

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093406

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 261/2024, de 27 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 461/2023

SUMARIO:

IS. Base imponible. Incrementos no justificados de patrimonio. Activos ocultos y deudas inexistentes. Ventas no declaradas. Procedimiento tributario. Base imponible. Estimación indirecta. Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. Anomalías que determinan la aplicación del régimen. Por la Inspección se constató la incongruencia entre los datos aportados por la recurrente respecto a los pares de zapatos terminados, acabados totalmente en la empresa y los terminados en el exterior por otras por empresas, poniendo en evidencia una extensa diferencia de pares de zapatos que no se pueden justificar con los datos también aportados por la actora en relación a sus existencias finales en cada uno de los ejercicios, poniéndose de manifiesto una omisión de ingresos por ventas no declaradas. También resulta para la Inspección incongruente la evolución de los gastos consignados en los libros y registros durante los ejercicios en comprobación en comparación, con los ingresos obtenidos en dichos ejercicios, sin poder válidamente determinarse cuánto obtuvo por las ventas ocultas, ya que se realizaron ventas de más de la mitad de su producción a comerciantes minoristas. La Inspección ha acreditado en el expediente que las unidades de producto terminado por la empresa no guardan correlación con las que resultan de las unidades vendidas y las que permanecen al final del ejercicio en el inventario de la empresa, como parte de sus existencias finales, en concreto, en los ejercicios 2016 y 2017 resulta que las unidades vendidas deben ser superiores a las declaradas por el obligado tributario. En el ejercicio 2018, por el contrario, se optó por el consumo de cajas utilizadas para el embalaje de los zapatos, resultando que no existe correlación entre los embalajes utilizados y los que derivan del número de unidades fabricadas, si bien el TEARCV anuló la aplicación del método de estimación indirecta para ese ejercicio, concluyendo que las ventas declaradas por la entidad en el ejercicio 2018 no resultaron desvirtuadas por el método estimativo basado en la producción. La existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad, pues, se fundamenta en la prueba de presunciones, por cuanto se presume la existencia de un hecho desconocido (mayores ventas no declaradas) a partir de un hecho base sobre el que se fundamenta tal presunción, la falta de correlación de unidades producidas y vendidas en los ejercicios 2016 y 2017. Para alcanzar dicha conclusión, se parte de datos objetivos que se conocen con certeza, no desvirtuados por la actora, que proceden de la documentación facilitada por la propia empresa sobre su actividad económica, a los que aplica un razonamiento lógico que lleva a concluir que las incongruencias apreciadas permiten presumir que la contabilidad no refleja la totalidad de las ventas efectuadas. A juicio de la Sala, la presunción de ingresos no declarados se considera admisible, ya que, entre los hechos demostrados (calzado fabricado y que no se refleja en las existencias) y el deducido (que no ha consignados la totalidad de las ventas), existe enlace preciso y directo según el criterio razonable expuesto. Es el conjunto de los indicios y hechos comprobados lo que hace que se presuma la existencia de ingresos no declarados por pares de zapatos que no se localizan en sus existencias. Así pues, se considera que la aplicación del método de estimación indirecta para la determinación completa de la base imponible en los ejercicios en comprobación, es idónea, y la AEAT ha justificado adecuadamente los presupuestos determinantes de la aplicación de régimen de estimación indirecta, pues la contabilidad no recoge fielmente la realidad económica de la empresa en su vertiente de ingresos, lo que la invalida como elemento probatorio suficiente para determinar con certeza la base imponible y los ingresos realmente obtenidos. Frente a las críticas de la demanda, no se demuestra de forma convincente que se produjera en 2016 y 2017 un importante declive de la actividad, ni que tuviera particular incidencia la posible entrega de la mercancía anterior a su facturación o que tuviera incidencia relevante los zapatos dedicados al muestrario, sin que los datos de inventarios aportados por la actora indicativos de la mercancía que permanece en poder de la empresa en espera de su venta a terceros resulten erróneos. **Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14 y 19.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 50, 53, 66.bis, 105, 106, 108, 158, 179, 183 y 191.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 35.

