

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094605

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 290/2024, de 28 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 358/2023

SUMARIO:

IS. Base imponible. Incrementos no justificados de patrimonio. Activos ocultos y deudas inexistentes. Préstamo participativo como pasivo ficticio. Afirma la Sala que nos encontramos ante pasivos contabilizados por la sociedad cuya existencia es cuestionada, pues en el Balance del ejercicio 2018 consta la cuenta "Otras aportaciones de socios", por importe 266.303 euros, alegando que se corresponde con un préstamo participativo equivalente al pago por la compra de terrenos que figuran en el inventario de bienes adquiridos mediante escritura pública en el 2003/2004, sin que exista contrato de préstamo alguno, ya que es un préstamo que no tiene remuneración a favor del socio, pero lo cierto es que requerida la actora por la Inspección para que se acredite el origen de los fondos utilizados por los socios para la compra de tales terrenos, entra en contradicción y señala que los terrenos no estaban contabilizados y lo contabilizaron como patrimonio al no haber realizado los socios ningún desembolso. A ello hay que añadir que examinados los libros diarios por la Inspección se constata que los terrenos estaban como mercancías desde 2009 hasta el 2013 y no pudiendo comprobar el libro diario del 2014 al no aportarlo, se constata que desde el 2015 hasta el 29 de septiembre de 2018 en el libro diario no aparece operación alguna con los terrenos, sino que en fecha 30 de septiembre de 2018 se registra en el libro de 2018 la activación de los terrenos con abono a las cuentas corriente socio y préstamo participativo socio, concluyendo la Inspección que la finalidad es la conversión de la deuda del obligado tributario con sus socios en aportación de socios. De lo expuesto resulta que el pasivo reflejado en la cuenta del Balance "Otras aportaciones de socios" como préstamo participativo de los socios del obligado tributario, en el importe de 266.303 euros, es ficticio al tratarse de unas deudas de las que el obligado tributario no ha justificado que correspondiesen a reales aportaciones de bienes o derechos de titularidad de los socios para la compra de los alegados terrenos, siendo además que tampoco se ha acreditado la existencia de préstamos participativos según resulta de la normativa aplicable. **Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179 y 183.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 121.

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 358/2023

ILMO. SR. PRESIDENTE:

D. Luis Manglano Sada

ILMOS. SRES. MAGISTRADOS:

D. Rafael Pérez Nieto

D. Jose Ignacio Chirivella Garrido.

D^a. M^a Belén Castelló Checa.

SENTENCIA N^o 290/2024

Valencia, veintiocho de marzo de dos mil veinticuatro

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 358/2023, interpuesto por VALPROANSA SL , representada por el Procurador Sr. García Albert y dirigido por el Letrado Sr. Varona García, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, representado y dirigido por el Abogado del Estado.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 31 de marzo de 2023, por la actora se interpuso en tiempo y forma recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 31 de enero de 2023 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000; NUM001; NUM002 y NUM003 formuladas contra el acuerdo de liquidación por Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2017 y 2018 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 7 de septiembre de 2023, donde tras exponer cuantos hechos y fundamentos tuvo por pertinente, terminó suplicando que estimando la demanda;

"acuerde declarar la nulidad de los actos recurridos. Todo ello haciendo expresa imposición de las costas de este procedimiento 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 2 de noviembre de 2023, alegando los hechos y fundamentos jurídicos que estimó pertinentes y suplicando que se dicte sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso interpuesto y declare la plena conformidad a Derecho de las resoluciones impugnadas de adverso, imponiendo las costas a la parte recurrente.

Tercero.

Mediante decreto de fecha 7 de noviembre de 2023, la cuantía del recurso se fijó en 187.269,89 euros.

Cuarto.

No habiéndose acordado 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 27 de marzo de 2024, fecha en la que tuvo lugar la deliberación y votación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Constituye el objeto del presente recurso, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 31 de enero de 2023 por la que se desestima la reclamación económico-

administrativa NUM000; NUM001; NUM002 y NUM003 formuladas contra el acuerdo de liquidación por Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2017 y 2018 y contra el acuerdo sancionador derivado del mismo.

La resolución recurrida desestima la reclamación formulada por el actor contra el acuerdo de liquidación que regulariza por; la existencia de un pasivo ficticio que corresponde a la cuenta 118, que en realidad forma parte del patrimonio neto, "Otras aportaciones de socios", por importe de 266.303 euros, en aplicación de la presunción de renta del artículo 121.5 LIS por no haberse acreditado que corresponde, como afirma el obligado tributario, a un préstamo participativo con los socios por la adquisición de unos terrenos, que primero figuraban como mercaderías y desde 2018 como inmovilizado material; gastos no deducibles en 2017 y 2018 por corresponder a un inmueble de su propiedad pero utilizado por el socio Mauricio y sus hijos; improcedencia de las bases imponibles negativas declaradas a compensar de periodos anteriores, no quedando pendiente ningún importe en periodos futuros; improcedencia de la pérdida de 19.840,31 euros declarada como derivada del inmovilizado en 2018 al no haber acreditado su origen, y contra el acuerdo sancionador por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT.

En cuanto a la alegada falta de motivación de la carga en el plan de inspección, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 116 de la LGT y artículo 170 del RD 1065/2007, y partiendo de que consta la Orden de carga en plan de inspección en el programa 14001-control global pyme, grupo 4, control de actividades económicas, documento que aparece firmado por el Inspector, figurando fecha, fijación del alcance de las actuaciones de comprobación e investigación y la unidad inspectora encargada de la misma, es una garantía para el actor de que la selección del mismo se ha realizado conforme a la normativa establecida, sin que se haya presentado prueba alguna de que su inclusión se arbitraria o con irregularidades que tengan trascendencia material, por lo que rechaza la alegación.

Respecto el fondo del asunto discrepa tal solo de la imputación de los pasivos ficticios, y atendiendo a las diversas alegaciones efectuadas y a la conclusión alcanzada por la Inspección, concluye el TEAR que la Inspección regulariza por el apartado 4 del artículo 121 de la LIS, por apreciar el registro contable de una deuda existente y a partir de ahí, analiza la documentación que obra en el expediente, se comprueba que al margen de los distintos asientos contables registrados desde el ejercicio 2009, lo cierto es que en el ejercicio 2018 se registra por parte de la reclamante una deuda con los socios bajo la denominación de préstamos participativos por un importe total de 266.303,00 euros,(136.799,85 euros con Mauricio y 123.503,15 euros con Soledad), cuya realidad no ha sido probada, habiendo manifestado el actor a lo largo de las actuaciones que se trata de unos terrenos aportados por los socios, de lo que no hay prueba alguna y contabilizados en su momento como mercancías que en 2018 pasan a registrarse como patrimonio neto y se activan contra la cuenta corriente de cada socio y posteriormente se disminuye el importe de dichas cuentas registrando los respectivos préstamos participativos no remunerables, por lo que no se llegó a registrar una deuda como tal, pero además de que la naturaleza de los préstamos participativos lleva implícita su remunerabilidad, no deja de ser un reconocimiento de deuda para la entidad pues se ve comprometida a futuro con sus socios, cuya realidad en el presente caso no ha sido acreditada, por lo que entiende el TEAR que es conforme a derecho la apreciación de pasivos ficticios.

En cuanto a la disconformidad con su imputación del ejercicio 2018, ya que entiende que los terrenos sobre los que versa la operación proceden de ejercicios prescritos pues según la Inspección se encontraban contabilizados cuando menos desde el 2009, debe rechazarse porque lo que se regulariza es el registro de deudas inexistentes, que tiene lugar en el ejercicio 2018, resultando conforme a derecho la imputación en dicho ejercicio.

En relación con la falta de motivación alegada que produce indefensión al actor, debe ser rechazada, estando el acuerdo de liquidación motivado y justificada la regularización efectuada por la Inspección.

