registradas en los siguientes asientos contables(...)

No hay constancia de la venta de dichos vehículos en dicho periodo ni de su inclusión como existencias finales en el año 2016, por lo que el inventario final real es superior al registrado por el obligado tributario.

Consecuencia de lo anterior es que la sociedad calculó erróneamente el coste de ventas del periodo 2016 (que representa el gasto o coste de producir todos los artículos vendidos durante un determinado periodo de tiempo), habida cuenta que las existencias compradas no consumidas nosólo son un gasto, sino un activo en el balance, y a efectos del cálculo del coste de ventas, no se hatenido en cuenta el valor real de las existencias finales.

En definitiva, el valor de dichas existencias supone un mayor ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, procediendo, por tanto, a aumentar la base imponible declarada del año 2016 en 97.107,70 €.

Sobre esta cuestión no se formulan por el obligado tributario alegaciones que permitan desvirtuar la propuesta de regularización formulada en el acta, limitándose a afirmar la falta del detalle de las existencias finales obrantes en la empresa que avale tal afirmación, lo que, unido a la vulneración del trámite de audiencia, impide alegar de forma conveniente.

Respecto a la falta de motivación alegada en este punto, a juicio de este órgano, tras el análisis de los hechos que han sido detallados en el acta a la cual nos remitimos han quedado probadas las conclusiones alcanzadas. En este sentido, véase el presente Fundamento de Derecho.

Al igual que en el caso anterior, la lectura del acta pone de manifiesto que cumple la exigencia de motivación, ya que expone los hechos que dieron lugar a regularizar las existencias finales contabilizadas en el ejercicio 2016, examinando la cuestión de fondo en base a una falta de prueba.En cuanto a las compras de existencias efectuadas en el año 2016 objeto de controversia, en el actafiguran detalladas las facturas de compra que no han sido incluidas para el cálculo del coste deventas del ejercicio, identificando con detalle las mismas según constan registradas en el libroregistro de facturas recibidas.

Así, los argumentos expuestos en el acta implican que la Inspección llegó a una conclusión debidamente justificada después de analizar los hechos debatidos y la normativa aplicable, que el obligado ha conocido las razones de la decisión y ha podido esgrimir frente a la misma todos los motivos de impugnación que considere procedentes, de manera que no ha sufrido indefensión. A mayor abundamiento, toda la información relacionada en la propuesta de regularización contenida en el acta necesaria para llevar a cabo el análisis de las existencias, debidamente incluida en el expediente, ha sido aportada por el obligado a lo largo de las actuaciones inspectoras, debiendo ser, por tanto, plenamente conocedor, de las existencias finales existentes en la sociedad en el año 2016, así como de la valoración dada a las mismas. Debemos tener en cuenta que el obligado se encuentra acogido al REBU, estando obligado a efectuar una regularización anual de sus existencias. Cuestión distinta es que el obligado discrepe de la decisión de la Inspección, pero ello no afecta realmente a la motivación, sino a la legalidad de la resolución por motivos de fondo, lo que ha sido analizado en el presente fundamento de derecho.

En definitiva, en las alegaciones presentadas, y una vez conocedor de la propuesta practicada por la inspección, no ha aportado ninguna justificación, documentación o explicación que desvirtúe los indicios manifestados por la inspección en cuanto a la falta de venta de dichos vehículos como a la inexistencia de dichas compras en el cómputo de las existencias finales del año 2016."]

Pues bien, nuevamente el actor se limita a efectuar alegaciones respecto que los automóviles citados se hallan registrados en la subcuenta 30000000, de existencias comerciales, sin acreditarlo ni aportar prueba alguna que permita acreditar tales extremos, siendo que en la misma no se concretan los elementos que están incluidos, cuando tras haber concluido la Inspección que no los había incluido en las existencias finales, caía sobre el actor la carga de la prueba, por lo que el motivo debe ser desestimado.

-En cuanto a la alegación referida al ajuste de los gastos por la adquisición de elementos que tiene la naturaleza de bienes de inversión, se refiere al 2013 por lo que no procede entrar en su análisis.

-A continuación debemos resolver sobre la alegada deducibilidad de los gastos excluidos por no estar, a juicio de la Inspección, relacionados con la actividad de la entidad.

Refiere el actor que la Inspección rechazó la deducción de una lista de gastos que califica como no afectos, alegando que en el acta de disconformidad contenía una brevísima enumeración de las causas para excluir la deducción de los mismos, afirmando el acta que incluida la matrícula del vehículo con el que se relacionaban los gastos, lo que no es cierto, y el Acuerdo de Liquidación se limitó a afirmar que no estaban afectos.

Añade que la motivación es insuficiente y que se aportó ante el TEAR un archivo que incluía las facturas recibidas correspondientes al 2016, incorporando de manera manuscrita la explicación ofrecida por el personal de la empresa relativa a la afectación de cada agosto concreto, recordando que la empresa se dedica a comprar y vender coches, y se trata de gastos por trabajos de reparación y mantenimiento de vehículos relacionados con la sociedad o vendidos ya.