PONENTE:

Don Luis Manglano Sada.

Magistrados:

Don LUIS MANGLANO SADA
Don RAFAEL PEREZ NIETO
Don JOSE IGNACIO CHIRIVELLA GARRIDO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 000461/2023

N.I.G.: 46250-33-3-2023-0001501

SENTENCIA Nº 261/2024

Ilmos. Srs.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA.

Magistrados:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO.

D. JOSÉ I. CHIRIVELLA GARRIDO.

En la Ciudad de València, a 27 de marzo de dos mil veinticuatro.

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 461/23, interpuesto por CALZADOS PIULIN, S.L., representada por la Procuradora D^a. Florentina Pérez Samper y asistida por la Letrada D^a. Antonia Zpater Hernández, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que realizó mediante escrito en que solicitó se dictase sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

Segundo.

La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmara la resolución recurrida.

Tercero.

Habiéndose recibido el proceso a prueba (documental y pericial) y realizado trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

Cuarto.

Se señaló la votación y fallo para el día 27 de marzo de dos mil veinticuatro, teniendo así lugar.

Quinto.

En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

VISTOS: Los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

Siendo Ponente el Magistrado D. Luis Manglano Sada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto por CALZADOS PIULIN, S.L., contra la resolución de 21-2-2022 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que estimó en parte las reclamaciones NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004 y NUM005, formuladas contra la liquidación practicada el 27-12-2021 por la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2016 a 2018, por un importe de 43.474,46 euros, así como contra el acuerdo sancionador conectado de 24-5-2022, por un importe de 85.940,87 euros.

Segundo.

Del expediente administrativo y de las manifestaciones de las partes se desprende que las actuaciones del procedimiento inspector seguido por la AEAT se han extendido al concepto de Impuesto sobre Sociedades (IS), periodo 2016 a 2018, con alcance general.

Según escritura de constitución de fecha 22-12-1992, el objeto social de la empresa CALZADOS PIULIN, S.L., es el de " fabricación, comercialización y distribución de calzado de todo tipo, así como la importación y exportación de primeras, materias, productos semiterminados y productos terminados directamente relacionados con el calzado", estando dada de alta en el epígrafe de IAE nº 451 " fabricación en serie calzado excepto Caucho o Madera".

La Inspección de los Tributos propuso la regularización de la situación tributaria de la entidad actora por los siguientes motivos, expuestos de forma sucinta:

- Se propone la regularización de la cifra de negocios no declarada por la entidad en régimen de estimación indirecta.

- Se aumenta la base imponible declarada por la existencia de gastos que se estiman fiscalmente no deducibles

- En relación a las deducciones por innovación tecnológica aplicadas tanto a los ejercicios en comprobación como en ejercicios anteriores, no se puede considerar que los gastos concernientes a materias primas, mano de obra y gastos generales de elaboración de los muestrarios, así como los gastos por elaboración de los catálogos, puedan formar parte de la base de la deducción.

- No procede reconocer el derecho a la compensación de la totalidad de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de aplicar al inicio del periodo 2016 declaradas por el obligado tributario cuyo importe asciende a 592.724,37 euros, las cuales tienen su origen en los ejercicios 2009 a 2015, ya que del examen de la documentación aportada se ha comprobado que el obligado tributario contabilizó y dedujo gastos en dichos ejercicios por importes de 639.504,46 euros que no han quedado acreditados y que se consignaron en la cuenta de gasto 607 "Trabajos realizados por terceros".

