

DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076950

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 21 de noviembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 388/2016

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Dilaciones. Motivación. El acuerdo de liquidación se limita a mencionar los periodos computados por no aportar la documentación. El TEAC realiza un esfuerzo para justificar las dilaciones, pero esta motivación debe estar presente en el acuerdo de liquidación, por lo que no se computan como dilaciones.

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Liberalidades/gastos necesarios. Correlación con los ingresos. Hay gastos de los que no se han aportado justificantes, que no se identifica a la persona que ha realizado el viaje o que se realizan en fin de semana. Tampoco se admiten facturas de gastos de artículos de supermercados, perfumes, etc. Del mismo modo, no se consideran deducibles las comidas en restaurantes sin identificar ni el cliente ni el proveedor. Para que el limite del 1% que establece el art. 15.e) de la Ley IS opere es necesario que se acrediten que los gastos se refieren a atenciones a clientes. No se admiten las compras de sábanas, colchas, etc. porque no se ha acreditado que correspondan a bienes o ser vicios afectos a la actividad desarrollada. Procede la sanción. La culpabilidad está suficientemente motivada.

PRECEPTOS:

Ley 1/2000 (LEC), art. 271.

RD 939/1986 (RGIT), art. 31bis.

Ley 39/1992 (LRJAP y PAC), art. 54.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 15.e).

PONENTE:*Don Manuel Fernández-Lomana García.*

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000388 /2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03157/2016

Demandante: TJC DECLARACION AMBIENTAL UNO SL

Procurador: EDUARDO MOYA GÓMEZ

Letrado: ÁNGEL BLESA BÁGUERA

Demandado: MINISTERIO DE INTERIOR

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veintiuno de noviembre de dos mil diecinueve.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 388/2016 seguido a instancia de TJC DECLARACION AMBIENTAL UNO SL, que comparece representada por el Procurador D. Eduardo Moya Gómez y asistido por Letrado D. Ángel Blesa Báguera contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 2 de marzo de 2016 (RG 1866/13 y 8280/15); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 1.379.580,28 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 17 de junio de 2016, tuvo entrada escrito interponiendo recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 14 de diciembre de 2016. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 19 de enero de 2017.

Tercero.

Se practicó la prueba solicitada. Presentándose escritos de conclusiones el 22 de febrero y el 16 de marzo de 2017. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 7 de noviembre de 2019.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Sobre la Resolución recurrida.*

Se interpone recurso contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2016, por el que se desestima el recurso interpuesto contra el Acuerdo de liquidación IS ejercicios 2007 y 2008 y la resolución sancionadora correspondiente al IS ejercicio 2007 y 2008..

Los motivos de impugnación son:

- 1.- Prescripción del ejercicio 2007 -p. 5 a 54-.
- 2.- Sobre la deducibilidad de los gastos que la inspección considera deducibles: realidad de los mismos y correlación con los ingresos -p. 54 a 72-.
- 3.- Improcedencia de la sanción impuesta -p. 72 a 90-.

Segundo. *Sobre la prescripción del ejercicio 2007.*

A.- La recurrente realiza varias afirmaciones para justificar el juego de la prescripción, pero la Sala quiere centrarse en el requisito de la motivación alegado por la recurrente en su demanda.

Antes, sin embargo, debemos decir que en relación con la prescripción, la recurrente, realizadas las conclusiones, aportó una STSJ de Madrid de 3 de octubre de 2018 (Rec. 67/2017), relativa a la misma empresa y en concepto de IVA 2007 y 2008.

Lógicamente, la sentencia se refiere al mismo procedimiento inspector. Se razona que se comunicó el inicio de las actuaciones inspectoras el 4 de abril de 2011, notificándose la liquidación el 4 de abril de 2013 (514 días). En el acuerdo de liquidación se imputan a la recurrente 353 días de dilación. Lógicamente si restamos 353 días a 514, resulta que la administración solo ha consumido 161 días, por lo que, claramente no se habría superado el plazo establecido en la norma. Sin embargo, la indicada sentencia, aplica la doctrina contenida en la STS de 7 de febrero de 2014 (Rec. 4368/2010), que analiza un supuesto de falta de eficacia del Acuerdo de ampliación al haberse adoptado transcurridos doce meses legalmente previsto y la STS de 21 de junio de 2016 (Rec. 1479/2014), que analiza el problema de si pueden o no computarse las dilaciones a efectos del cálculo del periodo máximo de doce meses en que pueda adoptarse el acuerdo de ampliación.

Razonando la Sala que " en el caso que nos ocupa las actuaciones inspectoras se iniciaron con la comunicación de inicio, notificada el 7 de noviembre de 2011, sin que antes del 7 de noviembre de 2012, ni tampoco después, conste en el procedimiento inspector ningún acuerdo en los términos y requisitos exigibles". En consecuencia, para la sentencia, al no haberse dictado Acuerdo de ampliación, se estima el recurso por operar la prescripción y se anulan las liquidaciones y las sanciones.

La Abogacía del Estado se opone a la aportación del documento, pero nosotros creemos que al referirse al mismo proceso inspector y ser posterior a la fecha de los escritos de conclusiones, estamos ante un supuesto subsumible en el art. 271.2 de la LEC, procediendo admitir el escrito presentado y tener en cuenta la indicada sentencia, pues basta con que la misma pueda ser " condicionante" de la decisión judicial que debemos adoptar.