Sostiene respecto la conclusión del TEAR de que las matrículas de los coches se encuentran en las facturas, que no subsana nada, pues es en el Acuerdo de Liquidación y en el acta donde se deben recoger los hechos y razonamientos, entendiendo que aunque el TEAR hubiera comprobado que había matriculas anotadas en las facturas, debería haber comprobado la contabilidad de la empresa y los registros titularidad de la Dirección General de Tráfico, para verificar que esas matrículas no se correspondían con vehículos propiedad de la entidad.

Para resolver este motivo debemos empezar por analizar el contenido del Acuerdo de Liquidación a tales efectos, que señala, en sus antecedentes de hecho lo siguiente:

["II.2.- Gastos satisfechos por reparaciones o repuestos correspondientes a vehículos que no figuran adquiridos por la entidad.

El examen de las facturas recibidas por parte de la entidad ha permitido detectar la existencia de reparaciones, repuestos y trabajos correspondientes a vehículos que no constaban como adquiridos por la misma, no aceptándose la deducibilidad de tales gastos por referirse a vehículos no afectos a la actividad, cuyos importes totales ascienden a:

2013 2015 2016
24.812,76 7.631,98 33.458,72
El actuario, en su exposición fáctica, ha especificado con detalle las facturas cuyo importe habría sido deducido indebidamente en dichos ejercicios. En aras a la brevedad y simplicidad de este acuerdo se dan por reproducidos en este punto los datos contenidos en el acta a la que se efectúa expresa remisión."]

Y en sus fundamento de derecho refiere:

["Pues bien, como hemos anticipado anteriormente, en Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria vigente, a cuyo tenor, en el procedimiento de inspección, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo.

Llegados a este punto, cabe señalar que se advierte un error aritmético en el sumatorio de los gastos que figuran en las facturas detalladas en el acta (pág. 11/16) correspondientes al ejercicio 2016, los cuales ascienden a 33.575,66 € (y no a 33.458,72 € como figura en la misma), procediendo, por tanto, su rectificación.

Pues bien, expuesto el marco normativo anterior, nos encontramos que el obligado tributario ha deducido unos gastos por importe de 24.812,76 € en 2013, 7.631,98 € en 2015 y 33.575,66 € en 2016, cuya correlación con los ingresos de la actividad no ha sido acreditada.

A esta conclusión se llega a partir de los datos, indicios y demás elementos probatorios obrantes en el expediente administrativo, ya reseñados en el antecedente de hecho tercero, de los que se desprende que dichos gastos corresponden a reparaciones, repuestos y trabajos realizados sobre vehículos que no han sido adquiridos por la sociedad, no estando, por tanto, afectos a la actividad desarrollada. Por ello, esta Dependencia considera que no queda acreditada la correlación de los mencionados gastos con la obtención de ingresos.

En definitiva, el obligado no ha aportado a la Inspección prueba alguna que venga a corroborar la vinculación de los referidos gastos a los ingresos por él obtenidos, haciendo quebrar, en este sentido, el principio de correlación de ingresos y gastos. La aplicación de este principio significa que el gasto será deducible siempre que se relacione con los ingresos o con la actividad desarrollada, aunque sea indirectamente. Todo gasto que no cumpla este principio debe calificarse como liberalidad.

En conclusión, esta Dependencia considera aplicables los criterios jurisprudenciales expuestos, pues, ante la carga de la prueba que establece el artículo 105 de la LGT , la entidad no ha acreditado la necesidad de esos gastos para la obtención de ingresos.

Sobre esta cuestión, el obligado manifiesta su disconformidad, alegando que los gastos cuya deducibilidad cuestiona la inspección, se han detallado de forma genérica y sin indicar los motivos por los que tales gastos se vinculan con el administrador o con elementos que no son propiedad de la empresa.

Pues bien, al igual que en los casos anteriores, la lectura del acta pone de manifiesto que cumple la exigencia de motivación, ya que detalla las facturas cuya deducibilidad se cuestiona, exponiendo los hechos que dieron lugar a regularizar los gastos que documentan, especificando las normas que regulan los requisitos para que un gasto tenga la consideración de fiscalmente deducible y, por último, examina la cuestión de fondo en base a una falta de prueba.