La consecuencia de dicha regularización fue la liquidación de deuda y sanción antes descrita, que fueron recurridas ante el TEARCV, que desestimó las respectivas reclamaciones, salvo en lo que concierne a la liquidación de 27-12-2021, periodo 2018 del IS, por considerar que los medios aplicados por la Inspección para determinar la base imponible en régimen de estimación indirecta, no han justificado de manera suficiente la necesidad de cambiar el método de estimación aplicado en ejercicios anteriores, por lo que se debe concluir que las ventas declaradas por la entidad en el ejercicio 2018 no resultan desvirtuadas por el método estimativo basado en la producción y, en cualquier caso, resultan posibles dado que se trata de un método estimativo donde solo ha utilizado los datos de

producción externa de zapatos, a pesar de que la entidad dispone de trabajadores y maquinaria para fabricar zapatos en la propia empresa, y que prescinde del valor comercial de los muestrarios, lo que implica que se trataría de una estimación mínima de las ventas.

Tercero.

La demanda solicita la anulación de los actos impugnados, alegando:

- a) la indebida aplicación del régimen de estimación indirecta, negando la existencia de causas legales para acudir a este método, con denuncia de la falta de notificación del informe inspector sobre la adopción de este método.
- b) Se plantea la incorrecta aplicación del método de estimación indirecta, ya anulado por el TEARCV en lo que corresponde al IS de 2018, cuestionando el cálculo de los ingresos por ventas de calzado, que no incluyen el IVA del precio.
- c) Se sostiene la deducibilidad de los gastos facturados por VATOAL TRADING, S.L., pues cuenta con las correspondientes facturas, pagos bancarios y contabilización, sin que le afecten irregularidades de terceros.
- d) La demanda critica la indebida supresión de las bases imponibles negativas (BINs) de 2009 a 2015, estando disconforme con el incremento de las ventas por estimación indirecta de los ejercicios 2012, 2013 y 2015, con prescripción de la acción para determinar las bases imponibles, sin resultar pertinente la utilización de estimación directa e indirecta para fijar los gastos y las ventas.
- e) La recurrente mantiene la deducibilidad de los gastos de la cuenta 607, la referida a "trabajos realizados por terceros", por ser reales y vinculados a la producción de calzado, correlativos a los ingresos.
- f) Se opone al rechazo de la Inspección de los gastos por I+D, pues es arbitrario e inmotivado, estando debidamente justificados estos gastos.
- g) En cuanto a la sanción impuesta, se impugna la falta de justificación de la culpabilidad en la deducción de las facturas de VATOAL, sin prueba de dolo. Se afirma la falta de prueba inspectora de la antijuricidad y culpabilidad, considerando improcedente la calificación como muy grave de la infracción del art. 191 LGT, por no existir medios fraudulentos u ocultación.

El Abogado del Estado se opone a la demanda y solicita su desestimación, reiterando los argumentos del TEARCV e insistiendo en que las anomalías contables justificaban la utilización del método de estimación indirecta, a la vista de la incongruencia entre los datos declarados y los ingresos por ventas.

Se alega la correcta aplicación del método de estimación indirecta, siendo improcedente la deducción de las facturas de VATOAL, por ser irreales.

Asimismo, también se considera correcta la supresión de las BINs, siendo conforme a derecho el acuerdo sancionador por darse la preceptiva antijuricidad y culpabilidad, que se encuentra debidamente.

Cuarto.

Se alega por la demanda que no existe motivo alguno para aplicar el método de estimación indirecta para calcular las bases imponibles de 2016 a 2018 del IS, negando la actora la existencia de omisiones de ingresos o irregularidades contables sustanciales.

Como es sabido, el art. 50 de la Ley General Tributaria establece tres regímenes para determinar la base imponible: a) Estimación directa. b) Estimación objetiva. c) Estimación indirecta.

El artículo 50.3 de dicho texto legal regula que " las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios.

En el apartado 4 de dicha norma legal se dice que " la estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el art. 53 de esta ley ".

La aplicación del método de estimación indirecta y sus causas viene dispuesto en el artículo 53 LGT, que dice:

1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.

d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

- a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el art. 158 de esta ley".