Ahora bien, con el máximo respeto a la STSJ de Madrid, la Sala disiente de su motivación y razonamiento, por entender que la doctrina del TS en la que se basa no es de aplicación al caso. En efecto, el Alto Tribunal lo que está analizando es la corrección de un Acuerdo de ampliación; pero es que en el caso de autos no existe Acuerdo de ampliación, tal y como indica en la STSJ de Madrid. Pues bien, cuando no existe acuerdo de ampliación lo que hay que analizar es si la inspección ha superado o no el plazo máximo establecido por la ley, sin tener en cuenta, a tal efecto, las dilaciones imputables a la recurrente. Por eso, en nuestro caso, el núcleo de debate debe centrarse en la correcta imputación o no de las dilaciones. Pues, como hemos visto, de ser correctas, no se habría superado por la Administración el plazo máximo de realización de las actuaciones inspectoras. Por ello el TEAC actúa con acierto cuando centra el debate en las dilaciones -p. 5 a 21-.

En todo caso, debe tenerse presente que el dies a quo y el dies ad quem, no son los mismos en el IVA que en el IS.

B.- Centrado el debate en dicho extremo, antes de analizar si las dilaciones imputadas lo han sido correctamente, la Sala debe examinar el requisito de la motivación, pues de no motivarse aquellas debidamente, no cabe el análisis material de la motivación. Motivación que debe producirse en el Acuerdo de liquidación y que no cabe que pueda ser subsanada por el TEAC.

La Abogacía del Estado, tras argumentar con extensión la existencia de dilaciones imputables a la recurrente, en la p. 15, al analizar el elemento de la motivación, remite a lo razonado por el TEAC en las p. 17 a 21 e indica que la motivación es suficiente.

C.- El Acuerdo de liquidación recoge en la p. 2 un cuadro realizado por el actuario en el que consta la fecha de inicio y de cese de la dilación; la causa en la que se hace constar la expresión " no aportación de documentación" y los días imputados. Pues bien, en las p. 14 y 15 del Acuerdo, la Inspección se limita a reproducir el cuadro antes descrito y transcribir el art. 104.1 de la Ley 58/2003. No realiza mayor argumentación, por lo que debemos plantearnos si esta motivación es o no suficiente.

D.- La STS de 4 de abril de 2017 (Rec. 2659/2016), dictada en unificación de doctrina, analiza la necesidad de motivación suficiente por parte de la Administración en el caso de que pretenda imputar dilaciones al contribuyente.

Esta sentencia analiza un caso similar al de autos. En efecto, como ocurre en el caso que enjuicamos, el acta y el Acuerdo de liquidación se limitan a " mencionar exclusivamente los periodos computados como dilación...por no aportar la documentación".

Pues bien, el Alto Tribunal, casó la sentencia dictada por esta Sala razonando que "conforme reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, sentencias de 28 de enero de 2011, recurso 5006/2005 , y 24 de enero de 2011, recurso 485/2007), sólo es posible imputar una dilación por retraso en la aportación de documentación si la Inspección razona en el acuerdo de liquidación, respecto de cada periodo de dilación, (i) la concreta documentación que faltaba por aportar, y (ii) los motivos por los que la existencia de documentación pendiente de aportar incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora. La exigencia de motivación de las dilaciones deriva no sólo del art. 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986 , y de jurisprudencia del Tribunal Supremo. También de la exigencia de motivación de los actos de gravamen que impone el art. 54 de la Ley 30/1992 y del principio de buena fe, que, como señala la sentencia de contraste, "impide la exclusión sobre los plazos máximos de resolución de los periodos que decide por sí la Administración -como si se tratara de una facultad discrecional y no estrictamente reglada- que se deben a dilaciones del comprobado surgidas dar a éste la oportunidad de conocer si son tales dilaciones ni sus efectos".

Es decir, para el Alto Tribunal, que casó la sentencia de esta Sala, no basta con transcribir las dilaciones y su causa, sino que es preciso razonar expresamente como la falta de documentación incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora.

El TEAC en las p. 6 y ss. realiza un auténtico esfuerzo para justificar la corrección de las dilaciones, pero ya hemos explicado que no cabe subsanar dicha omisión, sino que la misma debe contenerse en el Acuerdo de liquidación. Es cierto, que como afirma el TEAC, a lo largo del Acuerdo de liquidación se hace referencia a las diligencias practicadas, pero esta remisión no se hace para analizar si la dilación imputada lo fue o no correctamente, sino para analizar si los gastos están o no justificados.

Aplicando, por lo razonado, la doctrina del Tribunal Supremo, procede considerar que el procedimiento inspector no interrumpió la prescripción, lo que implica que el ejercicio 2007 está prescrito. En efecto, el dies a quo será julio de 2008 y el Acuerdo de liquidación se notificó en noviembre de 2012, por lo que dicho ejercicio está prescrito. No lo está, sin embargo, el ejercicio 2008, pues el die ad quem se produciría en julio de 2013, habiéndose notificado con anterioridad a dicha fecha el Acuerdo de liquidación.

El motivo se estima en parte.

Tercero. *Sobre la deducibilidad de los gastos que la inspección considera deducibles: realidad de los mismos y correlación con los ingresos.*

A.- Se sostiene en la demanda que la Inspección no ha admitido como deducibles una serie de gastos. Lógicamente, al apreciarse la prescripción del ejercicio 2007, la Sala debe limitar su análisis al ejercicio 2008.

