

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092977

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de marzo de 2024

Sala 1.^a

R.G. 2162/2022

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Non bis in idem. Anulación de liquidación con retroacción de actuaciones. Retroacción del procedimiento sancionador. El acuerdo de liquidación puede rectificar la propuesta del actuario, en tanto que es una mera propuesta, pero dicha rectificación debe atender a las previsiones del art. 188.3 del RD 1065/2007 (RGAT) y otorgar al sujeto pasivo el preceptivo trámite de alegaciones ya que lo contrario supondría vaciar de contenido el previo trámite de audiencia y formulación de alegaciones que se otorga tras la firma del acta.

Así, en el caso que nos ocupa, no comparte el Tribunal el proceder de la Inspección, toda vez que la norma establece con carácter general la puesta de manifiesto al sujeto pasivo de la rectificación que hubiera acordado el Inspector Jefe respecto de la propuesta del actuario para que por éste se formulen las alegaciones que se estimen procedentes, debiéndose por tanto proceder a retrotraer el expediente hasta el momento posterior a la firma del acta.

Una vez estimada la citada alegación sobre la situación de indefensión y ordenada la retroacción de actuaciones, en relación con la sanción, se ha de tener en cuenta que el Tribunal ha anulado la liquidación a la que se asocia por incurrir ésta en un defecto formal, ordenando una retroacción de actuaciones. Así, en el presente caso, el procedimiento sancionador, que ha finalizado con la imposición de la sanción, había incorporado formalmente datos, pruebas y circunstancias procedentes del procedimiento de liquidación, conforme establece el art. 210 de la Ley 58/2003 (LGT). Por ello, en este supuesto, la anulación de la liquidación practicada con retroacción de actuaciones por haberse producido indefensión provoca, a su vez, que se vea afectada la instrucción del procedimiento sancionador, no sólo respecto al presunto infractor y su derecho a la defensa, sino también en cuanto al instructor, así como a este órgano económico-administrativo al revisar el acuerdo sancionador.

Por ello, debe anularse la sanción con retroacción de actuaciones al momento de incorporarse formalmente al procedimiento sancionador los citados datos, pruebas y circunstancias procedentes del procedimiento de liquidación. Ahora bien, esto no implica, que deba iniciarse un nuevo procedimiento sancionador -que impide la dimensión procedimental del principio *non bis in idem* como ha sido interpretada por la STS, de 15 de enero de 2024, recurso nº 2847/2022 (NFJ091925)-, sino sólo retrotraerlo al momento en que deben incorporarse formalmente los datos, pruebas y circunstancias que, en su caso, puedan resultar en el procedimiento de liquidación que ha sido objeto de retroacción, una vez plasmados los mismos en el curso del citado procedimiento de liquidación -cambio de sentido del Tribunal respecto de Resolución TEAC, de 5 de octubre de 2017, RG 4807/2016 (NFJ068479)-.

En consecuencia, procede anular la resolución del TEAR, así como los actos subyacentes en la misma, retro trayendo las actuaciones en el procedimiento de liquidación al momento posterior a la firma del acta y en el procedimiento sancionador al momento de incorporación al mismo del resultado que, en su caso, se obtenga del procedimiento retrotraído. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 210.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 188.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto por la mercantil **XZ-TW SL.**, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (en adelante TEAR Andalucía) de fecha 09 de diciembre de 2021, recaída en la reclamación económico administrativa 53/00605/2020 y acumulada 53/00146/2021, interpuestas contra sendos Acuerdos de Liquidación A23-...33 y de Imposición de Sanción A23-...93, relativos al Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2016 y 2017.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 16/03/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 20/01/2022 contra la resolución del TEAR indicada en el encabezamiento.

Se describen a continuación los hitos más importantes del expediente.

Segundo.

Con fecha 27/02/2019 se notificó a la mercantil identificada en el encabezamiento el inicio actuaciones de investigación y comprobación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT acerca del Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2016 y 2017 y del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 01/2016 a 12/2017, con alcance general.

El presente recurso se refiere únicamente a las actuaciones respecto del IS.

Tercero.

Las actuaciones señaladas finalizan en cuanto al IS con el Acuerdo de Liquidación A23-...33 de fecha 24 de septiembre de 2020, notificado al interesado el 28 de septiembre de 2020.

La regularización practicada se refiere a la no deducibilidad fiscal del deterioro por créditos incobrables contabilizado y declarado por la obligada tributaria en 2016 por importe de 1.754.230,27 euros, correspondiente a un crédito que tenía su origen en operaciones comerciales de los ejercicios 2007 y 2008 y que se mantuvo inalterado desde octubre de 2010. Esto implica un aumento de la base imponible del ejercicio 2016 en 1.754.230,27 euros.