Así pues, la "estimación indirecta" se concibe en la Ley General Tributaria como un método subsidiario de los otros dos en cuanto que puede ser utilizado en los supuestos en los que la determinación de la base imponible no es posible efectuarla ni directamente ni acudiendo a la estimación objetiva.

Dentro de este régimen de estimación la Administración está en situación de acudir a determinados medios de cuantificación caracterizados por permitirle un gran margen de apreciación de datos y antecedentes, así como la utilización de elementos indiciarios. Por lo demás, aun cuando a la Administración le sea dado acudir al sistema estimativo indirecto, el sujeto pasivo no queda privado de la posibilidad de probar en vía administrativa o jurisdiccional su facturación real o todos aquellos aspectos de la base imponible sobre los que esté disconforme, sean ingresos o gastos.

Cosa distinta de motivar la decisión de acudir al sistema de estimación indirecta es la motivación de la propia estimación indirecta en el cálculo de bases imponible. El que esta clase de estimación se sujete a parámetros más flexibles no significa que sea permitida una decisión arbitraria sobre la cuantificación, esto es, que la argumentación ofrecida responda a una mera apariencia que, aunque constatada formalmente, resulte en definitiva de un mero voluntarismo, o que exprese un proceso deductivo absurdo. Al contrario, la decisión sobre este punto ha de ser motivada y apoyada en unos presupuestos fácticos reales.

La remisión al artículo 158 LGT nos lleva a la aplicación del método de estimación indirecta, que dispone:

"1. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:

- a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
- b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
- c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos".

Al mismo tiempo el art. 193.4 del RGAT, que desarrolla reglamentariamente la estimación indirecta de bases o cuotas en el procedimiento inspector, determina que:

" 4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales:

- a) Cuando el obligado tributario incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros registro establecidos por la normativa tributaria. Se presumirá su omisión cuando no se exhiban a requerimiento de los órganos de inspección.
- b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos.
- c) Cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas.
- d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el obligado tributario no pueda verificarse la declaración o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.
- e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , que la contabilidad o los libros registro son incorrectos".

Por su parte el art. 108.2 de la LGT en relación a las presunciones en materia tributaria menciona que para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

Así pues, la Administración aplicará el método de estimación indirecta cuando no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de, entre otras causas la del " incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales". Esta circunstancia se dará cuando se verifique la incongruencia entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones gastos u otros aspectos de la actividad que permita presumir que en los libros o registros existan omisiones.

En el presente caso, por la Inspección se constató la incongruencia entre los datos aportados por la recurrente respecto a los pares de zapatos terminados, acabados totalmente en la empresa y los terminados en el exterior por otras por empresas, poniendo en evidencia una extensa diferencia de pares de zapatos que no se pueden justificar con los datos también aportados por la actora en relación a sus existencias finales en cada uno de los ejercicios, poniéndose de manifiesto una omisión de ingresos por ventas no declaradas.

También resulta para la Inspección incongruente la evolución de los gastos consignados en los libros y registros durante los ejercicios en comprobación en comparación, con los ingresos obtenidos en dichos ejercicios, sin poder válidamente determinarse cuánto obtuvo por las ventas ocultas, ya que se realizaron ventas de más de la mitad de su producción a comerciantes minoristas.

La Inspección ha acreditado en el expediente que las unidades de producto terminado por la empresa no guardan correlación con las que resultan de las unidades vendidas y las que permanecen al final del ejercicio en el inventario de la empresa, como parte de sus existencias finales, en concreto, en los ejercicios 2016 y 2017 resulta (de la mera aplicación mecánica de la ecuación contable: unidades vendidas = unidades terminadas- unidades en existencias) que las unidades vendidas deben ser superiores a las declaradas por el obligado tributario.