Así, los argumentos expuestos en el acta implican que la Inspección llegó a una conclusión debidamente justificada después de analizar los hechos debatidos y la normativa aplicable, que el obligado ha conocido las razones de la decisión y ha podido esgrimir frente a la misma todos los motivos de impugnación que considere procedentes, de manera que no ha sufrido indefensión. A mayor abundamiento, toda la información relacionada en la propuesta de regularización contenida en el acta en relación con la no deducibilidad de los gastos alegados, debidamente incluida en el expediente, ha sido aportada por el obligado a lo largo de las actuaciones inspectoras, siendo, por tanto, plenamente conocedor, del contenido de las facturas contabilizadas en el libro diario de cada ejercicio. Cuestión distinta es que el obligado discrepe de la decisión de la Inspección, pero ello no afecta realmente a la motivación, sino a la legalidad de la resolución por motivos de fondo, lo que ha sido analizado en el presente fundamento de derecho.

En definitiva, en las alegaciones presentadas, y una vez conocedor de la propuesta practicada por la inspección, no ha aportado ninguna justificación o explicación que desvirtúe los indicios manifestados por la inspección en cuanto a la no deducibilidad de los gastos por no quedar acreditada la correlación de los mencionados gastos con la obtención de ingresos."]

Pues bien, el acta de disconformidad refiere que del examen de las facturas recibidas, por parte de la actora ha permitido detectar la existencia de reparaciones, repuestos y trabajos correspondientes a vehículos que no constaban como adquiridos por la misma, no aceptándose la deducibilidad de tales gastos por referirse a vehículos no afectos a la actividad, concretando respecto las facturas del ejercicio 2016, que los gastos no se consideran afectos, bien por referirse a vehículos no afectos, bien por guardar relación con el ámbito particular del administrador, especificando cuales son tales gastos.

Frente tal conclusión alcanzada por la Inspección corresponde al actor acreditar que tales gastos se encuentran relacionados con su actividad, siendo que se trata de facturas relativas a compañías de alarmas, talleres

de reparación, gasolineras, áreas de servicio, etc. donde en algunas de ellas consta la matrícula del vehículo pero sin acreditar el actor que el mismo se encuentra afecto a su actividad, y así consta de nuevo en la demanda, donde incluye una relación de las facturas más relevantes, rechazadas por la Inspección en relación con el año 2016 con la explicación ofrecida, como alquiler de nave o vehículo en garantía con la matricula señalada, pero sin acreditar que tal vehículo o tal nave se encuentran afectas a la actividad de la empresa, por lo que el motivo debe ser desestimado.

Séptimo.

Entrando en el análisis de la impugnación referida al acuerdo sancionador y partiendo de que nos centramos en los hechos sancionados en relación con el ejercicio 2016, alega el actor en primer lugar la improcedencia de la sanción al tratarse de una liquidación incorrecta, lo que debemos rechazar en base a los fundamentos anteriores.

-En segundo lugar refiere la ausencia de culpabilidad, concretando que se trata de una motivación de forma genérica e imprecisa, añadiendo que la motivación consiste en afirmar que la conducta es culpable porque el sujeto pasivo no declaró lo que a juicio de la Inspección correspondía.

Invoca la sentencia del TS de 6 de junio de 2008 y 10 de julio de 2007 respecto la presunción de inocencia y la sentencia de 16 de septiembre de 2009 respecto que no puede considerarse motivada una sanción que se limita a explicitar la regularización practicada por la Inspección.

Concluye que es a la AEAT a la que corresponde la prueba de que la conducta fue culpable, sin que se admisible para ello apoyarse en afirmaciones apodícticas y sin que tampoco sea admisible la inversión de la carga de la prueba afirmando que no cabe una interpretación razonable de la norma, pues es a la Administración a la que corresponde probar que la conducta del actor no es razonable.

Para resolver tal cuestión debemos partir de la motivación del acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, que sostiene:

["En las actuaciones inspectoras desarrolladas, documentadas en el Acta e Informe ampliatorio y finalizadas con el Acuerdo de liquidación dictado el día 13/12/2019, ha resultado acreditado, a juicio de esta Dependencia Regional de Inspección que EGOCARS EDITION SL ha incumplido sus obligaciones tributarias, lo cual se ha materializado en los siguientes comportamientos desplegados de forma consciente. En concreto, el obligado tributario no tributó (al no declararlos) por la totalidad de los ingresos percibidos durante los periodos comprobados y dedujo improcedentemente gastos no correlacionados con los ingresos.

(....)

Ahora bien, si partimos de los hechos acreditados por la Inspección y que han dado lugar a la liquidación dictada, la cuestión se centra en dilucidar (como demanda el alegante) si en el comportamiento del obligado tributario cabe apreciar esa intencionalidad que permita imputarle su participación activa en los hechos y calificar su conducta como culpable o al menos negligente.

Pues bien, esta Dependencia Regional de Inspección considera que la conducta en la que ha incurrido el obligado, que da lugar a la regularización practicada, es, cuanto menos, negligente, como a continuación analizaremos, al haber deducido gastos no deducibles fiscalmente y dolosa en cuanto ha ocultado en las correspondientes declaraciones parte de las rentas percibidas, con la consiguiente falta de declaración e ingreso de la cuota tributaria, con el finde reducir su tributación en los ejercicios comprobados.