En cuanto a los antecedentes relativos a dicho crédito, destacar que la interesada había sido, con anterioridad, objeto de actuaciones inspectoras correspondientes a los ejercicios por 2008, 2009 y 2010. En las mismas se comprobó el origen del saldo de la cuenta 43600337, que no fue objeto de regularización tras no encontrar la inspección motivos para modificar el dato declarado, admitiendo por tanto la calificación del cliente como de dudoso cobro y ello en base a la documentación aportada por la obligada tributaria. El saldo de apertura en 2016 de la cuenta 43600337 contabilizado y declarado por la obligada tributaria resulta ser el mismo importe, es decir de 1.712.578,39 euros, arrastrado desde el 19-10-2010.

En escritura de reconocimiento de deuda de .../2008, protocolo .../2008, otorgada ante el notario D. ..., se consiga un saldo a su favor de 2.123.337 euros, por deudas contraídas con **XZ-TW SL.**, y con Estación de Servicios **TW SL.**, por las siguientes entidades:

- **GH SL.**, con NIF:
- **QR-JK SL.**, con NIF:
- **NP SL.**, con NIF:
- **LM-JK SL.**, con NIF:

Estas 4 entidades asumen con carácter solidario la deuda a favor de **XZ-TW SL.**, según se establece en la propia escritura de reconocimiento de deuda. La obligada tributaria contabiliza la deuda, que han contraído las entidades indicadas (todas del grupo "**JK**" en la cuenta 43600337 "**LM-JK S.L.**")

De acuerdo a los documentos aportados, las entidades deudoras entraron en concurso voluntario en los ejercicios 2011 y 2012.

Cuarto.

Asimismo, con fecha 21 de octubre de 2020 se notificó al interesado el inicio de un procedimiento sancionador en relación con la regularización practicada, dictándose Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con fecha 08 de enero de 2021, notificado al interesado el 11 de enero de 2021, por las infracciones tipificadas en los artículos 191 LGT y 195 LGT por los ejercicios 2016 y 2017.

Quinto.

Disconforme con los Acuerdos de Liquidación y de Resolución del Procedimiento Sancionador, interpuso el interesado sendas reclamaciones económico-administrativas nº 53-00605-2020 y 53-00146-2021, siendo las mismas resueltas acumuladamente mediante Resolución del TEAR de Andalucía de 09 de diciembre de 2021 desestimando las mismas.

Sexto.

Disconforme con dicha resolución, la entidad promovió con fecha de 17 de agosto de 2021 el presente recurso de alzada ante este Tribunal. Las alegaciones se refieren esencialmente a los siguientes aspectos recogidos recurso de alzada:

- Procedencia de la deducibilidad del deterioro por créditos incobrables
- Indefensión al faltar el preceptivo trámite de audiencia tras el cambio de calificación jurídica de la regularización realizado por la Oficina Técnica.
- Nulidad de la liquidación por la improcedente entrada en el domicilio del interesado.
- En relación con la sanción alega la falta de prueba y motivación del elemento objetivo así como inexistencia de culpabilidad al ampararse en la interpretación razonable de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del TEAR objeto del presente recurso de alzada dando respuesta a las alegaciones formuladas por el recurrente frente a la misma.

Tercero.

De acuerdo con las alegaciones planteadas por el interesado, pasaremos en primer lugar a analizar la relativa a la ausencia del preceptivo trámite de audiencia por modificación de la propuesta contenida en el acta, manifestando el interesado al respecto, lo siguiente:

"La motivación esgrimida por el actuario en la propuesta de liquidación se basó, en considerar no justificada la procedencia de la dotación realizada por mi representada en el ejercicio 2016 de la pérdida por deterioro de unos créditos comerciales, debido a que, a juicio de la Inspección, mi representada, desde el 24 de febrero de 2011, no habría realizado acciones encaminadas al cobro de la deuda que registró contablemente como pendiente de cobro y como un gasto por importe de 1.712.578,39 euros.

Frente a dicha propuesta de liquidación, se formularon alegaciones aduciendo y acreditando, en resumidas cuentas, que en ningún caso se había condonado ni cobrado la deuda de 1.712.578,39 euros y que la deuda se mantenía plenamente viva pues esta parte nunca dejó de realizar acciones tendentes al cobro efectivo del crédito.

Con fecha 28 de septiembre de 2020, se recibió el Acuerdo de liquidación, el cual es objeto de controversia en el presente Recurso.