En el ejercicio 2018, por el contrario, se optó por el consumo de cajas utilizadas para el embalaje de los zapatos, resultando que no existe correlación entre los embalajes utilizados y los que derivan del número de unidades fabricadas, si bien el TEARCV anuló la aplicación del método de estimación indirecta para ese ejercicio, concluyendo que las ventas declaradas por la entidad en el ejercicio 2018 no resultaron desvirtuadas por el método estimativo basado en la producción.

La existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad, pues, se fundamenta en la prueba de presunciones (artículo 108.2 de la LGT), por cuanto se presume la existencia de un hecho desconocido (mayores ventas no declaradas) a partir de un hecho base sobre el que se fundamenta tal presunción, la falta de correlación de unidades producidas y vendidas en los ejercicios 2016 y 2017.

Para alcanzar dicha conclusión, se parte de datos objetivos que se conocen con certeza, no desvirtuados por la actora, que proceden de la documentación facilitada por la propia empresa sobre su actividad económica, a los que aplica un razonamiento lógico que lleva a concluir que las incongruencias apreciadas permiten presumir que la contabilidad no refleja la totalidad de las ventas efectuadas, todo ello de acuerdo con lo previsto en el artículo 193.4-e) del RGAT.

Los elementos indiciarios tenidos en cuenta por la Inspección para determinar que la entidad demandante omitió en su contabilidad y en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades presentadas una parte de los ingresos obtenidos, son los siguientes:

- CALZADOS PIULIN, S.L., se dedica a la fabricación del calzado habiendo manifestado que, a partir del año 2013, se comienza a externalizar la parte del montado y terminado a empresas del sector dedicadas exclusivamente a ello y finalizando el terminado del zapato en nuestras instalaciones. La Inspección considera que " el obligado tributario dispone de trabajadores y de maquinaria adecuada para la fabricación completa del calzado por lo que una parte de la producción podría haberse realizado íntegramente en sus instalaciones con el personal y maquinaria existente sin la necesidad de subcontratar el montado y/o terminado".

- La Inspección analiza la cuenta contable 607 que recoge los trabajos realizados con el calzado que vende la empresa, en particular, la cuenta contable 607/01 "Montado" y la 607/12 "Producción total en el exterior" concluyendo el número de pares de zapatos terminados en cada ejercicio.

Asimismo, se analizaron las facturas expedidas aportadas que se corresponden con los ejercicios en comprobación, obteniendo el total de pares de zapatos facturados en dichos ejercicios y los que fueron devueltos, y la variación de existencias de los ejercicios referidos que resulta de los inventarios aportados. Los pares devueltos por rotura, los pares de zapatos utilizados para el muestrario y la variación de existencias de productos terminados se consideran no disponibles para la venta.

La discrepancia entra pares de zapatos terminados y los que fueron vendidos lleva a la Inspección a concluir que existen zapatos terminados que fueron vendidos y no han sido facturados cuya cuantía se estima, partiendo del precio medio asociado a los pares cuya venta es declarada, por importe de 159.632,96 euros en 2015 y 130.020,90 euros en 2016.

- En el ejercicio 2018, se analizan las cuentas 602/0 y 602/6 en la que se registran las "compras de cajas y envases" y las facturas por la compra de cajas aportadas por el obligado tributario, junto con los datos aportados sobre las existencias de las cajas.

Por diferencia entre el número total de cajas adquiridas para embalaje y los pares de zapatos facturados se estima una cifra de ingresos no declarada de 69.865,24 euros en el ejercicio 2018, cálculos anulados por el TEARCV.

- Asimismo, se indica que la contabilidad refleja gastos procedentes de las facturas emitidas por "VATOAL TRADING S.L." por importe de 63.296,64 euros en 2016 y 10.395,01 en 2017, que no se corresponden a operaciones efectivamente realizadas. Se hace constar por la Inspección la incongruencia entre los datos aportados por CALZADOS PIULIN, S.L., en relación a los pares de zapatos terminados que evidencia una extensa diferencia de pares de zapatos que no se pueden justificar con los datos también aportados por la actora respecto a sus existencias finales en cada uno de los ejercicios, poniéndose de manifiesto una omisión de ingresos por ventas no declaradas.