Conviene precisar que el objeto social de la empresa es el diseño, fabricación y montaje de mobiliarios personalizado de lujo para las principales firmas de cosmética y de moda. También actúa como estudio de decoración que trabaja directamente con diferentes proveedores y realiza labores de gestión, seguimiento y supervisión de todo tipo de proyectos de implantaciones comerciales de puntos de venta.

B.- Antes de entrar en el examen de cada partida, conviene precisar que para que un gasto sea deducible es preciso que esté justificado, contabilizado, que sea imputable al correspondiente ejercicio y que la jurisprudencia viene sosteniendo, al respecto, las siguientes pautas:

1.- En primer lugar se entiende que juega el principio correlación ingresos/gastos, de forma tal que los pagos sean "necesarios para el desarrollo de la actividad económica" - STS de 26 de febrero de 2015 (RJ 2015, 1078) (Rec. 3263/2012) - o estén "efectivamente relacionados con la actividad desarrollada y con la obtención de ingresos de la misma" - STS de 6 de febrero de 2015 (RJ 2015, 899) (Rec. 290/2013) -.

2.- Que es carga de la empresa "probar que los gastos son necesarios para la obtención de los ingresos, así como la relación directa entre ingresos y gastos" - STS de 26 de febrero de 2015 (Rec. 3263/2012) -.

Por lo tanto, corresponde a la sociedad aportar datos que permitan entender que, conforme a máximas de la experiencia, el gasto deducido cumple con los requisitos que hemos descrito. La falta de diligencia en la acreditación de los gastos, no puede beneficiar a quien no cumple con diligencia la obligación de justificarlos. Siendo la recurrente la que tiene la carga de probar, de forma específica, la partida deducible, siendo insuficiente realizar una remisión genérica a las facturas aportadas.

C.- Gastos de Viaje.

En el acta de disconformidad -p. 9 a 18-; en el informe de disconformidad -p. 11 a 21-; en el Acuerdo de liquidación -p. 26 a 37- y en la Resolución del TEAC -p. 26 y 27-, se exponen con detalle las razones por las que la Inspección no considera deducibles determinados gastos de viaje. Es más, centrándonos en el ejercicio 2008, la Inspección elaboró un listado con identificación de las facturas en el que describe, una por una, aquellas que no considera deducibles, por lo que, en contra de lo que se sostiene en la demanda, no se aprecia indefensión alguna.

En cuanto a las razones por las que la Inspección no admite las facturas, se encuentran claramente descrita y las Sala las comparte de forma plena.

En efecto, como se indica en la p. 5 del acta de disconformidad, la recurrente aportó en la diligencia nº 6 facturas y justificantes de pago. En la diligencia nº 10, un cuadro con el número de asiento, el proveedor del viaje, el número de la factura, la fecha, la descripción, los asistentes, el motivo del viaje, los números de las facturas emitidas por TJC UNO a sus clientes y el importe de las facturas emitidas. En la diligencia nº 12 aportó un cuadro idéntico, pero con la columna "identificación-viajero".

Pues bien, la Inspección:

-Solo considera deducible los gastos respecto de los que ha aportado justificación -factura y justificantes de pago-, realizados por los empleados de TJC UNO, así como los efectuados en relación con su cliente Hackett, "siempre y cuando están identificados los asistentes, el proveedor para el que trabajan y correlacionado con las facturas emitidas al cliente, y no se trate de viajes efectuados por el Director general y acompañante y/o representantes y/o familiares, pues en estos casos la inspección considera que no está suficientemente justificado el gasto ni acreditada la concreta relación entre los gastos y los ingresos, pudiendo haber sido empleados dichos gastos para la cobertura de necesidades privadas" -p. 9 del acta de disconformidad-.

-Hay gastos respecto de los cuales no se ha aportado justificante alguno y que, por lo tanto, no se consideran deducibles -p. 10 del acta de disconformidad -.

-La Inspección constato que hay viajes realizados tanto al extranjero como al territorio nacional por empleados de la empresa, los cuales, en principio serían deducible; pero hay otros en que "ni siquiera se identifica quien realiza el viaje, efectuándose, algunos de ellos, en fines de semana" -p. 10 del acta de disconformidad

Conviene precisar que es posible que viajes realizados en fines de semana sean deducibles, pero corresponde a la sociedad demandante acreditar la necesidad de su realización fuera de los días laborales, lo que no ha hecho.

La Inspección requirió la identificación de las personas que no eran ni socios ni trabajadores de TJC UNO y a los que se pagaban viajes a los países descritos en la p. 10 del del acta de disconformidad.

El compareciente aportó en la diligencia nº 10 un cuadro, ahora bien, la Inspección, tras examinar el cuadro aportado, no consideró deducibles, los gastos de viajes en los que " no se ha identificado al viajero, o identificado éste no se trata de un trabajador de TJC UNO, o respecto de los que no se ha aportado más que una nota interna". Sin embargo, si consideró justificados los gastos en los que se indica el lugar al que se viaja y el nombre del empleado, siempre que la actividad se realizase en días laborables - p 10 del acta de disconformidad.

Conviene insistir en que este criterio es razonable. No procede considerar deducibles los gastos correspondientes a días no laborables, salvo que la empresa justifique la necesidad específica de cubrir los gastos correspondientes a tales días. Insistiendo la Inspección en la insuficiencia del cuadro aportado, pues, por ejemplo, se indica " visita prospección fabricante madera (sin indicar a qué fabricante se visita), visita a feria, viaje director general (prospección), viaje para visitar diferentes tiendas de clientes (sin que se especifiquen los clientes, en la mayoría de los casos..." - p. 10 del acta de disconformidad-.