Sostiene también la indebida inclusión de la cuota del IVA al 21% en la base imponible llevada a cabo en el acuerdo de rectificación del acta, lo que es rechazado por el TEAR, partiendo de que en el acta inicial en aplicación de lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley del IVA y su interpretación jurisprudencial, descuenta la cuota de IVA del importe computado como activo ficticio, sin embargo debe rectificarse la regularización como recoge el acta, ya que no procede la aplicación que se hace del artículo 78 citado, descontando una cuota de IVA del importe computado como activo ficticio pues no se considera acreditado que concurren las circunstancias que lo habiliten, siendo que como señala la Inspección, no se aprecia la existencia de operaciones sujetas y no exentas a dicho impuesto que lo permitan, por lo que no procede descontar la cuota del IVA al 21% del importe considerado como pasivo ficticio, confirmando la rectificación planteada por la Inspección.

En último lugar en relación con el acuerdo de liquidación refiere el actor la indebida aplicación de la prueba de indicios y vulneración de las reglas de la carga de la prueba, lo que aplicando lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT y analizando los indicios tenidos en cuenta por la Inspección, lo desestima, concluyendo que los indicios permiten cuestionar la realidad de la deuda registrada, siendo la actora la que debería aportar pruebas adicionales para justificar la realidad de la misma conforme los preceptos de la LE Civil a la que se remite el artículo 106 de la LGT, lo que no se ha producido.

-En cuanto al acuerdo sancionador se refiere, el TEAR desestima la reclamación, pues sí que se ha practicado la reducción del 30% sobre la base de la cuota a la que prestó su conformidad, entendiéndose que concurre la conducta tipificada como infracción en el artículo 191 de la LGT, concurriendo motivación suficiente de la culpabilidad, concluyendo que la sanción es correcta y conforme a la norma sancionadora.

Segundo.

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

-Procedencia de la anulación del acuerdo de liquidación por la inexistencia de pasivos ficticios dado que el elemento patrimonial sí se encontraba reflejado en la contabilidad. Préstamo sin remuneración que figura en el patrimonio neto de la empresa.

No concurre la inexistencia de pasivos ficticios, pues constaba con anterioridad el elemento patrimonial en los registros contables de la sociedad, siendo además un préstamo que no tiene remuneración alguna a favor del socio y que figura dentro del patrimonio neto de la empresa, y no como una deuda de la sociedad con el socio.

Tales terrenos ya aparecían en la contabilidad del actor en el ejercicio 2009 en el libro diario, tratándose de un préstamo participativo no reembolsable sin remuneración a favor del socio, siendo que no se formalizó escritura ni contrato del préstamo pero fue aprobado por la Junta de Socios.

Señala que conforme el artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 27/2014, respecto los bienes y derechos no contabilizados o no declarados, se presume que no han sido declaradas rentas, cuando concurren dos requisitos, el primero, que el contribuyente tenga elementos patrimoniales no registrados en sus libros de contabilidad, lo que no concurre en el presente supuesto pues sí estaban registrados en la contabilidad, tal y como señala el acuerdo de liquidación, estaban registrados en la cuenta Mercancías desde el ejercicio 2009 hasta el 2013, siendo que una serie de saldos contabilizados en el patrimonio neto de la sociedad no pueden ser considerados como pasivos de la sociedad, concluyendo que los terrenos, primero contabilizados como mercancía y luego modificada y revisada la misma conforme los criterios contables, no pueden ser un pasivo ficticio, dado que su existencia ha sido acreditada; y el segundo, que haya registrado en su contabilidad deudas existentes, y ello no concurre en el presente supuesto en el que no se ha llegado a contabilizar una deuda como tal en la contabilidad, ya que la misma se saldaba directamente con el patrimonio neto de la empresa tal y como se puede comprobar de las cuentas anuales.

Añade que conforme el artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se presume que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en la contabilidad, minorado en el importe de las deudas contraídas para financiar esa adquisición que igualmente no estén contabilizadas sin que el importe neto pueda ser negativo, y en el presente supuesto no se ha justificado la valoración realizada quedando al arbitrio de la Administración la cuantía otorgada a ese supuesto pasivo ficticio, al no tratar de entrar a determinar el valor de los terrenos que ya se registraron en el 2009.

Concluye en cuanto al periodo de imputación de renta que la norma señala que el mismo se imputa al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, salvo que el actor pruebe que corresponde a otros diferentes, procediendo la imputación al ejercicio 2009, lo que ya estaría prescrito.

-Anulación del acuerdo de liquidación. Improcedencia de la imputación de rentas presuntas de pasivos ficticios al provenir esta de ejercicios que se encontraban prescritos.

Sostiene que respecto de la cuenta "Otras aportaciones de socios", el incremento de la cuenta corresponde a un préstamo participativo equivalente al pago por la compra de los terrenos de Montroi y Catadau que figuran en el inventario de inmuebles adquiridos en escritura pública aproximadamente 2003/2004, y la Inspección comprueba que los libros diarios de los ejercicios 2009 a 2018 se encontraban registrados en la cuenta mercancías desde el 2009, por lo que no existe duda que esos supuestos pasivos ficticios proviene del ejercicio 2009, encontrándose en el momento del inicio de la inspección prescritos.

Añade que esta cuestión ya ha sido tratado por sentencia del TS de 5 de octubre de 2012 cuando señala que para el pasivo ficticio es válido cualquier medio de prueba incluidos los libros de contabilidad a la hora de fijar el momento en que se generó la renta y el periodo impositivo al que resulta imputable, y sentencia del TS de 25 de julio de 2023 que señala que los apuntes contables son válidos como medio de prueba para aplicar la excepción del artículo 121.5 de la Ley 27/2014, y en los mismos términos la resolución del TEAC de 21 de marzo de 2013.

-Improcedencia del acuerdo de liquidación por la indebida inclusión de la cuota del IVA al 21% en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Quiebra del principio de neutralidad del IVA.

En un primer momento la Inspección no incluyó las cuotas de IVA soportado en las rentas no declaradas conforme la doctrina del TS y luego, cambia de criterio, indicando en el acuerdo de rectificación de la propuesta que no se aprecia la existencia de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto, sosteniendo la Administración la improcedencia de la aplicación del artículo 78 de la Ley del IVA, descontando una cuota de IVA de 46.217,88 euros del importe computado como pasivo ficticio.

Invoca la sentencia del TJUE de 1 de julio de 2021, C-251/2019, que resuelve en los términos del acta inicial, calculando las rentas no declaradas descontando la cuota del IVA para determinar la base imponible de la liquidación, y la sentencia del TJUE de 13 de enero de 2022, caso 156/2020, que señala que en la medida en que no hay mención alguna al IVA en un precio de un determinado bien, debe entenderse que el precio ya incluye las

cuotas de IVA en el caso de que el vendedor careciera de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA que se reclama por la Administración Tributaria.

También invoca las sentencias del TS de 19 de febrero de 2018 que señala que para la determinación de la base imponible del IVA ha de considerarse incluido el impuesto en el precio pactado cuando las partes fijen un precio sin mención al IVA, el vendedor es el sujeto pasivo del IVA, y carezca de posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración, y la sentencia del TS de 12 de marzo de 2018 que señala que debe tenerse en cuenta el derecho europeo para determinar la renta de la sociedad a efectos del Impuesto sobre Sociedades aunque el IVA no sea un ingreso que integre la renta de la sociedad.

Concluye invocando la sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013 que señala que de los artículos 1 y 73 de la Directiva de IVA se desprende que el principio del sistema común del IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de éstos y que la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación.

Todo ello es aplicable al presente supuesto, ya que la actora es sujeto pasivo del IVA por esas rentas ocultas, siendo además que no tiene posibilidad alguna de recuperar las cuotas del IVA de la compradora.

-Anulabilidad del acuerdo de liquidación por falta de motivación que origina indefensión del contribuyente.

Invoca lo dispuesto en los artículos 102.2 c) de la LGT, artículo 108.4 de la LGT y artículo 153 de la misma Ley, y la sentencia del TS de 23 de mayo de 2018, pues la Administración obvia que esos importes, aun pudiendo haber dudas sobre cómo se encuentran contabilizados y sobre las alegaciones presentadas, han sido suficientemente acreditados como correspondientes a un activo real, los terrenos.

Tanto la escritura de compraventa de los terrenos, como la contabilización de los mismos a través de los libros contables como la explicación del error en la asignación de las cuentas contables, debería haber sido tenida en cuenta por la Administración a la hora de interpretar que el pasivo ficticio corresponde en realidad a la adquisición de una serie de terrenos, basando solo los pasivos ficticios en unas supuesta contradicciones acerca de la asignación de las cuentas contables sobre las que recaen dichos terrenos.