En efecto, en las actuaciones inspectoras desarrolladas documentadas en el Acta, ha quedado acreditado que se han apreciado inexactitudes en orden a la cuantificación de la base imponible del impuesto. Así, la Inspección ha constatado la presencia de las siguientes circunstancias:

- Que en los ejercicios 2014, 2015 y 2016 se ha puesto de manifiesto la existencia de ingresos que no se corresponden con los declarados por el obligado, correspondiendo al sujeto pasivo justificar la procedencia de esas salidas de dinero en su patrimonio, al ser el único que puede conocer la verdadera fuente de los fondos utilizados para sus pagos en efectivo. Además, registró erróneamente en la contabilidad de 2015 una factura de venta por importe inferior al que figuraba en la propia factura.

- Que en los ejercicios 2013, 2015 y 2016 ha deducido gastos que no reúnen los requisitos exigidos por la normativa y jurisprudencia para admitir su deducibilidad fiscal, al no haber acreditado su correlación con los ingresos de la actividad, lo que le impedía deducir dichos gastos.

(.....)

- Que en el ejercicio 2016 se realizaron adquisiciones de existencias que no figuran incluidas como existencias finales, calculando así incorrectamente el coste de ventas de dicho ejercicio.

De los hechos anteriores, resulta que el obligado tributario presentó declaraciones en las que dejó de ingresar cuotas del impuesto toda vez que ha omitido de ingresos y deducido indebidamente gastos. En este sentido cabe señalar que en la conducta en la que ha incurrido el obligado referente al registro en la contabilidad -de forma indebida- como gasto corriente lo que debió haber sido registrado como inmovilizado material, el instructor no ha apreciado la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad necesario para la imposición de sanciones.

Llegados a este punto, procede hacer referencia al escrito que presentó el 20/03/2020 en el que manifiesta, en síntesis, que, ante los hechos no probados en los que se basa la regularización, no puede considerarse en ningún caso que la actuación del sujeto pasivo merezca el reproche y agravamiento de su conducta que supone la imposición de sanciones, existiendo una interpretación más que razonable para sostener la corrección de la conducta del contribuyente.

Como ya hemos anticipado, con el objeto de evitar reiteraciones nos remitimos a lo dispuesto en el acuerdo de liquidación por el que se rectifica la propuesta de liquidación contenida en el acta, en el que se han contestado las alegaciones presentadas que afectan a la regularización, analizando y valorando en el presente documento exclusivamente lo concerniente a la propuesta de sanción.

(...)

Pues bien, en lo que respecta a la regularización llevada a cabo por la Inspección, referida a la imputación de ingresos no declarados, aun es más clara la obligación de incluir en la declaración la totalidad de los ingresos obtenidos para la determinación de la base imponible del impuesto, sin haberse ofrecido por parte del obligado qué criterio interpretativo o qué justificación pueda existir para dicha falta de declaración de ingresos.

Egocars Edition SL, como declarante del IS debía conocer su obligación de declarar todos los rendimientos, así como la necesidad de justificar y declarar el origen de los fondos utilizados para efectuar diversos pagos, así como determinar la base imponible del impuesto partiendo del resultado contable cuantificado de acuerdo con las normas previstas en el Plan General de Contabilidad aplicable y corregido mediante la aplicación de los preceptos contenidos en la normativa del impuesto. En efecto, el obligado tributario era, por su condición de sujeto pasivo del impuesto conocedor de su obligación de presentar las autoliquidaciones del IS, lo que le obligaba a tributar por la totalidad de los ingresos obtenidos.

De los hechos y circunstancias que rodean la conducta del obligado tributario consistente en dejar de ingresar la cuota tributaria correspondiente mediante la omisión de parte de los ingresos obtenidos en los periodos comprobados, determinando, de esa forma, unas bases imponibles menores a las que resultaría de la aplicación de la normativa del impuesto, se deduce la existencia de culpabilidad en la misma, ya que, Egocars Edition SL era plenamente conocedor de los ingresos obtenidos en el desarrollo de su actividad y, por lo tanto, de su obligación de declarar la totalidad de los mismos, y, aun así, decidió ocultar ingresos, obteniendo así un beneficio a costa del erario público, por lo que no pueden considerarse sus declaraciones completas y veraces. Ello pone de manifiesto una reducción artificiosa de la carga tributaria que se hubiera consolidado sin las actuaciones inspectoras.

La concurrencia del mismo ánimo defraudatorio se aprecia en las conductas consistentes en el cálculo erróneo del coste de ventas del ejercicio 2016 y en la incorrecta contabilización de los ingresos. Una mínima diligencia que le era exigible, le hubiera llevado a contabilizar correctamente esos conceptos, sin embargo, no haciéndolo con la debida diligencia, consiguió ocultar ingresos que permitieron reducir indebidamente la base imponible del Impuesto.