Además, la Inspección a la vista del cuadro preguntó, el motivo por el que figuran como asistentes a los viajes personas que no son empleados de la empresa, se dijo que eran proveedores; se le preguntó la razón por las que se pagaba dichos gastos y se dijo que era por "motivos de trabajo"; y se preguntó por la existencia de contratos de los que derivaba la obligación de la empresa de abonar dichos gastos y se dijo que " se desconoce" la existencia de tales contratos.

-En la diligencia nº. 11 se pidió que se identificase a los proveedores y, además, se concretase los sujetos sin identificar de forma suficiente en el cuadro aportado.

Para ello se aportó en la diligencia nº 12, un nuevo cuadro, en el que se añadía una nueva columna " identificación- viajero", en el que se hace constar empleados del proveedor Mobiliaria y Decoración SL; acompañantes o familiares del director general; representantes de fabricantes de madera sin identificar al fabricante en cuestión; profesiones dependientes, pero sin identificar el servicio que presta a TJC UNO, etc... - p 11 del acta de disconformidad-.

La Inspección, con base a todo ello, no consideró justificados los gastos, pues a la vista de los cuadros aportados no se consideró justificado " correctamente el gasto de viaje y [su]..correlación con los ingresos" -p 11 y 12 del acta de disconformidad -.

En suma, p. 30 del Acuerdo de liquidación sólo se han considerado " fiscalmente deducibles aquellos respecto de los que se ha aportado justificación (factura y justificantes de pago), realizados por los empleados de TJC ..., así como los efectuados en relación a su cliente Hackett, siempre y cuando estén identificados los asistentes, el proveedor para el que trabajan y correlacionado con las facturas emitidas al cliente, y no se trate de viajes efectuados por el director general y acompañante y/o representantes y/o familiares, pues en estos casos la Inspección considera que no está suficientemente justificado el gasto ni acreditada la concreta relación entre los gastos y los ingresos, pudiendo haber sido empleados dichos gastos para la cobertura de necesidades privadas".

De aquí que en relación con el ejercicio 2008, la base imponible se incrementase en 196.350,11 €.

Teniendo razón el TEAC cuando afirma que no se ha justificado la " asistencia a ferias, ni se ha identificado las ferias a las que supuestamente asiste, ni se ha identificado a quien se visita en las prospecciones a fabricantes de madera o de mobiliario, ni se ha aportado documentación alguna relativa a las reuniones o encuentros mantenidos con estos...es decir, en ningún caso, ha aportado documentación adicional, a la propia factura de viaje, su justificante de pago y a los meros cuadros elaborados por el propio obligado tributario, que justifique correctamente el gasto de viaje y lo correlacione con los ingresos".

La Sala coincide con la Abogacía del Estado cuando razona que " la demanda viene a reiterar lo ya expuesto sobre los gastos de viaje. La justificación básicamente consiste en unos cuadros explicativos elaborados por el propio interesado, lo cual no puede ser considerado como prueba a su favor. La argumentación de la demanda es meramente genérica y afectante a todos los supuestos, especificando únicamente el caso de un viaje a Sudáfrica el que se aporta una factura (impugnada en el antecedente segundo), sin nada que permite acreditar la existencia de un gasto real de la explotación".

Como este último documento, la factura aportada con la demanda, no fue aportada en vía administrativa, conviene dejar claro que la Sala no lo considera prueba suficiente. Primero, porque, aunque no es decisivo, se trata de una factura emitida en enero de 2008 y se aporta ahora, lo que impide que la Inspección compruebe su veracidad -recordemos que el documento privado ha sido expresamente impugnado por la Abogacía del Estado- y segundo, porque en todo caso prueba la realización de un viaje, no la correlación ingreso/gasto.

El motivo se desestima.

D.- Gastos de representación y atención a clientes.

La Inspección examina estos gastos en las p. 18 y ss. del acta de disconformidad. Razonando:

--Que existen algunos gastos de representación y atenciones respecto de los que no se ha aportado "justificación alguna" -p. 18 acta de disconformidad-.

-Hay una serie de facturas correspondiente al Corte Inglés, Chanel, Bulgari, ect., relativas a artículos de supermercado, perfumes, parafarmacia, etc. Respecto de los que se solicitó acreditación de estar vinculados a los ingresos. Aportándose una lista en la diligencia nº 10 en la que se limita a " señalar el objeto que se adquiere" -p. 19 y 20 del acta de disconformidad-.

Como se indica en la p. 28 de la Resolución del TEAC, respecto de estos gastos, el recurrente se ha limitado a manifestar que se " trata de compras para atenciones".

-En relación con las facturas emitidas por Joyería Montejo, se trata de objetos de orfebrería con excepción de un reloj y sin que se indique " ni el número de objetos de orfebrería, ni el tipo, ni el precio unitario", solicitándose que se identificasen los objetos, clientes a los que se entregó y relación con la empresa -p- 19 acta de disconformidad-. Indicando el obligado tributario que eran objeto de publicidad para clientes y que el reloj fue un regalo de boda a un empleado. No se identificaron " los objetos adquiridos en la joyería, ni los clientes a los que se entrega, ni el precio de cada objeto, etc..." -p. 20 acta de disconformidad-.