En dicho Acuerdo de Liquidación, el Inspector Jefe, modifica sustancialmente la motivación alegada por el Actuario para acreditar la procedencia de la liquidación girada, pues mientras éste consideraba que no procedía la dotación pues no se habían realizado acciones encaminadas al cobro de la deuda, en cambio, el Inspector Jefe, consideraba que no procedía la deducibilidad de la pérdida por deterioro de los créditos comerciales ostentados frente a Grupo JK porque la dotación de tal pérdida se habría producido, en opinión de la Inspección, en un periodo prescrito todo ello en aras a lo dispuesto en el artículo 11.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, LIS).

Por tanto, el Inspector jefe modifica tanto la causa como la motivación de la liquidación contenida en el Acta incoada por el Inspector actuario.

Pues bien, como puede ese Tribunal comprobar, dicho Acuerdo de liquidación no está debidamente efectuado, pues, a pesar de que realmente por parte del Inspector Jefe se está llevando a cabo una nueva calificación jurídica de la situación regularizada previamente por el actuario, no procedió a anular el acta previa del

Actuario, ni complementó las actuaciones inspectoras, ni dictó una resolución rectificando el criterio previamente sustentado por éste, para con ello, poder acreditar, justificar, y motivar el nuevo criterio, y calificación jurídica dada por el Inspector Jefe al objeto inspeccionado."

Efectivamente la motivación contenida en el acta de disconformidad establecía que la interesada no había realizado acciones de cobro desde el 24 de febrero de 2011 y que no había acreditado la deducibilidad del gasto de acuerdo con las normas de la carga de la prueba y que, en consecuencia, estaríamos, bien ante un crédito pagado, bien ante una liberalidad:

"En resumen, la obligada tributaria no ha realizado desde el 24-02-2011 acciones encaminadas al cobro de la deuda que ha contabilizado y declarado como pendiente de cobro y como un gasto por importe de 1.712.578,39 y esto a juicio de la inspección, solo puede deberse a dos posibles situaciones:

1ª Se ha realizado el cobro de la deuda.

2ª La obligada tributaria incurre en una liberalidad para con las entidades deudoras, en este caso el art. 15 e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades lo califica como un gasto no deducible de los ingresos."

E.- Por último, el artículo 105 de la L.G.T. establece:

"Artículo 105. Carga de la prueba.

1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

....."

En base a lo antes señalado, no ha quedado acreditado que la dotación efectuada tenga la consideración de gasto deducible.

Por lo tanto procede regularizar por el importe contabilizado y declarado como gasto, en el ejercicio 2016 por el concepto de pérdidas por deterioro de créditos incobrables por importe de 1.712.578,39 euros."

Sin embargo, dispone la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado (la negrita es nuestra):

"Ahora bien, lo **realmente determinante de la deducibilidad del gasto no es la inactividad de la obligada tributaria**, que no es sino un indicio más a tener en cuenta en el conjunto de los hechos puestos de manifiesto en el expediente.

(...)

El hecho de que un acreedor no realice acciones dirigidas al cobro efectivo de los créditos que pudieran acreditar la imposibilidad de cobro, **puede significar una renuncia de sus derechos, que a efectos fiscales debe considerarse como una liberalidad (artículo 15.e LIS), pero esta afirmación, tal como alega la entidad, no puede hacerse de modo absoluto e indiscriminado, habida cuenta que la norma no lo menciona, por lo que ha de ponderarse en función de las circunstancias concurrentes en cada caso.**"

(...)

Ahora bien, para el supuesto concreto de los deterioros por créditos incobrables, la Dirección General de Tributos ha determinado, en consulta vinculante 3873 de 13/09/2016, referida a un caso similar al presente, de deterioro de unos clientes en concurso desde 2012 que se registra como gasto en 2016, habiendo sido positiva la base imponible de 2012, que "En caso de que la entidad registre en el año 2016 el correspondiente deterioro de los referidos créditos, dicho deterioro resultará fiscalmente deducible en ese año, siempre que de ello no derive una menor tributación de la que hubiera correspondido como consecuencia de la imputación del gasto en el período impositivo en que se generó y debió resultar fiscalmente deducible, debiendo tenerse en cuenta, a estos efectos, el efecto de la prescripción." Es decir, podría admitirse la deducibilidad del gasto contabilizado en 2016 por **XZ-TW SL** siempre y cuando no hubiese prescrito el ejercicio en que se generó el crédito incobrable, lo que no ocurre en el presente caso en que la declaración de concurso se produjo en 2011, año desde el que la obligada tributaria no ha ejercido acción alguna tendente al cobro por entender, tal como ha alegado, que resultaría infructuosa."