Por otro lado, se aprecia también culpa en la conducta consistente en deducir gastos cuya vinculación con la actividad desarrollada por la empresa no ha resultado acreditada en el curso del procedimiento. Por tanto, la cuestión se ciñe a una falta de prueba, circunstancia que evidencia, al menos, una conducta negligente por parte del obligado tributario, entendida como aquella modalidad de la culpa en que el resultado lesivo se produce por la inobservancia del cuidado objetivamente debido que le fuera reprochable al autor o, dicho de otra forma, cuando no se cumple con el deber de cuidado de una persona normalmente diligente, pues no debió deducir gastos que no ha podido justificar su vinculación con la actividad desarrollada. En relación con esta conducta cabe afirmar que la norma es clara y rotunda en cuanto a la imposibilidad de deducir tales gastos, por lo que si el obligado tributario los dedujo fue como consecuencia de un comportamiento claramente negligente.

Pues bien, puede afirmarse que en la conducta consistente en deducir gastos que no reúnen los requisitos exigidos por la normativa y jurisprudencia para admitir su deducibilidad fiscal, concurre culpa, entendida ésta como la falta de diligencia mínima exigible a todo obligado tributario en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En definitiva, la sociedad debió advertir que tales gastos no se hallaban correlacionados con los ingresos y que en absoluto contribuyeron a la actividad económica que aquélla venía desarrollando.

En el presente caso, la no deducibilidad de los gastos cuestionados no se debe a una cuestión interpretativa, sino totalmente objetiva, puesto que el obligado tributario no ha

acreditado la correlación de dichos gastos con la actividad económica desarrollada como exige la normativa del Impuesto, puesto que los gastos, para ser fiscalmente deducibles, tienen que estar contabilizados, justificados, corresponder al ejercicio y estar correlacionados con los ingresos (art. 14TRLIS/ 15 LIS), todo ello de acuerdo con los motivos de regularización que constan en el acuerdo de liquidación dictado el día 13/12/2019.

Además, el cumplimiento de tales requisitos se exige al tiempo de la presentación de la autoliquidación, sin perjuicio de que, posteriormente, la inspección pueda acreditar su cumplimiento en los procedimientos de comprobación e investigación que tengan por objeto dicho concepto tributario.

Así pues, el obligado tributario contabilizó improcedentemente unos gastos deducibles cuya vinculación con la actividad desarrollada por la empresa no ha resultado acreditada, determinando, de esta forma, una base imponible menor a la que resultaría de la aplicación de la normativa del impuesto. Aquél debía ser consciente al

tiempo de deducir dichos gastos, que su deducción estaba condicionada a su correlación con los ingresos. Pues bien, a pesar del incumplimiento de dicho requisito, el obligado tributario optó por su deducción.

De los hechos y circunstancias que rodean la conducta del obligado tributario, no cabe duda de que el deber incumplido no se corresponde con una interpretación laxa de la norma, con un descuido negligente del obligado tributario; por el contrario, siendo conocedor del incumplimiento de los requisitos para la deducibilidad de los gastos, decidió deducir una serie de gastos en los que no se ha acreditado la necesaria correlación con la obtención de ingresos, motivo por el cual su actuar revela un comportamiento culpable y necesariamente consciente y voluntariamente contrario a la norma, como se deduce de los hechos referidos.

En ese punto cabe señalar que la comprobación de la concurrencia del principio de culpabilidad requiere analizar las razones expuestas por el alegante como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias, y en el presente caso, el interesado alega ausencia de culpabilidad,

pero ni siquiera alega la concurrencia de circunstancia alguna que, justificando su conducta constatada de omisión de ingresos y gastos indebidos, motive su exoneración. Ninguna prueba se ha practicado que permita sustentar una interpretación razonable de la norma, tal como alega, o una versión distinta que excluyera una actuación negligente o dolosa en el cumplimiento de las obligaciones tributarias al haberse declarado menos cantidad de la que debía.

En cuanto a la alegación referente a la falta y ausencia de motivación de la culpabilidad del obligado tributario en los hechos expuestos, cabe decir que, pese a lo alegado, en la propuesta sancionadora sí se realiza una valoración de las circunstancias determinantes de la culpabilidad del infractor en los hechos que se le imputan.

