



Roj: **STSJ CAT 5316/2017 - ECLI: ES:TSJCAT:2017:5316**

Id Cendoj: **08019330012017100423**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Barcelona**

Sección: **1**

Fecha: **15/06/2017**

Nº de Recurso: **50/2014**

Nº de Resolución: **464/2017**

Procedimiento: **Recurso ordinario**

Ponente: **EMILIA GIMENEZ YUSTE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 50/2014

Partes: TRANSPORTES PORTUARIOS, SA C/ T.E.A.R.

S E N T E N C I A N º 464

Ilmos. Sres.:

MAGISTRADOS

D.ª NÚRIA CLÈRIES NERÍN

D. RAMON GOMIS MASQUÉ

D.ª EMILIA GIMENEZ YUSTE

D.ª NÚRIA BASSOLS MUNTADA

D. FRANCISCO JOSÉ GONZÁLEZ RUIZ

D. RAMON FONCILLAS SOPENA

D. JOSÉ LUIS GÓMEZ RUIZ

En la ciudad de Barcelona, a quince de junio de dos mil diecisiete .

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº **50/2014**, interpuesto por TRANSPORTES PORTUARIOS, SA, representado por el Procurador D. JAUME CASTELL NADAL, contra T.E.A.R., representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada DOÑA EMILIA GIMENEZ YUSTE, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por el Procurador D. JAUME CASTELL NADAL, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

SEGUNDO: Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos



de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

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

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: El presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) en las Reclamaciones Económico-Administrativas nº NUM000 , NUM001 y NUM002 acumuladas, interpuestas en nombre y representación de TRANSPORTES PORTUARIOS SA, contra acuerdos dictados por AEAT Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de Cataluña, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2004-2006 y sanciones tributarias resultantes.

En la parte dispositiva, el TEARC acuerda:

a) Estimar en parte la reclamación nº NUM000 contra acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ordenando anular el acuerdo impugnado y dictar uno nuevo en los términos expuestos a modo de resumen en los Fundamentos de Derecho núms. 6 y 7.

b) Estimar la reclamación nº NUM002 contra sanción por haber sido anulada la liquidación de que dimana.

c) Desestimar la reclamación nº NUM001 , contra sanción que trae causa del Acta de Conformidad.

SEGUNDO: Por razones de orden procesal hemos de comenzarse por examinar la inadmisibilidad del presente recurso que opone el Abogado del Estado, consistente en la falta de legitimación del recurrente, con fundamento en que la resolución impugnada es estimatoria y no cabe discutir su fundamentación.

No obstante, hemos de poner de relieve que el TEARC estima en parte las reclamaciones, por lo que las pretensiones no han sido acogidas en su integridad. En este sentido, el TEARC resuelve anular la liquidación, a fin de que sea sustituida por otra, y mantiene la sanción por haber deducido el importe de unas sanciones cuya deducibilidad está excluida.

En consecuencia, no se acoge la inadmisibilidad del recurso que opone la Administración.

La Sala tampoco comparte a alegada desviación procesal, que fundamenta el Abogado del Estado en que se alega prescripción por vez primera en esta sede, pues de conformidad con lo previsto en el artículo 56 de la LRJC, en el escrito de demanda se consignarán las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos proceda, hayan sido o no planteados ante la Administración.

TERCERO: Sentado lo anterior, y comenzando por la discrepancia de la recurrente con las dilaciones que se le imputan, se advierte que las cuestiones que plantea fueron alegadas en el recurso número 21/2013, seguido a instancias de la propia actora y que resolvimos en nuestra Sentencia núm. 606/2016, de 9 de junio que, si bien estimó el recurso, rechazaba el indicado motivo.

Consecuentemente, motivos de seguridad jurídica, coherencia e igualdad en la aplicación de la norma nos obligan a reiterar lo allí expuesto:

<< En primer lugar, el recurrente muestra su disconformidad con la dilación que se le imputa desde el 2-4-2009 al 29-4-2009 (27 días). A tal efecto manifiesta que en la Diligencia número 7 se le solicita una cantidad elevadísima de documentación y sin embargo se fijó la visita para el día 2-4-2009, en contra de lo que dispone el artículo 171.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Así, cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, y en este caso se otorga un plazo inferior.