Como puede apreciarse, el Acuerdo de liquidación cambia por completo la motivación acerca de la no deducibilidad del deterioro, no siendo relevante para la Oficina Técnica la inacción que recogía el Acta de disconformidad, siendo aquello sólo un indicio de que podríamos estar ante una liberalidad que, en cualquier caso y, de acuerdo con las alegaciones de la interesada, debería valorarse en función de las circunstancias concurrentes en cada caso.

Así pues, el Acuerdo de liquidación determina que, de acuerdo con lo dispuesto en la consulta vinculante V3873-16, dicho deterioro podría ser deducible siempre y cuando no hubiera prescrito el ejercicio en que se generó el crédito incobrable, esto es, el 2011, que es cuando se produjo la declaración de concurso del deudor, negándole por este motivo a la entidad la deducibilidad del gasto, no habiendo tenido en cuenta, no obstante, la Oficina Técnica, que algunas de las entidades deudoras solidarias entraron en concurso voluntario en el ejercicio 2012, por tanto en el 2016 (ejercicio en que el interesado se dedujo el gasto), el ejercicio 2012 (en que se generó el crédito incobrable) no estaría prescrito.

Dispone el artículo 188.3 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

<<Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.>>

Claro está que el Acuerdo de liquidación puede rectificar la propuesta del actuario, en tanto que es una mera propuesta, pero dicha rectificación debe atender a las previsiones de aquel precepto y otorgar al sujeto pasivo el preceptivo trámite de alegaciones ya que lo contrario supondría vaciar de contenido el previo trámite de audiencia y formulación de alegaciones que se otorga tras la firma del acta.

Así, no comparte este Tribunal el proceder de la Inspección, toda vez que la norma establece con carácter general la puesta de manifiesto al sujeto pasivo de la rectificación que hubiera acordado el Inspector Jefe respecto de la propuesta del actuario para que por éste se formulen las alegaciones que se estimen procedentes, debiéndose por tanto proceder a retrotraer el expediente hasta el momento posterior a la firma del acta.

Cuarto.

Una vez estimada la citada alegación sobre la situación de indefensión y ordenada la retroacción de actuaciones, resulta improcedente entrar a analizar el resto de cuestiones planteadas referidas a la liquidación.

Quinto.

En relación con la sanción, se ha de tener en cuenta que este Tribunal ha anulado la liquidación a la que se asocia por incurrir ésta en un defecto formal, ordenando una retroacción de actuaciones, siendo preciso en este punto traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 15-01-2023 (rec. casación núm. 2847/2022), en la que se ha dispuesto, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"QUINTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

En las específicas circunstancias de este caso, en el que se anuló un primer acuerdo sancionador como consecuencia exclusiva de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que traía causa la sanción, la dimensión procedimental del principio non bis in ídem se opone al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y a una nueva sanción con relación al mismo obligado tributario y por los mismos hechos.

A la vista de que la sentencia de instancia resulta conforme con la anterior doctrina, el recurso de casación debe ser desestimado."

En el presente caso, el procedimiento sancionador, que ha finalizado con la imposición de la sanción, había incorporado formalmente datos, pruebas y circunstancias procedentes del procedimiento de liquidación, conforme

establece el artículo 210 de la LGT. Por ello, en este supuesto, la anulación de la liquidación practicada con retroacción de actuaciones por haberse producido indefensión provoca, a su vez, que se vea afectada la instrucción del procedimiento sancionador, no sólo respecto al presunto infractor y su derecho a la defensa, sino también en cuanto al instructor, así como a este órgano económico-administrativo al revisar el acuerdo sancionador.

Por ello, debe anularse la sanción con retroacción de actuaciones al momento de incorporarse formalmente al procedimiento sancionador los citados datos, pruebas y circunstancias procedentes del procedimiento de liquidación. Esto no implica, que deba iniciarse un nuevo procedimiento sancionador (que impide la dimensión procedimental del principio *non bis in ídem* como ha sido interpretada por la citada STS), sino sólo retrotraerlo al momento en que deben incorporarse formalmente los datos, pruebas y circunstancias que, en su caso, puedan resultar en el procedimiento de liquidación que ha sido objeto de retroacción, una vez plasmados los mismos en el curso del citado procedimiento de liquidación.

En consecuencia, procede anular la resolución del TEAR de Andalucía, así como los actos subyacentes en la misma, retrotrayendo las actuaciones en el procedimiento de liquidación al momento posterior a la firma del acta y en el procedimiento sancionador al momento de incorporación al mismo del resultado que, en su caso, se obtenga del procedimiento retrotraído y que ha continuado conforme a lo señalado por este TEAC.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada, y acordando la retroacción de actuaciones, en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.