En este sentido en el acuerdo de inicio-propuesta de imposición de sanción después de exponer los hechos constatados durante las actuaciones (consistente en la omisión de ingresos y deducción de gastos fiscalmente no deducibles)) y de destacar que, como consecuencia de dicha actuación, realizó la conducta antijurídica tipificada en el artículo 191.1 LGT , por haber dejado de ingresar parte de la deuda tributaria que hubiera resultado de la correcta autoliquidación del impuesto, se analiza la

concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad necesario para la integración de la infracción apreciada. Para ello se ha atendido a la obligación que como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades tenía de presentar correctamente la autoliquidación consignando en la misma toda la renta obtenida en el periodo impositivo; cómo, a pesar de dicha obligación que le era exigible, no presentó declaraciones completas y veraces, sino que ocultó ingresos y dedujo gastos fiscalmente no deducibles; al hecho de la voluntariedad existente en su conducta, dado que conociendo la normativa tributaria, omitió parte de sus ingresos y dedujo improcedentemente unos gastos que no tiene la consideración de fiscalmente deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 14 TRLIS/15LIS , determinando así una base imponible menor a la que resultaría de la aplicación de la normativa del impuesto y consiguiendo con ello reducir su deuda tributaria; cómo, si no hubiera sido por la actuación investigadora de la Inspección, no se hubieran puesto de manifiesto los hechos imponibles; y al hecho de que la conducta consciente y voluntaria de ocultación de ingresos y deducción indebida de gastos con resultado de elusión fiscal, a falta de concurrencia acreditada de causa que la justifique, evidencian la concurrencia de culpabilidad.

Así pues, el examen de la fundamentación de la culpabilidad que se ha hecho en la propuesta de sanción permite constatar que, en contra de lo alegado, la concurrencia de culpabilidad no se ha acreditado por el mero hecho de haberse liquidado, sino que se han analizado los hechos y la conducta del sujeto infractor, y que se trata pues, de una fundamentación particular y motivada, para el caso que nos ocupa.

En cuanto a la apreciación del grado de culpabilidad, y a la vista de los hechos que se deducen del expediente, hay que considerar que la conducta del sujeto pasivo fue voluntaria, directamente encaminada a la ocultación a la Hacienda Pública de su verdadera capacidad económica, y, por tanto, culpable en todo caso, y ello por la propia naturaleza del impuesto, que grava rentas que el sujeto pasivo ha ocultado a la Administración tributaria en su declaración, omitiendo ingresos obtenidos en los periodos impositivos y deduciendo gastos improcedentes, por lo que no pueden considerarse sus declaraciones completas y veraces, ni apreciarse una interpretación razonable de la norma.

En relación con lo anterior, el obligado tributario alega que en la propuesta sancionadora ni tan siquiera se llega a afirmar el grado de culpabilidad en el que se supone que se ha incurrido, afirmándose que ha concurrido bien dolo o culpa, demostrando que el actuario no conoce la diferencia entre ambas.

Pues bien, definiendo el dolo como la conciencia y voluntad por parte del sujeto de realizar el tipo objetivo de una infracción y la actuación culposa como la omisión de diligencia o el cuidado debido, concurriendo culpa o negligencia en quien realiza un hecho recogido en el tipo infractor no de forma intencionada, sino a causa de haber infringido el deber que le era exigible, a lo anterior hay que decir que, pese a lo alegado, en la propuesta sancionadora sí se realiza una distinción entre ambos conceptos.

En este sentido en el acuerdo de inicio-propuesta de imposición de sanción, al analizar la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad se distingue entre "...la forma en que han de determinarse los distintos elementos que integran su renta y en concreto los rendimientos de actividades económicas y que, en el caso que nos ocupa, la omisión deliberada de algunos de tales elementos ponen de manifiesto la presencia en el sujeto pasivo de un elemento intencional o voluntad de defraudar a la hacienda Pública" y entre "...la conducta consistente en

deducir gastos correspondientes a reparaciones y mantenimiento de vehículos que no habían sido adquiridos ni vendidos por la contribuyente, concurre culpa o negligencia..."

Así, del examen del juicio de culpabilidad realizado por el instructor en la propuesta de sanción, este distingue la existencia de dolo en la conducta consistente en la omisión de ingresos y la existencia de culpa o negligencia en la conducta consistente en la deducción de gastos indebidos. Y ello es lo que pretende señalar el instructor cuando dice que se aprecia el concurso de "dolo o culpa".

En definitiva, es evidente que el obligado tributario era conocedor de las rentas obtenidas, y el hecho de no incluirlas no puede deberse, en ningún caso, a un simple descuido, sino que es decisión suya no declararlas. Se quería el resultado obtenido, evadir el impuesto, produciendo de esta forma un menoscabo en las arcas públicas, no pudiéndose apreciar buena fe en su conducta en orden al cumplimiento de sus obligaciones, lo que pone de manifiesto la existencia de una actuación consciente, voluntaria e intencionadamente encaminada a la defraudación tributaria.

Pues bien, esta Dependencia Regional de Inspección considera que en todas las conductas anteriormente descritas concurre el elemento subjetivo suficiente y necesario para apreciar la existencia de responsabilidad tributaria en la conducta del obligado tributario.