Del examen de la Diligencia número 7 resulta que la Administración pone de manifiesto al obligado tributario las dotaciones anuales y las disminuciones al resultado contable para amortización, que se consideran fiscalmente deducibles y, a la vista de las facturas y gastos contabilizados, se le solicita que en su próxima comparecencia: describa las condiciones en las que su proveedor D. Patricio prestaba sus servicios e indique si tiene otros



trabajadores afectos a la actividad de reparación de automóviles; identifique y acredite documentalmente, en la medida de sus posibilidades, los medios personales y materiales utilizados por el transportista Sr. Teodoro en los servicios prestados los años 2004, 2005 y 2006 a Transportes Portuarios; indique si entre sus gastos contabilizados existe alguno correspondiente a reparaciones del camión de su proveedor Sr. Carlos Daniel o a otros gastos por los servicios recibidos de dicho proveedor; que explique la causa de que haya satisfecho el importe de la reparación del camión matrículaNHF e indique si lo ha repercutido al transportista; que explique la causa de que haya satisfecho la instalación de dos polaris en el camión matrículaRGF e indique si lo ha repercutido al transportista; que explique qué tipo de elementos son los Mustang Pumps y, en caso de tratarse de elementos incorporados a camiones o cisternas identifique los mismos; que indique en qué ejercicio se contabilizó como pago la sanción de tráfico contabilizada y acredite documentalmente qué parte del importe corresponde a intereses; explique y acredite documentalmente, en la medida de sus posibilidades, la utilización de los gastos por el concepto de compras que se identifican en la propia diligencia.

Pues bien, el demandante no señala qué documentación de la requerida era la que se encontraba en poder de terceras personas, que impusiera el plazo mínimo de diez días indicado; tampoco cumplimentó el requerimiento en el repetido plazo de diez días. A lo que cabe añadir que de la propia diligencia número 7 se desprende que las explicaciones y documentos que se le requieren se encuentran en poder de la propia empresa.

En este sentido, la diligencia número 8 refleja las explicaciones del compareciente en respuesta a las cuestiones que le fueron requeridas, se hace constar los importes de las facturas recibidas de los Sres. Patricio y Teodoro, y se aportan documentos suscritos por la propia empresa Transportes Portuarios SA, en los que se relacionan los extremos interesados por la Inspección, acerca del tiempo de servicios a la empresa de trabajadores y conductores y las explicaciones sobre gastos.

En definitiva, los datos que se le pedían se deducían de sus relaciones económicas o profesionales con otras personas, siendo Transportes Portuarios SA quien disponía de esa información, respecto de sus propias obligaciones tributarias.

Por último, y en contra de lo manifestado, es de ver que en la propia diligencia número 8 se comunica al representante autorizado que los 27 días transcurridos entre ambas diligencias se considerarán como dilaciones imputables al obligado tributario.

Por todo lo expuesto el motivo no puede prosperar .>>

CUARTO: En lo que se refiere a los gastos no admitidos que son objeto de controversia, la Inspección considera y el TEARC confirma, que el obligado tributario contabilizó en concepto de gastos en el ejercicio 2004 un importe de 3.044,23 euros correspondiente al pago de multas y sanciones. Además contabilizó en dicho ejercicio el importe de 3.789,50 euros que fue cobrado en dicho ejercicio y que se correspondía devolución de una multa del año 2001.

Así, el artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en materia de gastos no deducibles, prevé que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: c) Las multas y sanciones penales y administrativas.

Tal como razona el TEARC, y se reconoce en la demanda, el citado artículo establece de manera clara y taxativa los gastos cuya deducibilidad no se admite a efectos del Impuesto sobre Sociedades, fijando de manera clara los correspondientes a las multas y sanciones, por lo que habiendo contabilizado el obligado tributario en concepto de gastos las multas correspondientes al ejercicio 2004, debió proceder en el momento de efectuar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades a practicar un ajuste extracontable positivo por dicho importe.

A juicio del demandante si las multas de 2004 no son deducibles como gastos, las devoluciones del 2004 tampoco son computables como ingresos. Pero la Sala comparte con el TEARC que la devolución de la sanción percibida en el 2004, se contabilizó en el ejercicio 2004, debiéndose declarar en el ejercicio en que se contabiliza.

QUINTO: En cuanto a los gastos no justificados, por haberse aportado fotocopia de documentos emitidos por entidades financieras, la demandante considera que dicha documentación acredita suficientemente el gasto y la factura no es un medio probatorio exclusivo.

Como dijimos en nuestra Sentencia número 99/15, de 30 de enero, en tema de facturación ha de tenerse en cuenta el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Es cierto que en el artículo 4 de dicho Reglamento se contemplan determinados supuestos en los que la obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de tique y copia de éste cuando el importe de la operación correspondiente no exceda de 3.000 euros, IVA incluido. Efectivamente, en el



apartado e), se incluyen las operaciones consistentes en "Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías, horchaterías, chocolaterías y establecimientos similares, así como el suministro de bebidas o comidas para consumir en el acto" en las que podrían subsumirse los tiques aportados por el recurrente en los diversos conceptos reseñados.