-Anulabilidad de acuerdo de liquidación. La regularización practicada en las actas es improcedente por la indebida aplicación de la prueba de indicios y vulneración de las reglas de la carga de la prueba.

Los indicios no están soportados por pruebas concluyentes, siendo que conforme lo dispuesto en el artículo 105 y 114 de la LGT, cada parte debe probar los hechos que le convienen, y en el presente caso, la Inspección no tiene prueba para llegar a la regularización llevada a cabo, alcanzando tal conclusión en base a indicios que no conectan el hecho base.

Invoca la sentencia de la Sala de 22 de septiembre de 2009, concluyendo que se desprende la forzada interpretación llevada a cabo por la Administración, pretendiendo dar forma a una realidad ficticia con la finalidad de girar una cuota a pagar por la mercantil en la liquidación, concluyendo que la actuación que llevó a cabo la actora está dentro de los parámetros de la legalidad, por lo que nada se puede reprochar al actor, sin perjuicio de que la Administración ha sido incapaz de demostrar mínimamente la existencia de infracción alguna.

-Anulabilidad del acuerdo de liquidación por cuanto las actuaciones de comprobación e investigación resultan improcedentes dada la ausencia de indicios y justificación para proceder a la inclusión del contribuyente en el plan de inspección. Falta de causa por falta de prueba.

No existía ningún tipo de indicio o justificación para incluir al actor en el plan de inspección. La Administración ha incluido al actor en un plan de inspección a través de una orden del Inspector Jefe sin justificar los motivos que le han llevado a ello, y si bien es cierto que no le es exigible a la Administración un razonamiento exhaustivo o una determinada extensión, sí que puede exigirse que el administrado pueda conocer los motivos del acto.

Invoca las sentencias del TS de 9 de febrero de 2012, y 27 de junio de 2013, para señalar que no corresponde al actor acreditar que ha sido incluido de forma correcta en el plan de inspección, sino que corresponde a la Administración la motivación del acto.

Concluye invocando las sentencias del TS de 29 de abril de 2010 y 30 de abril de 2012 para alegar que la Orden de carga del plan de inspección es insuficiente para justificar la actuación de la Administración, pues se desprende una evidente falta de motivación con trascendencia material, pues la ausencia de motivación de la Orden impide conocer las circunstancias concurrentes en cuanto al fondo del asunto.

-Anulación del acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por falta de motivación y ausencia de culpabilidad, tipo subjetivo, en el acuerdo notificado de imposición de sanción por infracción tributaria.

La fundamentación del acuerdo sancionador es genérica y no cumple con las exigencias aplicables no solo por no concurrir el tipo objetivo sino porque el elemento subjetivo se motiva de forma insuficiente.

Invoca la sentencia del TC 76/1990, 164/2005 y las sentencias del TS de 6 de junio de 2008, 2 de noviembre de 2017, 16 de julio de 2015, 10 de febrero de 2010 y 10 de julio de 2007, para concluir que no se ha acreditado la concurrencia de culpabilidad o negligencia conforme a las exigencias derivadas de los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia, por lo que procede la anulación del acuerdo de resolución de procedimiento sancionador.

-Procedencia de la anulación del acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por incumplimiento de la doctrina jurisprudencial sentada por el Tribunal Supremo relativa a la motivación de las resoluciones sancionadoras.

La falta de motivación contraviene la doctrina del TS conforme señala la sentencia de 12 de julio de 2010.

-Nulidad de pleno derecho del acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por contravención del principio de presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE. Indefensión del obligado tributario.

Invoca la sentencia del TC de 20 de junio de 2005 y la del TS de 9 de enero de 2017 para concluir que la deficiente motivación de la resolución sancionadora puede llevar aparejada la indefensión del obligado tributario.

Concluye que la Administración ha actuado de manera automática en cuanto a la imposición de la sanción causando indefensión al actor.

Tercero.

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

-Sobre la debida contabilización de los pasivos ficticios.

La Inspección practica la regularización en virtud de artículo 121.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es decir, por apreciar el registro contable de una deuda inexistente y a partir de ahí analiza la documentación, manifestando la actora que las cantidades responden a un pago por la compra de terrenos del activo de la sociedad, calificando la operación como préstamo por no ser exigible y no generar remuneración de capital a los socios, siendo el objetivo de la creación de la cuenta que no conste como una deuda de la sociedad con el socio.

Añade que requerido nuevamente para justificar el origen de los fondos utilizados para los pagos realizados por los socios en la compra de los terrenos, señala la actora que los terrenos no estaban contabilizados y que se contabilizaron como patrimonio (préstamo participativo no reembolsable) al no haber realizado los socios ningún desembolso por su compra, por lo que se contabilizó como prestamos participativo no reembolsable y sin remunerar para consolidar y reflejar el patrimonio real de la empresa.

Señala que de lo expuesto se desprende varias conclusiones, en primer lugar que existen contradicciones entre si hubo o no desembolso de los socios para adquirir los terrenos, en segundo lugar que aunque se hubiera acreditado la existencia de una deuda en los términos expuestos por el actor, es improcedente la calificación como préstamo participativo y su inclusión en la cuenta 118 del PGC que hace el actor, pues el artículo 20 del RD Ley 7/1996 establece las características de los préstamos participativos, incluyendo la remuneración con interés variable.

Además ante la falta de aportación de documentación justificativa, no se acredita la existencia de un préstamo participativo, siendo improcedente su calificación contable como integrante del patrimonio neto y en concreto de los fondos de la sociedad.

El actor, al calificar como inmovilizado en 2018 los terrenos adquiridos y escriturados a su nombre entre los ejercicios 2006 a 2007, que según afirmó no contabilizó en los correspondientes años de adquisición, pero sí constaban como existencias, no puede generar una deuda a favor de los socios al contabilizar la cuenta corriente Soledad como contrapartida a la activación de los terrenos.

En las escrituras de adquisición/adjudicación aportadas nada se dice respecto que los fondos que financiaron tales operaciones fueron aportados por los socios ni se ha acreditado, siendo que lo que en realidad resulta es que las operaciones contabilizadas en las subcuentas Cuenta corriente Soledad desde 2008 y Cuenta corriente Mauricio en el 2018, de las que resulta la existencia de deudas del actor con sus socios, se saldan con las cuentas Prestamos participativos Soledad y Préstamos participativos Mauricio, pero no constituyen aportaciones de bienes y derechos de los socios, sino que se saldan las cuentas corrientes de los socios con la apariencia de aportaciones de los socios, sin que se hayan justificado documentalmente las operaciones reflejadas en la contabilidad.

Concluye que procede aplicar el artículo 121 de la Ley del Impuesto pues el pasivo reflejado en la cuenta del Balance, Otras aportaciones de socios, como préstamo participativo de los socios del actor, en el importe de 266.303 euros, es ficticio al tratarse de unas deudas de las que el actor no ha justificado que correspondiente a reales aportaciones de bienes o derechos de titularidad de los socios, siendo además que tampoco se ha acreditado la existencia de préstamos participativos.

-Ausencia de prescripción en los periodos comprobados.

Sostiene la actora que constando los inmuebles en la contabilidad de la sociedad en el libro diario desde el 2009, ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, pero hay que señalar que las operaciones que se regularizan son por el ejercicio 2018, y la Inspección imputa el importe de las rentas presuntas en el ejercicio 2018, periodo en el que se ha contabilizado la deuda con los socios, por lo que se han de imputar al mismo ejercicio y por tanto no está prescrito el derecho de la Administración a determinar el importe de la deuda tributaria.

-Sobre la inclusión de la cuota de IVA.

No se considera acreditado que concurren las circunstancias del artículo 78 de la Ley del IVA, en particular, no se aprecia la existencia de operaciones sujetas y no exentas a dicho impuesto que lo permitan, por lo que no procede descontar la cuota de IVA al 21% del importe considerado como pasivo ficticio.

El actor no prueba la existencia de operaciones sujetas y no exentas de IVA por lo que no procede la aplicación del citado artículo.

-Sobre la adecuada motivación del acuerdo de liquidación.