Es especialmente evidente la concurrencia de este elemento subjetivo en la conducta consistente en la omisión de los ingresos pues para ello se sirvió de distintos artificios contables, creando así numerosas incoherencias y desajustes en la propia contabilidad, cuyo único fin era el de ocultar ventas a la Hacienda Pública. De la conducta consistente en la falta de declaración por el contribuyente de determinadas rentas no puede concluirse sino la concurrencia de una clara intencionalidad de defraudación tributaria, por lo que se aprecia el concurso de dolo.

En cuanto a la deducción de gastos no deducibles fiscalmente se aprecia con claridad culpa en el comportamiento del obligado, puesto que debía haber sido especialmente cuidadoso y diligente en la determinación de la base imponible del ejercicio por cuanto, por la actividad económica realizada, era conocedor de la normativa reguladora de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades, y que, por la naturaleza de los mismos, en ningún caso podían ser considerados como fiscalmente deducibles. Todo ello supone una actuación negligente en el cumplimiento de sus deberes fiscales que no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma.

En definitiva, el único fin perseguido con su actuación es el de reducir la carga tributaria de los ejercicios comprobados provocando con ello el correspondiente perjuicio a la Hacienda Pública.

Todo ello implica la existencia del elemento subjetivo necesario para la procedencia de la imposición de sanción por la comisión de una infracción tributaria, sin que se aprecie la intervención de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el art. 179 de la LGT .]

Como se desprende de la motivación transcrita, resulta que concurre el elemento subjetivo de la culpabilidad en la conducta del actor, especificando la concurrencia del mismo en cada una de las actuaciones realizadas, resultando acreditado que el actor no tributó por la totalidad de los ingresos percibidos durante los periodos comprobados y dedujo improcedentemente gastos no correlacionados con los ingresos, apreciando culpabilidad en la conducta de la actora ya que, Egocars Edition SL era plenamente conocedora de los ingresos obtenidos en el desarrollo de su actividad y, por lo tanto, de su obligación de declarar la totalidad de los mismos, y aun así, decidió ocultar ingresos, obteniendo un beneficio a costa de la hacienda pública, apreciando también ánimo defraudatorio en las conductas consistentes en el cálculo erróneo del coste de ventas del ejercicio 2016 y en la incorrecta contabilización de los ingresos, y por otro lado, se aprecia también culpa en la conducta consistente en deducir gastos cuya vinculación con la actividad desarrollada por la empresa no ha resultado acreditada en el curso del procedimiento, concluyendo que del examen de culpabilidad realizado por el instructor en la propuesta de sanción, este distingue la existencia de dolo en la conducta consistente en la omisión de ingresos y la existencia de culpa o negligencia en la conducta consistente en la deducción de gastos indebidos, sin que se aprecie interpretación razonable alguna de la norma, por lo que el motivo debe ser desestimado.

-En último lugar refiere el actor que la calificación de las infracciones sancionadas como muy graves no está debidamente fundamentada, en cuanto la única motivación del acuerdo sancionador se contiene en un cuadro que señala los porcentajes que resultan aplicables pero sin ningún detalle de donde proceden y como se obtienen.

El motivo debe ser rechazado pues el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, partiendo de lo dispuesto en el artículo 184 y 191 de la LGT señala:

["En definitiva, aun concurriendo ocultación en la conducta del obligado tributario a efectos de cuantificar la sanción debe considerarse el criterio de calificación más grave: medios fraudulentos.

Lógicamente la utilización de estos medios fraudulentos impide a la Administración tributaria, no ya sólo desarrollar su actividad normal en la recaudación tributaria, sino también ver entorpecida u obstaculizada su actividad con motivo de las maquinaciones realizadas por los contribuyentes. Y, a este respecto, la Ley General Tributaria 58/2003 considera como medios fraudulentos, además de las anomalías sustanciales en la contabilidad y demás libros o registros establecidos por la normativa tributaria (como es el caso que nos ocupa), el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados y la utilización de personas o entidades interpuestas.

Sobre esta cuestión el obligado manifiesta su disconformidad por entender que la propuesta no justifica de manera alguna este hecho, ya que ni tan siquiera incluye el porcentaje que suponen las supuestas omisiones en la contabilidad sobre la base de la sanción.

Pues bien, el examen de la propuesta sancionadora evidencia el cumplimiento del deber de motivar sobre la calificación de la sanción como muy grave, pues, tras detallar detenidamente la forma en que actuó la mercantil, le atribuye la responsabilidad por la comisión de la infracción que le imputa al entender que se han utilizado medios fraudulentos "por la llevanza incorrecta de libros y registros", hecho considerado como anomalía sustancial en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria en el artículo 184.3.a) 3º de la LGT .