Ahora bien, no obstante lo anterior, el artículo 4.2 del RD 1496/2003 estipula claramente que la obligación de expedir factura no podrá ser cumplida mediante la expedición de tique en los supuestos que se citan en los artículos 2.2 y 3. Y de la regulación de tales artículos resulta que los tiques no pueden ser sustitutivos de las facturas precisamente en aquellas operaciones en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

Este es precisamente el supuesto en el que nos encontramos por lo que es exigible la correspondiente factura para admitir una justificación de los gastos, como resuelve la Inspección al indicar que no pueden considerarse fiscalmente deducible, habida cuenta las obligaciones de facturación previstas en el RD1496/2003. En relación con la naturaleza del gasto, a juicio de la demandante son deducibles porque se trata de gastos de representación, pero de la expresada documentación, no se acredita suficientemente los elementos determinantes del carácter deducible de los gastos, pues se incluyen entre otros "servicios y artículos personales", "cuota anual tarjeta", "restaurantes" o "media mark".

SEXTO: Por lo que respecta a la no admisión como gastos deducibles de los importes por "décimos de lotería" y "tarjetas de regalo de El Corte Inglés", la Inspección considera que no están relacionados con la actividad. De otro lado, en las facturas por "atenciones varias" no se consideran deducible las cuotas en IVA, por lo que se deduce el importe en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En lo referente a estos gastos, la Inspección considera que el obligado no acredita su utilización en su actividad económica. Por su parte, el TEARC pone de relieve que no se discute que la adquisición de los décimos o la adquisición de tarjetas regalo como atención a clientes, proveedores o trabajadores no sean deducibles, sino que el obligado no identificó en ningún momento los destinatarios de dichas atenciones.

En la demanda se invoca la admisibilidad de los gastos de lotería y gastos de Navidad, conforme al artículo 14, 1, e, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre sociedades, pues si bien no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles e) Los donativos y liberalidades, se añade que: "No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos o costumbres se efectúen respecto del personal de la empresa..."

Pues bien, de lo establecido en la LIS, se concluye que para su admisibilidad como partidas deducibles los gastos deben estar claramente relacionados con la actividad, es decir, han de encontrar su causa en la actividad constituyéndose así en costes de producción.

Por otra parte, como ya ha considerado esta Sala y Sección, ha de estarse al concepto de "gasto contable", como el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc., y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc., como contrarios al de gastos necesarios.

Al margen de gastos groseramente desproporcionados, las distinciones como las de gastos suntuarios, inadecuados, oportunos, excesivos etc., es decir, innecesarios, implican una intromisión de la Hacienda Pública en la calificación y juicio crítico de la gestión empresarial.

En definitiva, el criterio de esta Sala y Sección es que ha de partirse del principio consistente en que, salvo patente desproporción, no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración-liquidación y contabilización, por lo que habrá de ser la Inspección la que pruebe que, en contradicción con tal contabilidad, los gastos son ajenos a la actividad, y la incertidumbre probatoria en este extremo ha de perjudicar por tanto a la Administración, no obstante lo cual, cumplida por la Administración tal carga de la prueba, ha de ser el interesado quien peche con la carga de desvirtuar la prueba de adverso mediante la oportuna contraprueba.

En este caso los expresados gastos por atenciones varias (facturas correspondientes a menús de navidad y atenciones a trabajadores y clientes) que se especifican en los apartados 3 y 6 del Acta de disconformidad, se estiman proporcionados a la cifra de negocios de la empresa en los ejercicios controvertidos y al número de personal fijo y no fijo que figura en las declaraciones, por lo que en este punto el recurso ha de prosperar.

SÉPTIMO: En cuanto a la deducción por los semirremolques, el artículo 37 del RIS dispone que la base de cálculo de la deducción será el resultado de aplicar al precio de adquisición del vehículo el porcentaje



que, de entre los siguientes, corresponda: b) El 40 por ciento si se trata de tractocamiones, así como de su correspondiente semirremolque cuando se adquiera conjuntamente con aquél o dentro del mismo período impositivo.

Lo anterior ha de ponerse en consonancia con el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, que contiene las siguientes definiciones:

Tractocamión: Automóvil concebido y construido para realizar, principalmente, el arrastre de un semirremolque.

Semirremolque: Vehículo no autopropulsado diseñado y concebido para ser acoplado a un automóvil, sobre el que reposará parte del mismo, transfiriéndole una parte sustancial de su masa.

La Inspección disminuye los importes deducidos en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 y 2006 en 2.061,74 euros y 5.658,00 euros, respectivamente, al considerar que únicamente deben tenerse en cuenta a efectos del cálculo de la base de deducción el precio de adquisición de todos los tractocamiones adquiridos en esos ejercicios y el precio de adquisición de un semirremolque por cada uno de ellos.