En el presente caso existe una resolución administrativa en la que se hacen constar claramente los hechos y se subsumen en la norma jurídica que regula la consecuencia jurídica, quedando acreditada la motivación de la liquidación sin que se haya causado indefensión alguna al recurrente.

-Sobre la debida valoración de la prueba.

De los indicios y pruebas incluidas en el acuerdo de liquidación, puede cuestionarse la realidad de la deuda registrada sin que el actor haya aportado prueba alguna que permita desvirtuar tales conclusiones.

-Sobre la adecuación de la inclusión del contribuyente en el plan de inspección.

Partiendo de lo dispuesto en el artículo 116 de la LGT y 170 del RD 1065/2007 se concluye que la inclusión del actor en el plan de inspección se realiza de una manera objetiva, la existencia de la Orden de inclusión en el plan de inspección en el expediente administrativo es lo que permite garantizar al recurrente que la selección del mismo se ha realizado conforme a la normativa aplicable, siendo que el actor no ha aportado prueba que permita constatar la existencia de irregularidades en la inclusión del mismo en el plan de inspección.

-Conformidad a derecho de la sanción, existencia del elemento subjetivo. Adecuada motivación. No se ha vulnerado el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24 de la CE.

En el presente caso se respetan los requisitos de motivación de la presencia del elemento subjetivo de la infracción en la conducta de la actora, motivando la concurrencia del elemento subjetivo, no constando la formulación de alegaciones que permita acreditar error invencible en la conducta por parte del obligado al amparo del artículo 179 de la LGT.

Cuarto.

A la hora de resolver los motivos invocados por la actora conviene alterar el orden expuesto para empezar por analizar la alegada anulabilidad del acuerdo de liquidación por cuanto las actuaciones de comprobación e investigación resultan improcedentes dada la ausencia de indicios y justificación para proceder a la inclusión del contribuyente en el plan de inspección.

Señala la actora que no existía ningún tipo de indicio o justificación para incluirle en el plan de inspección, siendo que la Administración ha incluido al actor en un plan de inspección a través de una orden del Inspector Jefe sin justificar los motivos que le han llevado a ello, y si bien es cierto que no le es exigible a la Administración un razonamiento exhaustivo o una determinada extensión, sí que puede exigirse que el administrado pueda conocer los motivos del acto.

Invoca las sentencias del TS de 9 de febrero de 2012, y 27 de junio de 2013, para señalar que no corresponde al actor acreditar que ha sido incluido de forma correcta en el plan de inspección, sino que corresponde a la Administración la motivación del acto.

Concluye invocando las sentencias del TS de 29 de abril de 2010 y 30 de abril de 2012 para alegar que la Orden de carga del plan de inspección es insuficiente para justificar la actuación de la Administración, pues se desprende una evidente falta de motivación con trascendencia material, pues la ausencia de motivación de la Orden impide conocer las circunstancias concurrentes en cuanto al fondo del asunto.

El motivo debe ser rechazado, concurre en el presente supuesto la orden de carga en plan de inspección, de fecha 14 de enero de 2020, indicando, el equipo y el Jefe de Equipo/unidad, así como el Programa en el que se incluye, el 14001, control global pyme, señalando el obligado tributario y cuáles son las actuaciones, integrándose en el grupo 4, que se refiere al control de actividades económicas, especificando el alcance de la actuación de comprobación e investigación, siendo el Impuesto sobre Sociedades 2017 a 2018 y el IVA 1T/2017 a 4T/ 2018, documento firmado por el Inspector Regional, concluyendo la Sala que dicha Orden justifica los motivos de la inclusión en el mismo, el control de las actividades económicas en relación con tales impuestos y ejercicios, habiendo permitido al actor tener conocimiento de los motivos del acto, sin olvidar que el artículo 116 de la LGT señala que la administración Tributaria elaborará anualmente un plan de control tributario, que tendrá carácter reservado aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen, y que el artículo 170.7 del RD 1065/2007, dice que los planes de inspección y los demás sistemas de sección de los obligados tributarios que van a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, y no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios

Además el actor no ha alegado ni acreditado que concorra arbitrariedad o discriminación alguna en la inclusión del actor en el plan de inspección.

En último lugar debemos recordar que el TS en sentencia 712/2021, de 20 de mayo, dictada en el recurso 633/2019 ha señalado que lo relevante en relación con el plan de actuaciones es que el inicio de las actuaciones

inspectoras se haga con patrones de objetividad en cuanto a la selección de los obligados tributarios, reiterando lo dispuesto en la sentencia de 19 de febrero de 2020, (recurso de casación nº 240/2018) y sentencia de 2 de julio de 2020 (recurso de casación nº 3326/2017), que establecen como doctrina que la referencia en la orden de carga en plan de inspección al programa de selección del obligado tributario no determina cuál haya de ser el alcance de las actuaciones inspectoras, cuya determinación corresponde a los órganos competentes de la Administración tributaria y se hará constar en la comunicación de inicio de las actuaciones, resultando que en el presente supuesto se cumple tal requisito por lo que el motivo debe ser rechazado.

-En segundo lugar debemos analizar conjuntamente la alegada falta de motivación del acuerdo de liquidación que genera indefensión en la persona del actor al entender el mismo que la Administración siendo consciente de que hay pruebas de su contabilización sigue considerando dicho importes como un pasivo ficticio, siendo que tanto la escritura de compraventa de los terrenos, como la contabilización de los mismos a través de los libros contables, como la explicación del error en la asignación de las cuentas contables, debería haber sido tenida en cuenta por la Administración a la hora de interpretar que el pasivo ficticio corresponde en realidad a la adquisición de una serie de terrenos, basando solo los pasivos ficticios en unas supuestas contradicciones acerca de la asignación de las cuentas contables sobre las que recaen dichos terrenos.

Y la pretendida anulación del acuerdo en base a que la regularización practicada en las actas es improcedente por la indebida aplicación de la prueba de indicios y vulneración de las reglas de la carga de la prueba, ya que los indicios no están soportados por pruebas concluyentes, siendo que conforme lo dispuesto en el artículo 105 y 114 de la LGT, cada parte debe probar los hechos que le convienen, y en el presente caso, la Inspección no tiene prueba para llegar a la regularización llevada a cabo, alcanzando tal conclusión en base a indicios que no conectan el hecho base.

Para resolver esta cuestión debemos partir en primer lugar de los hechos recogidos en el acuerdo de liquidación que refiere respecto los pasivos contabilizados lo siguiente:

"La parte de la base imponible que la Inspección propone regularizar hace referencia a pasivos contabilizados por la sociedad cuya existencia es cuestionada. En concreto, en el Balance del ejercicio 2018 consta la cuenta "Otras aportaciones de socios", por importe 266.303 euros.

La Inspección requirió en la diligencia nº 1 (24/2/2020, núm. 19) la justificación documental de la cuenta "Otras aportaciones de socios" declarada y registrada en el libro diario del ejercicio 2018, identificando los activos aportados, y en su caso, cuenta bancaria en la que se hizo el ingreso si la aportación fue dineraria.

El obligado tributario en fecha 2/3/2020 aportó en Sede Electrónica de la AEAT (nº registro: RGE 783010062020; núm. 73) la hoja Excel que se reproduce en el cuadro que se transcribe en el acta y manifestó que: "El importe de los pagos realizados por el socio corresponde a los pagos por la compra de los terrenos del activo. Estos se clasifican como préstamo. Esta consideración es acorde con la realidad porque no son EXIGIBLES y tampoco generan REMUNERACION DE CAPITAL a los socios."

El obligado tributario manifestó en la diligencia nº 2 (4/3/2020): "Respecto a la cuenta "Aportaciones de socios" en el ejercicio 2018: El incremento de la cuenta corresponde a un préstamo participativo equivalente al pago por la compra de los terrenos de Montroi y Catadau que figuran en el correspondiente inventario de inmuebles, adquiridos en escritura pública aproximadamente 2003 y/o 2004. No ha formalizado ni escritura ni contrato del préstamo arriba referenciado, simplemente se ha aprobado por la Junta de Socios. Es un préstamo que no tiene remuneración a favor del

socio. La generación de la cuenta es con el objetivo que figure en el patrimonio de la empresa y no figure como una deuda de la sociedad con el socio".