La Resolución del TEAC -p. 28- indica que las facturas son " completamente genéricas como "objetos de regalo con grabado de empresa", sin que se identifiquen que objetos son, precio unitario de los mismos, número de clientes a los que se entregó, etc. y sin que el obligado a requerimiento expreso de la Inspección haya justificado dichas cuestiones, limitando a señalar que se trata de objetos de promoción y publicidad.....Existe una factura específica que se trata de "reloj con grabado de empresa", pero ante el requerimiento de la Inspección....el obligado se limitó a señalar que se trataba de una gratificación a empleado por boda".

-En cuanto a la factura de Joyerías Goyo, consta factura con el concepto genérico de " presentación stand cosméticos", sin mayor especificación, por lo que, ante la ausencia de mayor justificación, no se consideró acreditado el gasto -p. 29 de la Resolución del TEAC-.

-En cuanto a la factura por "material karting", se aportó un contrato de colaboración patrocinio entre TJC y FJ Barros Fernández, de fecha 11 de febrero de 2008. En cuya virtud TJC UNO se obligaba a suministrar al piloto de karting material de equipamiento y prendas de vestir, debiendo el piloto llevar publicidad de TJC UNO y siendo posible que la entidad tomase fotos de las competiciones para incluirlas en sus campañas publicitarias.

Ahora bien, lo cierto es que sólo se aportó dicho contrato, sin documentación adicional como " fotos, campañas publicitarias...en las que figure el piloto que supuestamente patrocina con ropa con el logotipo de TJC UNO" -p. 19 acta de disconformidad-. Para el TEAC no se aportan pruebas que acrediten " efectivamente" el patrocinio.

Por este concepto se incrementó la BI en 81.073,88 € en el ejercicio 2008.

La Sala considera razonables los argumentos dados por la Administración, teniendo razón la Abogacía del Estado cuando sostiene que " se trata de facturas generales, faltando la identificación del objeto y la justificación de haber sido utilizados respecto de los clientes....".

El motivo se desestima.

E.- Gastos de comida y restaurantes.

La inspección analiza estos gastos en las p. 21 y 22 del acta de disconformidad. La Inspección razona que:

-En el listado facilitado constan facturas de " perfumes, compras de pasteles en domingo, farmacias, comidas en sábados y domingos, ropa, gasolina, compra en supermercados, reparación de una secadora...". Solicitando que se justificase la relación con los ingresos - p 20 y 21 del acta de disconformidad-.

Dejando al margen el tema relación a la factura por un banquete de 49 comensales, que la inspección no consideró como gasto deducible por las razones que expone en la p. 21 del acta de disconformidad y que no parece rebatirse expresamente en la demanda, lo cierto es que para justiciar la correlación con los ingresos, en la diligencia nº 10, se aportó un cuadro, en el que el recurrente se limita a consignar que se trata de comidas con clientes y proveedores "(sin identificar en la mayoría de los supuestos ni el cliente ni al proveedor y cuando lo hace no aporta ninguna prueba documental En ocasiones, tal sólo en la factura del restaurante figura escrito a año el nombre del cliente o proveedor), gastos de empleados, cenas de navidad TJC (en este caso relativa al ejercicio

2008 y que es facturada por una tienda de comercio al por menos de productos alimenticios y de bebida, ..). Por ello, con relación al ejercicio 2008, la BI se incrementa en 25.905,53 €.

El TEAC afirma que la Inspección ha comprobado que dentro de los justificantes aportados había varios que no se correspondían con comidas y la justificación aportada se limita a " señalar que se trata de comidas con clientes y proveedores, en algunos casos sin ni siquiera señalar estos, o escrito a mano encima de la factura, sin ninguna otra prueba,...".

Por su parte, la Abogacía del Estado sostiene que la recurrente trata de justificar el gasto con " un mero cuadro elaborado por el interesado, y por ello insuficiente. Además constan facturas de otros servicio o adquisiciones, lo cual supone un indicio de duda sobre la veracidad de lo afirmado".

La recurrente hace referencia al límite del 1% que establece actualmente el art. 15.e) LIS, pero para que opera dicho límite es preciso que se acrediten que los gastos se refieren a atenciones a clientes.

El motivo se desestima.

F.- Compras de mobiliario realizadas por D^a María Purificación y D^a Adelaida.

El gasto se analiza en las p. 22 y ss. del acta de disconformidad. Se razona:

-La inspección solicitó en la diligencia nº 8, vista la existencia de determinadas facturas, que indicase la relación que la empresa mantiene con las antes indicadas, señalando que se trata de " profesionales que trabajan para la empresa".

-En la diligencia nº 13, la empresa aportó contrato privado de 6 de febrero de 2006, entre TCJ UNO y D^a María Purificación, Adelaida y Clara, en calidad de compradores que intervienen en su nombre propio. Según este contrato el obligado tributario encarga la gestión de compra de diversos artículos para su actividad empresarial, siendo necesaria su autorización (verbal o escrita) para efectuar la compra. Se indica que las compras serán pagadas a las compradoras una vez agrupadas.

-D^a María Purificación, en el momento del contrato, tenía 80/81 años y era pensionista. D^a Adelaida, no trabajaba por cuenta ajena, ni estaba dada de alta en ninguna actividad. Y D^a Clara, trabajaba por cuenta ajena.

-El obligado tributario, no ha aportado ningún documento que permite determinar que las compras de objetos tan variados (sábanas, colchas, flexos, toallas, etc.) se correspondan con bienes y servicios afectos a la actividad desarrollada, sin identificar a los clientes para los que realiza obras.