En este sentido el acuerdo de inicio-propuesta de imposición de sanción califica los hechos como constitutivos de infracción muy grave en función de "la omisión de operaciones de ventas realizadas en todos los años y que se han detectado tras analizar la existencia de un artificio contable consistente en el pago de diversas cantidades a través de la cuenta de caja cuando el saldo de dicha cuenta era negativo, situación ésta que, en la práctica, resulta imposible de producirse. Por otra parte, en 2016, se ha considerado aplicable igualmente el criterio de la llevanza incorrecta de contabilidad en relación con la existencia de dos adquisiciones de vehículos para su actividad comercial, realizadas por el contribuyente y en las que tales elementos no fueron reflejados ni como objeto de venta, ni tampoco como existencias finales del periodo, alterando de esta forma, el coste de ventas de 2016 y el resultado contable de dicho periodo". De esta forma hay que llegar a la conclusión de que en la propuesta de sanción, pese a lo alegado, existen argumentos suficientes que justifican la utilización de medios fraudulentos.

En cuanto a la alegación referente a la falta de inclusión del porcentaje que suponen las supuestas omisiones en la contabilidad sobre la base de sanción, cabe decir que, en contra de lo alegado, en la propuesta sancionadora sí constan los porcentajes que suponen la incidencia de la llevanza incorrecta de la contabilidad. Nótese al efecto que en el cuadro que figura en la página 18/23 de la propuesta se hace constar dicho porcentaje en cada ejercicio por importes del 100% en 2014, 77,82% en 2015 y 83,14% en 2016. Ello implica que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros representa un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción en todos los ejercicios.

En consecuencia, esta Dependencia Regional de Inspección entiende que el obligado no ha conseguido enervar de manera suficiente el despliegue argumental utilizado que razonablemente analizado permitió llegar a la conclusión de calificar de muy grave la infracción por la utilización de medios fraudulentos.

Pues bien, habiéndose acreditado la utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción tributaria (llevanza incorrecta de la contabilidad) procede, a continuación, analizar la posible concurrencia de alguno de los criterios de graduación de la sanción a imponer previstos en el artículo 191.4 de la LGT . En concreto, dicho artículo se establece que "La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley ".

Por otro lado, en lo que se refiere a la posible aplicación de criterios de graduación de las sanciones tributarias, resulta aplicable el criterio de perjuicio económico para la Hacienda Pública.

(....)"]

Y expuesto lo anterior, especifica que la sanción a imponer al obligado tributario por la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT, parte de atendiendo al porcentaje minino, la base de la sanción y la cuantía que debería haber ingresado, señala un perjuicio económico para el 2014 de 69,72%, para el 2015 de 25,45% y para el 2016 de 98,87%, lo que supone un incremento de puntos porcentuales respectivos de 20, 15 y 25 y un porcentaje de sanción de 120%, 115% y 125%, todo ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 191.4 de la LGT y el perjuicio económico del artículo 187.1 b) de la misma LGT, estando debidamente motivado, siendo cuestión distinta que el actor no comparta tal conclusión pero sin que haya acreditado que concurra error alguno, por lo que el motivo debe ser desestimado.

Por lo expuesto procede estimar parcialmente el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la resolución del TEAR de 25 de octubre de 2022 que se anula en cuanto confirma parcialmente el Acuerdo de Liquidación por Impuesto sobre Sociedades 2013 a 2016 y el correspondiente Acuerdo Sancionador, anulando el Acuerdo de Liquidación en cuanto debe apreciarse la preclusión en relación con los ejercicios 2013, 2014 y 2015, y el Acuerdo Sancionador en cuanto resulte afectado por la anulación del Acuerdo de Liquidación.

Octavo.

Conforme lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA 29/98, conforme redacción dada por la Ley 37/2011, habiéndose estimado parcialmente la demanda no procede hacer expresa imposición de costas procesales.

VISTOS los artículos citados, y demás de general y pertinente aplicación.

FALLO

ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por EGOCARS EDITION SL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 25 de octubre de 2022, la cual ANULAMOS en cuanto confirma parcialmente el Acuerdo de Liquidación y el Acuerdo Sancionador.

ANULAMOS el Acuerdo de Liquidación por Impuesto sobre Sociedades 2013, 2014, 2015 y 2016 de fecha 13 de diciembre de 2019 en cuanto procede declarar la preclusión de los ejercicios 2013, 2014 y 2015.

ANULAMOS el Acuerdo de resolución de procedimiento sancionador de fecha 17 de junio de 2020 en cuanto resulta afectado por tales externos.

Se DESESTIMA el recurso en todo lo demás.

Sin expresa imposición de las costas procesales.

Esta sentencia no es firme y contra la misma cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la LJCA, RECURSO DE CASACIÓNante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo del TSJCV. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de TREINTA días, a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta, respecto del escrito de preparación planteado ante la Sala 3ª del TS, los criterios orientadores previstos en el Apartado III del acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del TS (BOE nº 162, de 6 de julio de 2016).

Con certificación literal de la presente devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

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

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como Secretaria de la misma. Valencia, en la fecha arriba indicada.

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.