Por tanto, consideramos que la presunción de ingresos no declarados se considera admisible, ya que, entre los hechos demostrados (calzado fabricado y que no se refleja en las existencias) y el deducido que no ha consignados la totalidad de las ventas, existe enlace preciso y directo según el criterio razonable expuesto. Es el conjunto de los indicios y hechos comprobados lo que hace que se presuma la existencia de ingresos no declarados por pares de zapatos que no se localizan en sus existencias.

Así pues, se considera que la aplicación del método de estimación indirecta para la determinación completa de la base imponible en los ejercicios en comprobación, es idónea, y la AEAT ha justificado adecuadamente los presupuestos determinantes de la aplicación de régimen de estimación indirecta, pues la contabilidad no recoge fielmente la realidad económica de la empresa en su vertiente de ingresos, lo que la invalida como elemento probatorio suficiente para determinar con certeza la base imponible y los ingresos realmente obtenidos.

Por el contrario, frente a esta actuación inspectora, que consideramos seria y bien fundamentada, la parte recurrente se limita en el proceso a contradecir los motivos de la aplicación del régimen de estimación indirecta, discrepando de los indicios aportados por la Inspección, que pretenden desvirtuarlos con un dictamen pericial de D. Anselmo, economista, auditor y abogado, más de esto último que de lo primero, que no deja de ser una pericial de parte, para nada objetiva, que destaca por sus determinaciones jurídicas y que viene a constituir una complementación de la demanda y de las pretensiones de la actora, sin poderla considerar como una herramienta técnica que combata con eficacia la actuación inspectora.

Tampoco tiene relevancia la denuncia de la demanda relativa a la falta de notificación del informe sobre la estimación indirecta de la actura, puesto que fue incorporado a la liquidación de 27-12-2021, y pudo ser conocido en tiempo y forma por la actora para su oportuna impugnación, sin indefensión.

Se desestima este motivo impugnatorio de la demanda.

Quinto.

En lo que respecta a la crítica de la aplicación del método de estimación indirecta, extremo ya estimado por el TEARCV en relación al IS de 2018, debemos decir que el régimen de estimación indirecta no pretende determinar de una forma cierta y exacta la base imponible, sino de una manera presunta o estimativa, por una serie de medios previstos legalmente de forma abierta, de manera que pueda obtenerse un resultado lo más parecido al real, sin que se descarte la utilización de aquellos datos y antecedentes del sujeto pasivo que se consideren veraces, incluso combinando de forma parcial una estimación directa con la indirecta.

En este supuesto, se partió por la Inspección de datos fiables aportados por la actora, los referidos a las compras y gastos declarados, con la salvedad de los gastos rechazados de "VATOAL TRADING S.L.", calculando los ingresos por el método contemplado en el apartado 2.c) del artículo 53 y en el artículo 158.3-b) LGT, sobre los datos económicos y del proceso productivo obtenidos de la propia recurrente.

Se parte de los pares de zapatos facturados y la cifra de ingresos declarada para obtener el precio medio de venta, precio medio que, aplicado a los zapatos fabricados que no figuran facturados, permitió obtener los ingresos que no habían sido declarados, lo que nos parece razonable y ajustado al ordenamiento jurídico.

Frente a las críticas de la demanda, no se demuestra de forma convincente que se produjera en 2016 y 2017 un importante declive de la actividad, ni que tuviera particular incidencia la posible entrega de la mercancía anterior a su facturación o que tuviera incidencia relevante los zapatos dedicados al muestrario, sin que los datos de inventarios aportados por la actora indicativos de la mercancía que permanece en poder de la empresa en espera de su venta a terceros resulten erróneos.

Apuntar que ya el TEARCV acogió el argumento de la recurrente sobre que la Inspección no debería haber incluido en sus cálculos los inventarios de productos semi-acabados.