La Inspección requirió (diligencia nº 3 del 7/7/20) la justificación documental del origen de los fondos utilizados para los pagos realizados por los socios en la compra de dichos terrenos y la contabilización de las cuentas "Préstamo participativo de Soledad" y "Préstamo participativo de Mauricio" en el Libro diario de 2018 (dentro del subgrupo de la cuenta "(118) Aportaciones de socios").

En escrito del 14/08/2020 (nº registro: NUM004, núm. 88) el obligado tributario manifestó, esencialmente, que los terrenos no estaban contabilizados y que se contabilizaron como patrimonio (préstamo participativo no reembolsable) al no haber realizado los socios ningún desembolso para su compra.

La Inspección ha comprobado los libros diarios aportados de los ejercicios 2009 a 2018, y ha constatado que los terrenos, a pesar de que el obligado tributario manifestó no estaban contabilizados, estaban registrados en la cuenta Mercancías (3000000) desde el ejercicio 2009 hasta el 2013. Al no haber aportado el libro diario del ejercicio 2014, no se ha podido comprobar las operaciones realizadas respecto a dichos terrenos. Se reproducen en el acta los asientos de apertura y cierre del libro diario aportados de los ejercicios 2009 y 2013 (núm. 37 y 41).

Sin embargo, desde el ejercicio 2015 hasta el 29/9/2018 en los libros no aparece registrada operación alguna respecto a dichos terrenos. Es el 30/9/2018 cuando en el libro diario de 2018 (núm. 44) registra la activación de los terrenos con abono a las cuentas "Cuenta corriente socio Soledad" y "Préstamos participativo Soledad" y "Préstamo participativo Mauricio". Se reproducen en el acta los asientos del libro diario del ejercicio 2018 aportados que recogen lo expuesto.

Además, de las subcuentas registradas en el asiento de cierre del libro diario del ejercicio 2018 (11800001) "Préstamo participativo de Soledad" por importe de 129.503,15 euros y (11800000) "Préstamo participativo de Mauricio" por importe de 136.799,85 euros, hay que hacer constar que aparece la citada cuenta de patrimonio neto del Balance, la cuenta 118 "Aportaciones de socios" (por importe total de 266.303,00 euros) que no está recogida en la memoria de las cuentas anuales.

Del análisis del Libro Diario aportados resulta que el origen de los préstamos participativos referidos es saldar las "Cuentas corrientes con socios" (de la partícipe Soledad generada desde al menos el ejercicio 2008 hasta el año 2018 y del partícipe Mauricio generada en el ejercicio 2018), sin que se haya aportado la documentación justificativa de los movimientos de dichas cuentas.

El resumen contable de lo analizado, que supone la conversión de la deuda del obligado tributario con sus socios en aportación de socios (cuenta 118), siendo el asiento de cierre del saldo final de las cuentas corriente con socios el siguiente (...)."]

Y en segundo lugar debemos partir de la motivación que señala el acuerdo de liquidación, que respecto la regularización por contabilización de pasivo ficticio refiere:

["SEXTO. - Regularización por contabilización de pasivo ficticio en 2018. Rectificación del acta.

Como se ha expuesto, la regularización se refiere a la consideración como pasivo ficticio del importe de 266.303 euros que aparece contabilizado en el balance de situación a 31 de diciembre de 2018 (núm. 30), en concreto dentro de patrimonio neto, como "Otras aportaciones de socios" (cuenta 118).

Los hechos relevantes con respecto a este motivo de regularización, de forma resumida dado que ya constan detallados en el acta y en el antecedente de hecho tercero del presente acuerdo, son los siguientes:

Requerida por la Inspección justificación de la naturaleza y realidad de las aportaciones que debían acreditar la procedencia de la cuenta referida, el obligado tributario manifestó el 2 de marzo de 2020 que (en negrita lo más destacable): "El importe de los pagos realizados por el socio corresponde a los pagos por la compra de los terrenos del activo. Estos se clasifican como préstamo. Esta consideración es acorde con la realidad porque no son EXIGIBLES y tampoco generan REMUNERACION DE CAPITAL a los socios." Aportó además el siguiente cuadro (núm. 73)(.....)

En la diligencia de 4 de marzo de 2020 (núm. 21), el representante voluntario del obligado tributario manifestó:

"Respecto a la cuenta "Aportaciones de socios" en el ejercicio 2018: El incremento de la cuenta corresponde a un préstamo participativo equivalente al pago por la compra de los terrenos de Montroi y Catadau que figuran en el correspondiente inventario de inmuebles, adquiridos en escritura pública aproximadamente 2003 y/o 2004. No ha formalizado ni escritura ni contrato del préstamo arriba referenciado, simplemente se ha aprobado por la Junta de Socios. Es un préstamo que no tiene remuneración a favor del socio. La generación de la cuenta es con el objetivo que figure en el patrimonio de la empresa y no figure como una deuda de la sociedad con el socio".

Requerida nuevamente por la Inspección la justificación documental del origen de los fondos utilizados para los pagos realizados por los socios en la compra de dichos terrenos y la contabilización de las cuentas "Préstamo participativo de Soledad" y "Préstamo participativo de Mauricio" en el Libro diario de 2018 (dentro del subgrupo de la cuenta "(118) Aportaciones de socios"), en escrito de 14 de agosto de 2020 (núm. 88), el obligado tributario manifestó, esencialmente, que los terrenos no estaban contabilizados y que se contabilizaron como patrimonio (préstamo participativo no reembolsable) al no haber realizado los socios ningún desembolso para su compra, por lo que "se contabilizó en la mercantil como un préstamo participativo no reembolsable y sin remunerar a los partícipes para consolidar y reflejar el patrimonio real de la empresa."

A pesar de lo manifestado sobre la no contabilización de los terrenos, de los libros diarios aportados obrantes en el expediente (años 2009 a 2018, excepto el del 2014 no aportado) ha resultado que sí lo estaban; en concreto, como se recoge en el acta (pág. 4) en seis subcuentas del subgrupo 30 del PGC.

El 30 de septiembre de 2018 se anotaron diversos asientos en el Libro Diario (pág. 5 del acta), que supusieron, por una parte, cargar cuentas de inmovilizado material por las parcelas referidas, que cambiaron así de calificación contable, dejando de ser mercaderías; se abonaron:

- Subcuenta corriente con socios de la cuenta 551 del PGC, " Soledad, CTA CORRIENTE SOC" (55100000). Como se expone en el acta, dicha subcuenta, que recoge una deuda del obligado tributario con su socia referida y se comprueba existente al menos desde 2008, se saldó el 30 de septiembre de 2018 con abono de las dos subcuentas de patrimonio neto a las que se hace referencia a continuación.

- Las dos subcuentas referidas de la cuenta 118 del PGC (otras aportaciones de socios), "PRÉSTAMO PARTICIPATIVO Mauricio" y "PRÉSTAMO PARTICIPATIVO Soledad" (11800000 y 11800001), que recogen los préstamos participativos que dan lugar a la regularización al no acreditarse su origen.

El 31 de diciembre de 2018 se contabilizan en el asiento de cierre (pág. 7 del acta) las dos subcuentas ya referidas, con importes de 136.799,85 euros (Mauricio) y 129.503,15 euros (Soledad).

De lo expuesto resulta:

1º. Las explicaciones ofrecidas en contestación a los requerimientos de la Inspección caen en diversas contradicciones: así, y adelantando lo que se expondrá, si como se afirma existe un préstamo participativo de los socios hay obligación de su reembolso y, por lo tanto y a pesar de lo afirmado, será exigible y remunerado. Hay contradicción igualmente entre lo afirmado en primer lugar en el sentido de que hubo desembolso por los socios para adquirir los terrenos (2 de marzo), para luego declarar que no lo hubo (14 de agosto).

2º. En todo caso, aunque se hubiera acreditado la existencia de una deuda en los términos expuestos por el obligado tributario, es igualmente improcedente la calificación como préstamo participativo y su inclusión en la referida cuenta 118 del PGC que hace el obligado tributario. En efecto, el art. 20 del RDLey 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (BOE del 8 de junio), establece:

"Artículo 20. Préstamos participativos.