Por ello no se considera deducible la cantidad de 35.477 € en 2008.

El TEAC -p. 32- afirma que " no se han identificado los clientes para los que supuestamente se realizan dichas compras. Tampoco se acredita que fueran para la oficina, añadiendo la inspección que tampoco explica que, si fueran compras de oficina de Príncipe de Vergara, cómo es posible que las compras de mobiliario o equipo informático se contabilizaran como gastos del ejercicio y no como inmovilizado". Faltando la " aportación de pruebas por el obligado de las concretas obras realizadas para clientes y sus oficinas" .

La Sala comparte los argumentos de la Administración. El motivo se desestima.

G.- Gastos varios.

Se analizan en las p. 23 y ss. del acta de disconformidad. Se razona:

-Hay gastos deducidos respecto de los que no se aporta justificación alguna.

-En relación con el resto se aportan " facturas, tickets y anotaciones de gastos en papel". Siendo las facturas correspondientes a elementos variados: material deportivo, artículos de caza, taxis, gasolina.....La Inspección solicitó prueba de la correlación de estos gastos con los ingresos.

En la diligencia nº 14 se aportó un cuadro. En dicha lista obra una columna con la expresión "correlación", en la que se relacionan los gastos con conceptos generales de gasto general, gastos de asistencia a obra (sin identificarlos), etc.

-La Inspección entendió que sólo podía considerar fiscalmente deducibles las facturas o recibos referentes a " alquiler de garaje cerca de las oficinas del obligado tributario, gastos de taxis, gasolina, papelería, mantenimiento impresora y compas de packs café para máquina de oficina". Incrementando la BI en 33.226,54 € en el ejercicio 2008.

En nuestra opinión, asiste la razón al TEAC cuando afirma que " ante las justificaciones aportadas por el obligado parece congruente y ajustado a Derecho el criterio de la Inspección de admitir únicamente como gastos aquellos justificados mediante facturas o tickets de taxis, gasolina, papelería, mantenimiento de impresora, packs café y alquiler de garaje cercano a la oficina, debiendo considerarse el resto como gastos no justificados o no

afectos a la actividad" -p .33-. Pues como afirma la Abogacía del Estado, la parte pretende que consideremos como prueba suficiente " un cuadro de elaboración propia e incluye partidas de caza, música, etc. que abunda en crear indicios en contra de la consideración de que realmente haya existido un gasto de explotación -p. 17-.

El motivo se desestima.

H.- Gastos de manutención.

La Inspección analiza los gastos en la p. 24 del acta de disconformidad. Afirma que existen apuntes respecto de los que no se aporta justificante alguno. E indica que el resto son ticket de comida, aportándose anexos a hojas internas de gastos, sin que el obligado tributario haya correlacionado dichos gastos con los ingresos. Se incrementa la BI del ejercicio 2008 en 4.805,19 €.

Para el TEAC, " las alegaciones del obligado tributario se limitan a dar explicaciones de gastos y declaraciones de trabajadores de haber incurrido en dichos gastos, sin acreditación de dichas declaraciones, por lo que deben ser considerados como gastos no justificados".

Como razona la Abogacía del Estado, la prueba aportada no es suficiente, pues de nuevo se aporta un " cuadro explicativo de elaboración propia" y la declaración, en nuestra opinión genérica e insuficiente, de algún trabajador.

El motivo se desestima.

I.- Facturas de Palmer Inversiones.

Se analizan en las p. 33 y ss. del acta de disconformidad. La Inspección razona que:

-Palmer Inversiones SL es una entidad dada de alta en el epígrafe del IAE correspondiente a servicios financieros y contables y de otros servicios independientes sin que se declare local afecto a ninguna de las actividades.

Durante los ejercicios 2007 y 2008, la empresa no tuvo trabajadores.

Esta entidad en el modelo 347 de operaciones con terceros declara ventas a TJC UNO y a empresas relacionadas con TJC UNO y con la propia Palmer. En cuanto a las compras, su principal proveedor es una empresa dedicada a la prestación de servicios financieros y contables.

El Administrador de la entidad es D. Emilio. Además, consta como autorizado en cuentas bancarias D. Fernando -padre del administrador y casado con D^a Clara (hija y hermana de D^a María Purificación y D^a Adelaida, a las que antes hemos hecho referencia).

-Se aporta contrato privado de 17 de octubre de 2006 entre la sociedad inspeccionada y Palmer, así como facturas y justificantes de pago. El contrato se firma por la representación de TJC UNO y D. Fernando, que, como hemos visto, no es ni administrador ni socio de Palmer.

En el contrato se dice que la empresa cuenta con medios personales y materiales para prestar servicio de asesoramiento y consultoría en decoración y se fija una remuneración variable por cada operación, estableciéndose un precio inicial de 60 € hora.

En las facturas aportadas consta " honorarios por apoyo a la gestión de Decoración", sin que se especifique " en ningún caso, ni en documento alguno adicional, ni las horas trabajadas, ni el precio al que se factura la obra, ni se identifique los proyectos de decoración en los que se interviene, ni las personas que prestan este servicio (aspecto éste de gran importancia teniendo en cuenta que Palmer no está dada de alta en ninguna actividad relativa a la decoración y no tienen contratados empleados, y su principal proveedor es una empresa dedicada a la prestación de servicios financieros y contables". Por ello la Inspección " duda de la realidad de los servicios de gestión de Decoración supuestamente prestados por Palmer a TJC UNO". Por ello, incrementa la BI 2008 en 35.195,57 €.