En cuanto a la alegación de la demanda sobre el hecho de que debe incluir el IVA los cálculos del precio de venta por parte de la Inspección, procede aplicar la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, en las sentencias nº 1446, de 27- 9-2017 (RC 194/2016) y en la nº 390, de 12-3-2018 (RC 165/2016) que establece:

"... En las liquidaciones que han de ser corregidas, en cuanto que, al determinar las ganancias en el IS, derivadas de las ventas ocultas contempladas, del precio correspondiente ha de deducirse el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que, conforme a la doctrina del TJUE, ha de entenderse incluido en el mismo.

Los razonamientos expuestos justifican la estimación del recurso de casación interpuesto sólo en cuanto procede la anulación de las liquidaciones y sanciones impugnadas para que se tenga en cuenta, en las nuevas liquidaciones y sanciones que se practiquen y acuerden, que el precio convenido por las partes para las operaciones contempladas, en las que no se hace mención del IVA devengado, incluye dicho impuesto".

Tal doctrina excluye la incorporación del IVA en el precio de venta, por deber entender que ya está incluido en los precios de venta calculados por la Inspección, sin que resulte aplicable la doctrina sentada por la STS 1757/2020 por tratar un supuesto diferente de estimación directa.

Con las salvedades descritas, procede desestimar las alegaciones de la demanda.

Sexto.

Mantiene la demanda la deducibilidad de los gastos facturados por VATOAL TRADING, S.L., pues cuenta con las correspondientes facturas, pagos bancarios y contabilización, sin que le afecten irregularidades de terceros.

El artículo 19.1 TRLIS establece la imputación de los gastos al período impositivo en que se devenguen, de manera que su concepto de gasto deducible va ligado necesariamente a la obtención de ingresos, a la " obtención de beneficios" (artículo 14.1-e) del TRLIS), debiendo acreditarse su efectividad y realidad, además de contar con su reflejo contable y su origen en el ejercicio de su deducción, correspondiendo la carga de su prueba sobre quien pretende practicar su deducción para minorar la deuda tributaria, de conformidad al artículo 105 de la Ley General Tributaria y, en el marco del proceso, al artículo 217 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

El método normal de acreditación es el documental y, preferentemente, las facturas, lo que nos lleva ala cuestión de si por la empresa recurrente se cumplieron los requisitos formales y materiales para poder deducir el gasto rechazado por la Inspección.

La factura es, pues, el medio ordinario para acreditar los gastos soportados por el sujeto pasivo y que éste pretenda deducirse en las autoliquidaciones. En tal sentido, el art. 106.3 LGT prevé que:

" Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse de forma prioritaria mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria".

Así pues, el sujeto pasivo, al momento de su autoliquidación, no precisa apuntalar su declaración con otros documentos justificativos distintos a la factura, al margen de que los gastos deban estar convenientemente contabilizados.

De ello se desprende que la acreditación del gasto parte del deber de expedición y entrega de facturas por empresarios y profesionales, pues la expedición de la factura tiene un significado de especial trascendencia, posibilitando el correcto funcionamiento de su técnica impositiva. A través de la factura se efectúa formalmente la deducción de los gastos del tributo y, su tenencia, cuando cumple los requisitos reglamentariamente establecidos, permite que el destinatario de la operación practique la deducción oportuna en su autoliquidación del IS.

Se da, pues, una exigencia legal de la factura, como justificante para el ejercicio del derecho a la deducción de los gastos necesarios para obtener los ingresos, es un requisito de deducibilidad.

Sentado el marco jurídico, nos encontramos que la recurrente tenía contabilizadas y contaba en su poder con las facturas emitidas por VATOAL TRADING, S.L., quedando por resolver si se tiene por justificada la prestación del servicio por el expendedor de la factura, que generaría el derecho a la deducción, pues la comprobación inspectora niega esta realidad a partir de lo actuado frente a dicho proveedor de la recurrente, con disminución de esos gastos por importe de 63.296,64 euros en el ejercicio 2016 y de 10.395,01 euros en el ejercicio 2017.