Uno. Se considerarán préstamos participativos aquellos que tengan las siguientes características:

a) La entidad prestamista percibirá un interés variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria. El criterio para determinar dicha evolución podrá ser: el beneficio neto, el volumen de negocio, el patrimonio total o cualquier otro que libremente acuerden las partes contratantes. Además, podrán acordar un interés fijo con independencia de la evolución de la actividad.

b) Las partes contratantes podrán acordar una cláusula penalizadora para el caso de amortización anticipada. En todo caso, el prestatario podrá amortizar anticipadamente el préstamo participativo si dicha amortización se compensa con una ampliación de igual cuantía de sus fondos propios y siempre que este no provenga de la actualización de activos.

c) Los préstamos participativos en orden a la prelación de créditos, se situarán después de los acreedores comunes.

d) Los préstamos participativos tendrán la consideración de fondos propios a los efectos de la legislación mercantil.

Dos. Los intereses devengados tanto fijos como variables de un préstamo participativo se considerarán partida deducible a efectos de la base imponible del Impuesto de Sociedades del prestatario."

Por lo tanto, y como ya se ha apuntado, no es posible por contradictorio, como se hace en el escrito de 14 de agosto de 2020, decir que se trata de "un préstamo participativo no reembolsable y sin remunerar a los partícipes...".

Por su parte, la definición de la ya referida cuenta 118 del PGC es la siguiente:

118.

"Aportaciones de socios o propietarios

Elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas. Es decir, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. En particular, incluye las cantidades entregadas por los socios o propietarios para compensación de pérdidas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados.

b) Se cargará:

b1) Generalmente, con abono a la cuenta 121.

b2) Por la disposición que de la aportación pueda realizarse."

A mayor abundamiento y con carácter interpretativo al no ser todavía aplicable en los periodos comprobados, la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (BOE del 11 de marzo), dispone a estos efectos:

"Artículo 9. Otras aportaciones de los socios.

1. Las aportaciones de los socios sin contraprestación y en proporción a su participación en la sociedad, incluidas las que eventualmente se realicen en mérito de prestaciones accesorias, no cumplen la definición de ingreso, ni la de pasivo y, por lo tanto, el valor razonable del activo aportado, o el de la deuda condonada, se contabilizará en el patrimonio neto, dentro de los fondos propios, en el epígrafe A-1.VI. "Otras aportaciones de socios".

...

3. Para contabilizar estas aportaciones en el patrimonio neto será necesario verificar la siguiente información:

a) La certeza de la incorporación de los activos al patrimonio de la sociedad, o de la condonación de la deuda,

b) La identidad de los aportantes y el porcentaje de participación que poseen en la sociedad,

c) El importe dinerario o el valor razonable de los activos aportados por cada socio, o el valor razonable de la deuda condonada, y

d) Que el fundamento o razón objetiva de la aportación es el incremento de los fondos propios de la sociedad. Esto es, para determinar si las aportaciones se imputan al patrimonio neto o se inscriben dentro del pasivo se estará al título jurídico de la aportación del que debe resultar indubitadamente que las cantidades aportadas solo pueden ser reintegradas a los socios previo cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 28 para el reparto del beneficio distribuable.

4. Estas contribuciones se integran en el patrimonio neto de la sociedad, pero a cambio no se entregan nuevas acciones o participaciones sociales y, en consecuencia, el socio que las realiza no recibe derecho alguno, sin perjuicio de que las reconozca como un mayor valor de la inversión.

5. Las aportaciones de los socios reguladas en este artículo constituyen beneficios distribuíbles, igual que la prima de emisión o la prima de asunción.

..."

En este caso, y ante la falta de aportación de documentación justificativa, no se acredita la existencia de un préstamo participativo, siendo por lo tanto improcedente su calificación contable como integrante del patrimonio neto y, en concreto, de los fondos propios de la sociedad.

3º. La Inspección considera que, el obligado tributario al calificar como inmovilizado en 2018 los terrenos adquiridos y escriturados a su nombre entre los ejercicios 2006 a 2007, que según afirmó no contabilizó en los correspondientes años de adquisición (pero sí lo estaban como existencias), no puede generar una deuda a favor de los socios al contabilizar la "Cuenta corriente Soledad" como contrapartida a la activación de los terrenos. En efecto, en las escrituras de adquisición/adjudicación aportada nada se dice respecto a que los fondos que financiaron tales operaciones fueran aportados por los socios, ni tampoco se ha aportado un medio de prueba que lo acredite.

Como se expone en el acta, de lo contabilizado por el obligado tributario y las explicaciones ofrecidas resulta que, en realidad, las operaciones contabilizadas en las subcuentas "Cuenta corriente Soledad" desde 2008 al menos y la "Cuenta corriente Mauricio" en el ejercicio 2018, de las que resulta la existencia de deudas del obligado tributario con sus socios, se saldan con las cuentas "Préstamos participativos Soledad" y "Préstamos participativos Mauricio", pero no constituyen aportaciones de bienes y derechos de los socios; en realidad, se saldan las cuentas corrientes con socios con la apariencia de aportaciones de los socios, reiterándose que no se han justificado documentalmente las operaciones reflejadas en la contabilidad.

En conclusión, procede la aplicación de lo establecido en el art. 121 de la LIS, ya que el pasivo reflejado en la cuenta del Balance (patrimonio neto) "Otras aportaciones de socios" como préstamo participativo de los socios del obligado tributario, la Sra. Soledad y el Sr. Mauricio, en el importe de 266.303 euros, es ficticio al tratarse de unas deudas de las que el obligado tributario no ha justificado que correspondiesen a reales aportaciones de bienes o derechos de titularidad de los socios. Ello además de que, como se ha señalado, tampoco se ha acreditado la existencia de préstamos participativos según resulta de la normativa aplicable.

Por lo tanto, la Inspección considera que se trata de rentas no declaradas que generarían en un futuro una posible retribución a los socios encubierta en la forma de préstamo participativo en los siguientes importes: (...)

Con respecto a la imputación de las rentas presuntas, se confirma el acta en dicho punto; en efecto, a pesar que el obligado tributario no ha manifestado ni probado a qué período impositivo corresponden dichas rentas presuntas (no declaradas), la Inspección imputa el importe de las rentas presuntas en el ejercicio 2018, período en el cual se ha contabilizado la deuda con los socios.

Finalmente, tal y como se recoge en el acuerdo de rectificación de 15 de marzo de 2021, no procede la aplicación que se hace en el acta del art. 78 de la Ley del IVA y su interpretación jurisprudencial, ya que no se considera acreditado que concurren las circunstancias que lo habiliten; en particular, no se aprecia la existencia de operaciones sujetas y no exentas a dicho impuesto que así lo permitan. En consecuencia, no procede descontar la cuota de IVA al 21% del importe considerado como pasivo ficticio según lo expuesto.

Por tanto, la Inspección propone aumentar la base imponible en el ejercicio 2018 en 266.303,00 euros. Se rectifica, por lo tanto, según el acuerdo señalado en el párrafo anterior, la regularización contenida en el acta en este punto."]

Pues bien, lo expuesto acredita la existencia de motivación suficiente, siendo cuestión distinta que el actor discrepe de la misma, sin que se pueda alegar indebida aplicación de la prueba de indicios, al no hacer referencia a la misma a Inspección ni vulneración de la carga de la prueba al resultar conforme lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo y tal y como señalaremos a continuación, el actor no ha probado su derecho.

-A continuación debemos analizar si tal y como sostiene la actora procede la anulación del acuerdo de liquidación por la inexistencia de pasivos ficticios dado que el elemento patrimonial sí se encontraba reflejado en la contabilidad. Préstamo sin remuneración que figura en el patrimonio neto de la empresa.

Añade que no concurre la inexistencia de pasivos ficticios, pues constaba con anterioridad el elemento patrimonial en los registros contables de la sociedad, siendo además un préstamo que no tiene remuneración alguna a favor del socio y que figura dentro del patrimonio neto de la empresa, y no como una deuda de la sociedad con el socio, siendo que tales terrenos ya aparecían en la contabilidad del actor en el ejercicio 2009 en el libro diario,

tratándose de un préstamo participativo no reembolsable sin remuneración a favor del socio, aunque que no se formalizó escritura ni contrato del préstamo pero fue aprobado por la Junta de Socios.