Para el TEAC " todos estos indicios son serios, plurales, objetivos y apuntan en la misma dirección por lo que hay que ratificar el criterio de la Inspección" -p. 33 y 34-. Y añade, incluso aunque se diese por probado que Palmer realizó algunas labores de asesoramiento, dado lo genérico de las mismas no podría considerarse suficientemente probado el importe de dichos gastos.

La Sala comparte los criterios de la Administración y entiende que el gasto no se encuentra debidamente justificado.

El motivo se desestima.

J.- Facturas recibidas por D^a Apolonia.

Se analiza en las p. 29 y ss. del acta de disconformidad. La Inspección razona que:

-D^a Apolonia consta dada de alta en el IAE en el epígrafe de montajes e instalaciones metálicos e industriales.

Durante los ejercicios 2007 y 2008, D^a Apolonia trabajaba -entendemos que por cuenta ajena- para las entidades descritas en las p. 30 y 31 del acta.

Presenta declaración de IRPF en los ejercicios 2007 y 2008, tributando por la actividad de montajes metálicos en régimen de módulos y autoliquidación de IVA, tributando en régimen simplificado.

De conformidad con el modelo 347, de operaciones con terceros, su único cliente es TJC UNO y efectúa compras a GIBSS Inversiones (empresa dedicada al alquiler de locales industriales, cuyo administrador es D. Matías, que es socio de TJC UNO -p. 2 del acta de disconformidad-) y, además, en el ejercicio 2008 a Jamauto.

Tenía contratados a dos trabajadores. Uno de ellos es hermano del administrador y socio de TJC UNO y que en 2009 pasa a trabajar para TJC UNO. El otro está casado con una hermana del administrador y socio único de TJC UNO, a partir de 2009 pasa a ser trabajador de TJC UNO.

-Se han aportado las facturas y los justificantes de pago. Se requirió a la empresa para que aportase contrato y se dijo que era un pacto verbal.

-Las facturas aportadas son mensuales y se emiten a fin de mes. Consta como descripción en todas ellas " montaje y terminación de las siguientes obras realizadas durante el mes". Señalando la obra de que se trata e incluyendo " desplazamientos y dietas del personal", enumerándose una serie de obras. Indica la Inspección que " no se aporta ninguna documentación adicional, en relación a estos desplazamientos a las obras, ni se concretan los trabajos realizados, ni el importe facturado por cada uno de ellos, limitándose a indicar un total por el conjunto...". Consta que D^a Apolonia " solo tiene contratados dos empleados familiares directos del administrador único de TJC UNO, a los que no satisface importe alguno en concepto de dietas. Además, las retribuciones satisfechas anualmente a D. Oscar y a D. Pascual, de 12.1020,16 € y 14.645,38 €...no parecen muy ajustadas a la realidad del mercado laboral, pues se trata de empleados residentes en Madrid, que deben desplazarse a diferentes zonas del territorio nacional,.. " -p 31 del acta de disconformidad-.

-Como justificantes de pagos de las facturas, se han aportado justificantes de transferencias bancarias a una cuenta en el BBVA en la que está como autorizado el administrador de TJC UNO.

La Inspección duda de la realidad de los servicios prestados pues " no realiza compras para el desempeño de su actividad, ..no existe contrato público o privado que ampare sus relaciones comerciales, que la descripción de las facturas es genérica, que su único cliente en los ejercicios de comprobación es TJC UNO, entidad con la que tiene una relación de vinculación, pues los únicos trabajadores por cuenta ajena contratados son---familiares de...D. Rodolfo, que además está autorizado en la cuenta de D^a Apolonia en las que se realizan los pagos de las facturas recibidas, que D^a Apolonia cesa en el ejercicio de su actividad en el mismo año en que se produce el fallecimiento del administrador único..." -p. 32 del acta de disconformidad-.

-El TEAC entiende que los indicios indicados son " suficientes para no tener por acreditados los supuestos servicios prestados de TJC.." -p. 37-.

La Sala comparte los motivos dados por la Administración que, a falta de mayor prueba, son suficientes para rechazar la deducibilidad del gasto.

El motivo se desestima.

K.- Bassibe Decoración SL.

Se analiza en las p. 26 y ss. del acta de disconformidad. Se analizan de forma conjunta las operaciones de TJC con TJC UNO y Bassibe con TJC UNO. No obstante, en la demanda sólo se hace referencia a la operación con Bassibe, por lo que el objeto del presente recurso debe entenderse limitado a las facturas de Bassibe. La inspección sostiene:

-Bassibe están dada de alta en el IAE en el epígrafe correspondientes a pinturas y revestimientos de papel.

-Bassibe y el obligado tributario tenían su domicilio en el mismo lugar.

-El administrador es D. Matías, que figura como autorizado en las cuentas bancarias junto al administrador único de TJC. D. Rodolfo.

-Bassibe está participada por D. Matías en un 25,01% y el resto por su hermana.

-Bassibe en el ejercicio 2007 sólo declara ventas a TJC UNO y en 2008, no declara ventas, y sólo se las imputa a TJC UNO. En cuanto a las compras, el principal proveedor es GIBSS INVERSIONES SL y en 2008 un centro de enseñanza.

-Bassibe tiene tres trabajadores en el ejercicio 2007 y 2 en 2008. Figurando como asalariada D Estibaliz, que a partir de 2009 pasa a prestar servicios en TJC UNO.