El recurrente considera que la base de deducción debía estar formada por la totalidad de los tractocamiones y semirremolques comprados, en este caso, 3 tractocamiones en el ejercicio 2004 y 4 en el 2006 así como semirremolques en un número superior al de las cabezas tractoras.

La Sala comparte con el TEARC que un camión articulado está formado por el camión tractor y un semirremolque, por lo que únicamente dará derecho a la deducción contemplada en el art. 39.2 del R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, el conjunto de las adquisiciones realizadas de los 7 camiones tractores con 7 semirremolques.

OCTAVO: En cuanto a los acuerdos sancionadores, el TEARC considera ajustado a derecho el acuerdo de imposición de sanción derivado del acta de conformidad suscrita por el obligado tributario, y correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006, en que el obligado tributario dedujo el importe de unas sanciones y en el que la Inspección estima que la conducta del obligado tributario es claramente negligente al haber deducido unos importes en concepto de sanciones cuya no deducibilidad está excluida expresamente en el art. 14.1.c del TRLIS. Añade que la conducta del obligado tributario debe considerarse negligente, toda vez que si bien contabilizó como gasto en la contabilidad el importe correspondiente a dichas sanciones, no cabe ninguna duda de que las sanciones no son deducibles, por lo que debió en el momento de practicar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, practicar el correspondiente ajuste.

No obstante, el TEARC estima las alegaciones sobre falta de motivación, por lo que se refiere a la sanción derivada del Acta de disconformidad, por cuanto la apreciación de culpabilidad debió atender el conjunto de la conducta realizada por el obligado tributario, atendiendo tanto la contabilización del gasto por las sanciones, como la contabilización como ingreso de su devolución.

Pues bien, examinada el Acta de conformidad, (Apartado 1, Sanciones) se advierte que en los ejercicios 2005 y 2005 Transportes Portuarios computó como gasto en el "Debe", los importes que corresponden a sanciones administrativas, pero también contabilizó como menor gasto las devoluciones de importes pagados anteriormente, y que se señalan en la columna "Haber".

Así las cosas y por los mismos argumentos que llevaron al TEARC a estimar la reclamación contra el acuerdo sancionador derivado del Acta de disconformidad, deberá prosperar el recurso en lo que se refiere al acuerdo sancionador dimanante del acta de conformidad.

De otro lado, el TEARC efectúa las siguientes consideraciones:

- El obligado tributario dedujo en las declaraciones-liquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004, 2005 y 2006 gastos respecto de los que no ha podido demostrar su naturaleza, al no haber aportado la documentación justificativa suficiente de los mismos. De la misma forma dedujo en las declaraciones de los mencionados ejercicios gastos (décimos de lotería, y tarjetas regalo de el Corte Inglés) respecto de los que no ha demostrado su relación con la actividad económica.

- Por lo que se refiere a la deducción medio ambiental, en que el obligado tributario calculó el importe de ésta con la totalidad de los camiones tractores y semirremolques adquiridos, considera el TEARC que la normativa es clara a este respecto, así el art. 37 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, cuando regula la base de la deducción y que la conducta del obligado tributario es negligente, por cuanto era conocedor de la norma al haberse deducido fiscalmente el importe de dichos semirremolques, y que por lo tanto debió ser diligente a la hora de practicar las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, y practicar los ajustes contables positivos pertinentes.



Pues bien, en materia de sanciones hemos ido precisando las diferencias entre la prueba para liquidar y la prueba para sancionar, y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración o en la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria.

A su vez, en los casos de interpretación razonable de la norma, es imprescindible, además, «una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere», tal como proclama la STC 164/2005, de 20 de junio de 2005 .

Por su parte, la STS de 18 de julio de 2013 (RC 2424/2010) señala que la razonabilidad de la interpretación de las normas en juego no puede depender, en modo alguno, de lo que la Administración considere unilateralmente que es una norma clara.

A lo que cabe añadir que la cuestión referida a la procedencia o no de la deducción de algunos gastos no era tan clara, como se desprende de la propia resolución del TEARC impugnada, además de que no se cuestiona la realidad del el gasto, sino la falta de la documentación debida.

En definitiva, procede estimar la pretensión del demandante y anular la sanción impugnada

NOVENO: Conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , no procede efectuar pronunciamiento en cuanto a las costas procesales.

FALLO:

ESTIMAMOS EN PARTE el recurso contencioso-administrativo número **50/2014** interpuesto contra la resolución del TEARC objeto de la presente litis, y la ANULAMOS, en el sentido de declarar deducibles los gastos a que se refiere el fundamento sexto de esta Sentencia y anular el acuerdo sancionador. Sin costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, contra la que cabe interponer recurso de casación en el plazo de treinta días.

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

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

E/.

PUBLICACIÓN.- La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por la Magistrada ponente . Doy fe.