Señala que conforme el artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 27/2014, respecto los bienes y derechos no contabilizados o no declarados, se presume que no han sido declaradas rentas, cuando concurren dos requisitos, el primero, que el contribuyente tenga elementos patrimoniales no registrados en sus libros de contabilidad, lo que no concurre en el presente supuesto pues sí estaban registrados en la contabilidad, tal y como señala el acuerdo de liquidación, estaban registrados en la cuenta Mercancías desde el ejercicio 2009 hasta el 2013, siendo que una serie de saldos contabilizados en el patrimonio neto de la sociedad no pueden ser considerados como pasivos de la sociedad, concluyendo que los terrenos, primero contabilizados como mercancía y luego modificada y revisada la misma conforme los criterios contables, no pueden ser un pasivo ficticio, dado que su existencia ha sido acreditada; y el segundo, que haya registrado en su contabilidad deudas existentes, y ello no concurre en el presente supuesto en el que no se ha llegado a contabilizar una deuda como tal en la contabilidad, ya que la misma se saldaba directamente con el patrimonio neto de la empresa tal y como se puede comprobar de las cuentas anuales.

Concluye que conforme el artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se presume que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en la contabilidad, minorado en el importe de las deudas contraídas para financiar esa adquisición que igualmente no estén contabilizadas sin que el importe neto pueda ser negativo, y en el presente supuesto no se ha justificado la valoración realizada quedando al arbitrio de la Administración la cuantía otorgada a ese supuesto pasivo ficticio, al no tratar de entrar a determinar el valor de los terrenos que ya se registraron en el 2009.

Llegados a este punto debemos recordar el artículo 121 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, que regula los bienes y derechos no contabilizados o no declarados y la presunción de obtención de rentas, que señala:

"1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.

2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del contribuyente cuando éste ostente la posesión sobre ellos.

3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.

La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de ésta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes.

5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros.

6. El valor de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 1, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales."

Pues bien, el motivo entiende la Sala que debe ser rechazado, pues partimos de la aplicación del artículo 121.4 de la Ley del Impuesto, que señala claramente como se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes, y es lo que ha sucedido en el presente supuesto, donde nos encontramos ante pasivos contabilizados por la sociedad cuya existencia es cuestionada, pues en el Balance del ejercicio 2018 consta la cuenta "Otras aportaciones de socios", por importe 266.303 euros, alegando que se corresponde con un préstamo participativo equivalente al pago por la compra de terrenos que figuran en el inventario de bienes adquiridos mediante escritura pública en el 2003/2004, sin que exista contrato de préstamo alguno, ya que es un préstamo que no tiene remuneración a favor del socio, pero lo cierto es que requerida la actora por la Inspección para que se acredite el origen de los fondos utilizados por los socios para la compra de tales terrenos, entra en contradicción y señala que los terrenos no estaban contabilizados y lo contabilizaron como patrimonio al no haber realizado los socios ningún desembolso.

A ello hay que añadir que examinados los libros diarios por la Inspección se constata que los terrenos estaban como mercancías desde 2009 hasta el 2013 y no pudiendo comprobar el libro diario del 2014 al no aportarlo, se constata que desde el 2015 hasta el 29 de septiembre de 2018 en el libro diario no aparece operación alguna con los terrenos, sino que en fecha 30 de septiembre de 2018 se registra en el libro de 2018 la activación de los terrenos con abono a las cuentas corriente socio y préstamo participativo socio, concluyendo la Inspección que la finalidad es la conversión de la deuda del obligado tributario con sus socios en aportación de socios.

De lo expuesto resulta que el pasivo reflejado en la cuenta del Balance "Otras aportaciones de socios" como préstamo participativo de los socios del obligado tributario, en el importe de 266.303 euros, es ficticio al tratarse de unas deudas de las que el obligado tributario no ha justificado que correspondiesen a reales aportaciones de bienes o derechos de titularidad de los socios para la compra de los alegados terrenos, siendo además que tampoco se ha acreditado la existencia de préstamos participativos según resulta de la normativa aplicable, cumpliéndose los requisitos del artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La Inspección aprecia la existencia de un registro contable correspondiente a una deuda inexistente, sin que se haya probado que obedece a los pagos realizados por los socios para la compra de los terrenos, siendo además tal y como señala la resolución del TEAR que conforme lo dispuesto en el artículo 20 del RD Ley 7/1996 y 118 del PGC, si existe un préstamo participativo de los socios hay obligación de su reembolso y por tanto será exigible y remunerado, siendo contradictorio la existencia de un préstamo participativo no reembolsable y sin remunerar a los partícipes.

En último lugar y respecto la alegación de que no se ha justificado la valoración realizada quedando al arbitrio de la Administración la cuantía del supuesto pasivo ficticio al no tratar de determinar el valor de los terrenos, debe ser rechazada, al haber concluido que no se ha acreditado que tal deuda inexistente obedezca a los pagos para la compra de los terrenos, no siendo por tanto determinante la aplicación del 121.3 citado.

-A continuación refiere la actora la improcedencia de la imputación de rentas presuntas de pasivos ficticios al provenir esta de ejercicios que se encontraban prescritos, pues sostiene que respecto de la cuenta "Otras aportaciones de socios", el incremento de la cuenta corresponde a un préstamo participativo equivalente al pago por la compra de los terrenos de Montroi y Catadau que figuran en el inventario de inmuebles adquiridos en escritura pública aproximadamente 2003/2004, y la Inspección comprueba que los libros diarios de los ejercicios 2009 a 2018 se encontraban registrados en la cuenta mercancías desde el 2009, por lo que no existe duda que esos supuestos pasivos ficticios proviene del ejercicio 2009, encontrándose en el momento del inicio de la inspección prescritos.

Añade que esta cuestión ya ha sido tratada por sentencia del TS de 5 de octubre de 2012 cuando señala que para el pasivo ficticio es válido cualquier medio de prueba incluidos los libros de contabilidad a la hora de fijar el momento en que se generó la renta y el periodo impositivo al que resulta imputable, y sentencia del TS de 25 de julio de 2023 que señala que los apuntes contables son válidos como medio de prueba para aplicar la excepción del artículo 121.5 de la Ley 27/2014, y en los mismos términos la resolución del TEAC de 21 de marzo de 2013.

El motivo debe ser rechazado, pues en el presente supuesto nos encontramos ante pasivos ficticio en el ejercicio 2018, sin que se haya acreditado, tal y como ya hemos señalado, por la actora que tal deuda inexistente obedezca a los pagos para la compra de los terrenos.

-En último lugar alega la actora la improcedencia del acuerdo de liquidación por la indebida inclusión de la cuota del IVA al 21% en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, lo que supone la quiebra del principio de neutralidad del IVA.

Añade que en un primer momento la Inspección no incluyó las cuotas de IVA soportado en las rentas no declaradas conforme la doctrina del TS y luego, cambia de criterio, indicando en el acuerdo de rectificación de la propuesta que no se aprecia la existencia de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto, sosteniendo la Administración la improcedencia de la aplicación del artículo 78 de la Ley del IVA, descontando una cuota de IVA de 46.217,88 euros del importe computado como pasivo ficticio.

Invoca la sentencia del TJUE de 1 de julio de 2021, C-251/2019, que resuelve en los términos del acta inicial, calculando las rentas no declaradas descontando la cuota del IVA para determinar la base imponible de la liquidación, y la sentencia del TJUE de 13 de enero de 2022, caso 156/2020, que señala que en la medida en que no hay mención alguna al IVA en un precio de un determinado bien, debe entenderse que el precio ya incluye las cuotas de IVA en el caso de que el vendedor careciera de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA que se reclama por la Administración Tributaria.

También invoca las sentencias del TS de 19 de febrero de 2018 que señala que para la determinación de la base imponible del IVA ha de considerarse incluido el impuesto en el precio pactado cuando las partes fijen un precio sin mención al IVA, el vendedor es el sujeto pasivo del IVA, y carezca de posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración, y la sentencia del TS de 12 de marzo de 2018 que señala que debe tenerse en cuenta el derecho europeo para determinar la renta de la sociedad a efectos del Impuesto sobre Sociedades aunque el IVA no sea un ingreso que integre la renta de la sociedad.