-Se aportan por el obligado tributario, además de las facturas contrato privado. En dicho contrato, se dice que el objeto de Bassibe es la prestación de servicios de decoración, lo que no coincide con el epígrafe del IAE. Y se pacta la prestación ser servicios de decoración de interiores.

-La Inspección razona que " en este caso, tan sólo se han aportado por parte del obligado tributario para justificar la realidad de estos gastos y el derecho a su deducción, la factura y el contrato señalado, sin que se haya aportado justificante de pago alguno, ni documento en el que se establezcan y concreten los gastos generales que repercute Bassibe en TJC UNO...no se ha identificado el personal de Bassibe dedicado a prestar servicios a TJC UNO" -p. 28 del acta de disconformidad-.

El TEAC confirma la decisión de la Inspección en las p. 37 y 38, con base a los mismos argumentos.

En nuestra opinión, la decisión de la Administración es correcta y debe ser confirmada.

El motivo se desestima.

Cuarto. Sobre la sanción.

Conviene comenzar por indicar que como hemos declarado prescrito el ejercicio 2007, la sanción correspondiente a dicho ejercicio debe anularse. Nos centramos, por tanto, en la sanción correspondiente al ejercicio 2008.

A.- Sobre la imposibilidad de formular alegaciones ante el TEAC.

Para resolver la cuestión planteada debe partirse de los siguientes hechos: El obligado recurrió la liquidación ante el TEAC y la sanción ante el TEAR de Madrid. El TEAR de Madrid, notificó la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, el 28 de octubre de 2013, sin que el obligado tributario presentase alegaciones. Posteriormente dictó Resolución el 28 de septiembre de 2015, inhibiéndose ante el TEAC, acumulándose en el TEAC ambos recursos.

El recurrente no puede negar que se le abrió trámite de alegaciones ante el TEAR, lo que dice es que no le ha sido abierto tal trámite por el TEAC.

Lo que pretende el recurrente es que se repita el trámite de alegaciones. Pero esta pretensión no puede acogerse. El trámite de alegaciones se abrió y lo que hizo la recurrente fue ignorarlo. El TEAR apreció su incompetencia y remitió lo actuado al TEAC, siendo regla general en supuestos de inhibición, la conservación de actos y trámites, salvo que la ley disponga lo contrario. No se ha causado indefensión alguna al recurrente.

El motivo se desestima.

B.- Sobre la motivación de la culpabilidad.

Tampoco cabe atender que la resolución sancionadora no motiva la culpabilidad. Lejos de ello, la culpabilidad se razona en las p. 16 y ss. de la Resolución. De hecho se afirma que " la conducta del interesado fue voluntario, no pudiendo apreciarse buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales", tras exponer la doctrina general p 14 a 16 y analizar en las p. 16 a 18 la aplicación de la doctrina al caso enjuiciado.

En nuestra opinión no cabe sostener que no ha existido intención de defraudar cuando como hemos visto, en algunos casos, hay serias y consistentes dudas de la realidad de los gastos deducidos o de su vinculación con la actuación de la empresa y, en todo caso, existe una falta de diligencia grave en la falta de justificación de unos gastos que la recurrente no ha tenido duda alguna a la hora de deducirse, aun cuando era o debía ser consciente de la ausencia de una justificación razonable del gasto.

No hay, por lo tanto, una mera descripción objetiva de la conducta, lejos de ello se razona la culpabilidad - la administración no se basa solo en el resultado- y, por otra parte, no se está invirtiendo la carga de la prueba. En efecto, ante la falta de justificación o incluso ante la posibilidad de simulación, la recurrente no aporta una justificación razonable del gasto que se dedujo, minorando de forma notable su base imponible.

C.- Sobre la agravante de ocultación.

La aplicación de la agravante de ocultación se razona en las p. 19 y ss. de la Resolución. El art 184.2 de la LGT dispone que " se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en los que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la

ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10%". Agravante que opera siempre que se den los supuestos descritos en la norma y " aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor".

Pues bien, en las p. 19 y 20, se explica por la Inspección como se calcula la incidencia del 10%. Se indica como con la operativa realizada incluyó gastos no deducibles y se "ocultó" a la Administración elementos del hecho imponible, de forma tal que la determinación de la deuda tributaria sólo ha sido posible a través de la investigación llevada a cabo.

La recurrente sostiene que no ha existido ocultación, sino discrepancia sobre la suficiente de la prueba. Pero lo cierto es que, como se razona por la Inspección, ha existido ocultación de datos, lo que en principio es suficiente para aplicar el tipo agravado - STS de 5 de diciembre de 2013 (Rec. 5564/2011)-.

En suma, en nuestra opinión, concurre la agravante de ocultación cuando se " deja de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la liquidación, como consecuencia de incluir gastos que, como hemos visto, no eran deducibles" - STSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de diciembre de 2015 (Rec. 665/2012)-. En el mismo sentido y también con relación a un supuesto de gastos, las STSJ de Madrid de 21 de julio de 2015 (Rec. 531/2013) y la STSJ de Andalucía (Granada) de 30 de diciembre de 2009 (Rec. 3126/2002).

El motivo se desestima.

Quinto. Sobre las costas.

Al estimarse en parte el recurso, cada parte deberá soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Eduardo Moya Gómez de la Torre en nombre y representación de TJC DECLARACION AMBIENTAL U NO SL, contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2016 (RG 1866/13 y 8280/15), la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho Segundo y Cuarto, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D.MANUEL FERNANDEZ LOMANA-GARCIA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.