Concluye invocando la sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013 que señala que de los artículos 1 y 73 de la Directiva de IVA se desprende que el principio del sistema común del IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de éstos y que la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación, entendiéndose que todo ello es aplicable al presente supuesto, ya que la actora es sujeto pasivo del IVA por esas rentas ocultas, siendo además que no tiene posibilidad alguna de recuperar las cuotas del IVA de la compradora.

Pues bien, para rechazar la presente alegación basta señalar que no habiendo acreditado el actor la existencia de operaciones sujetas y no exentas, al no constar que tales pasivos ficticios en el ejercicio 2018 procedan

delos pagos para la compra de los terrenos, efectuados por los socios, no procede descontar la cuota del IVA al 21% del importe considerado como pasivo ficticio.

Quinto.

Entrando en el análisis del acuerdo sancionador, alega en primer lugar la anulación del acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por falta de motivación y ausencia de culpabilidad, tipo subjetivo, en el acuerdo notificado de imposición de sanción por infracción tributaria, pues entiende que la fundamentación del acuerdo sancionador es genérica y no cumple con las exigencias aplicables no solo por no concurrir el tipo objetivo sino porque el elemento subjetivo se motiva de forma insuficiente.

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

"Pues bien, en las actuaciones inspectoras desarrolladas, documentadas en el Acta e Informe ampliatorio y finalizadas con el Acuerdo de Liquidación que se dictó el día 13/04/2021, ha resultado acreditado, a juicio de esta Dependencia Regional de Inspección lo siguiente:

La existencia de un pasivo ficticio por importe de 266.303€, en el ejercicio 2018 ante la falta de aportación de documentación justificativa que acredite la existencia del pasivo reflejado en la cuenta del Balance (patrimonio neto) "Otras aportaciones de socios" como préstamo participativo de los socios del obligado tributario, la Sra. Soledad y el Sr. Mauricio, explicación ofrecida por el obligado tributario para justificar su calificación. Se trata de unas deudas de las que el obligado tributario no ha justificado que correspondiesen a reales aportaciones de bienes o derechos de titularidad de los socios. Ello además de que tampoco se ha acreditado la existencia de préstamos participativos según resulta de la normativa aplicable y reflejada en el acuerdo de liquidación.

Como se expone en el acuerdo de liquidación, de lo contabilizado por el obligado tributario y las explicaciones ofrecidas resulta que, en realidad, las operaciones contabilizadas en las subcuentas "Cuenta corriente Soledad" desde 2008 al menos y la "Cuenta corriente Mauricio" en el ejercicio 2018, de las que resulta la existencia de deudas del obligado tributario con sus socios, se saldan con las cuentas "Préstamos participativos Soledad" y "Préstamos participativos Mauricio", pero no constituyen aportaciones de bienes y derechos de los socios; en realidad, se saldan las cuentas corrientes con socios con la apariencia de aportaciones de los socios, reiterándose que no se han justificado documentalmente las operaciones reflejadas en la contabilidad.

Por lo tanto, la Inspección consideró que se trata de rentas no declaradas que generarían en un futuro una posible retribución a los socios encubierta en la forma de préstamo participativo.

Así pues la conducta observada en el obligado tributario respecto de este motivo de regularización se considera merecedora de reproche, de acuerdo con los hechos acreditados en el procedimiento y cuyo relato fáctico se contiene en el acuerdo de liquidación; según los cuales, el obligado tributario ante la contabilización de un pasivo cuya existencia se cuestiona, ofrece explicaciones que caen en diversas contradicciones y que no son congruentes con la realidad apreciada, sin aportar documentación justificativa de las operaciones a las que afirma corresponden a un préstamo participativo con los socios por la adquisición de unos terrenos, que primero figuraban como mercancías y desde el 2018 como inmovilizado material. La falta de acreditación de la naturaleza y el origen de un pasivo que figura en contabilidad denota un comportamiento no adecuado a la norma que impone que todo hecho contable debe estar respaldado con la pertinente justificación documental que permita su registro y calificación contable en aras a ofrecer la imagen fiel de la situación de la empresa. Cuestión está que no puede desconocer el obligado tributario.

Por otro lado, en ambos ejercicios el obligado tributario deduce gastos asociados a un inmueble de su propiedad cuyo uso tiene cedido su socio, lo que denota una conducta culposa puesto que es necesariamente conocedor de este hecho: el bien está a su disposición, no contabiliza ingresos por su cesión, y dada la naturaleza de los gastos que deduce (consumos de agua, electricidad, conexión internet, comunidad IBI seguros...), es necesariamente consciente de la relación que dichos gastos guardan con el inmueble y su falta de afectación a la actividad realizada que recordemos es la promoción inmobiliaria de terrenos.

La norma también es clara y no ofrece dudas razonables respecto a la obligación, que pesa sobre el obligado tributario de acreditar y justificar todas las partidas de gastos y pérdidas así como la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos que impone la Ley para considerar un gastos o pérdida deducible, por lo que entendemos, como no puede ser de otra forma, que la inclusión comogastos o pérdidas deducibles de partidas que no se hallan debidamente justificadas, implica la faltade diligencia o la concurrencia de negligencia en el cumplimiento de la obligación tributaria.

Con respecto al deber que incumbe al obligado tributario de la justificar los créditos fiscales que constituyen las bases imponibles negativas declaradas de ejercicios anteriores, la normativa reguladora es clara y precisa en este punto (artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) y de forma muy explícita en el artículo 70.3 de la LGT , sin que la norma ofrezca dudas sobre la concurrencia de los requisitos que son necesarios y de la necesidad de acreditar por parte del obligado tributario la procedencia de los datos que pese a tener su origen en operaciones

realizadas en periodos anteriores, incluso prescritos, son aplicados y/o considerados para determinar la deuda tributaria en otros periodos posteriores. En concreto, para que pueda beneficiarse del crédito de impuesto que suponen las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores con las compensaciones aplicadas que determinan una menor tributación.

Por lo expuesto, se estima concurrente el elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario que fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta: contabilizar correctamente y en las cuentas adecuadas que permitan reflejar la realidad de los hechos y sucesos acontecidos, disponiendo de los documentos acreditativos de los mismos y deducir los gastos y pérdidas atendiendo a su relación con la actividad, así como cumpliendo el resto de requisitos exigidos para su deducibilidad y establecidos de forma clara en la norma, conservar los documentos y justificantes que acrediten la naturaleza e importe de las pérdidas contabilizadas y de las bases imponibles negativas cuyo aprovechamiento se produce en ejercicio distinto a su origen, así como de ingresar las cuotas tributarias pertinentes en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso al menos de culpa, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT ."]

Pues bien, de la lectura del transcrito acuerdo sancionador se evidencia no solo que concurre culpabilidad en la conducta del actor, detallando la culpa en cada una de sus conductas, sino que concurre también motivación suficiente y detallada, no solo en relación con la conducta infractora realizada, sino en relación con la concurrencia de la culpabilidad necesaria, señalando cuales son los hechos, por los que se sanciona la conducta del actor, por lo que el motivo debe ser rechazado.

-En último lugar refiere el actor la nulidad de pleno derecho del acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por contravención del principio de presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE. Indefensión del obligado tributario.

Invoca la sentencia del TC de 20 de junio de 2005 y la del TS de 9 de enero de 2017 para concluir que la deficiente motivación de la resolución sancionadora puede llevar aparejada la indefensión del obligado tributario y concluye que la Administración ha actuado de manera automática en cuanto a la imposición de la sanción causando indefensión al actor.

Este motivo que debe ser rechazado en base a todos los argumentos ya esgrimidos, habiendo apreciado la Sala la concurrencia de culpabilidad en los terminados señalados por el acuerdo sancionador sin que se haya vulnerado el principio de presunción de inocencia.

Por lo expuesto el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

Sexto.

Conforme lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA 29/98, conforme redacción dada por la Ley 37/2011, habiéndose desestimado la demanda hay que imponer las costas a la parte demandante, si bien, en uso de la facultad que confiere el citado artículo 139 LJCA, se fijan en un máximo de 1500 euros por todos los conceptos del Abogado del Estado.

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

FALLO

DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por VALPROANSA SL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 31 de enero de 2023.

Con expresa imposición de las costas procesales a la actora con la limitación máxima de 1500 euros por todos los conceptos del Abogado del Estado.

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 CASACIÓN ante 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.