Pues bien, este rechazo a esos gastos por parte de la Inspección los fundamenta en los siguientes datos e indicios:

- La entidad VATOAL TRADING, S.L., no ha presentado declaración por el IS en ningún ejercicio y en las autoliquidaciones presentadas por el IVA declara cantidades de cuotas repercutidas y soportadas prácticamente idénticas con un pequeño resultado a compensar.

- No presenta declaraciones informativas de operaciones con terceras personas a pesar de que recibe importantes imputaciones de ventas: 2.634.121,08 euros en 2015, 4.872.634,27 euros en 2016 y 623.271,14 euros en 2017. Recibe pequeñas imputaciones de gastos: 3.581,60 euros en 2015; 8.100,64 euros en 2016; y 1.839,24 euros en 2017, y ello a pesar de que en las autoliquidaciones presentadas por el IVA incluye importantes

adquisiciones: 2.585.872,80 euros en 2015; 3.422.501,17 euros en 2016 y 777.323,01 euros en 2017, importes todos ellos que corresponde a la base imponible.

- Ha presentado el modelo 180 "declaración informativa sobre rendimientos procedentes de Bienes Urbanos": una declaración negativa en 2015 y declaración con una base de retención de 7.200 euros en 2016.

Dicha empresa se halla dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económica en el epígrafe 451 "Fabricación serie calzado (excepto caucho/madera)", desde el 04/06/2015, y en el epígrafe 617.7 "Com. Mayor Maq. Textil" desde el 25/02/2016 se dio de baja en ambas actividades el 21/06/2017. Según el modelo 190 "Declaración informativa sobre Retenciones e ingresos a cuenta del trabajo" constan retribuciones por importe de: 69.316,24 euros en 2015; 172.811,57 euros en 2016 y 95.478,82 euros en 2017.

- Se han analizado los movimientos realizados en las cuentas bancarias de la entidad, que constan en el modelo 196, donde se constata un volumen de entradas y salidas por importe de más de siete millones y medio de euros en 2016 y de alrededor de 2.900.000 euros en 2017 cifras muy superiores al volumen de ventas supuestamente realizado en dichos ejercicios.

De acuerdo como el modelo 171 "imposición y disposición de fondos" sobre información facilitada por entidades de crédito de movimientos en efectivo de importe superior a 1.000 euros, desde las cuentas bancarias titularidad se realizan disposiciones de fondos en efectivo por la práctica totalidad de los importes abonados en cuenta, bien directamente por la entidad o por su administrador y autorizado en cuentas bancarias.

- En los ejercicios 2016 y 2017 se realizaron actuaciones inspectoras de control censal donde se puso de manifiesto que no se localizaba la entidad en el domicilio fiscal declarado y que era una entidad emisora de facturación falsa cuya operativa consiste en la recepción de transferencia de fondos cuyo importe de disponen de inmediato en efectivo. Los ordenantes de fondos son sociedades dedicadas a sectores de calzado, perfumería o maquinaria. Se indica que dicha forma financiera de actuar es la de una entidad que emite facturas por prestación de servicios que no se han producido, cobrando la factura, pero posteriormente retirando su importe en efectivo, momento a partir del cual la trazabilidad de éste deviene imposible, siendo práctica habitual en estos casos, devolvérselo al receptor de la factura quedándose una cantidad como contraprestación por la emisión de la misma.

- En el presente caso, la Inspección hace referencia a la información relevante sobre la entidad emisora de las facturas que resulta de la base de datos de la propia Agencia Tributaria, que sitúan a la entidad "VATOAL TRADING S.L." en un perfil propio de emisión de facturación irregular, resultando que los requerimientos efectuados a dicha entidad durante la comprobación inspectora han dado como resultado que es una entidad ilocalizada en su domicilio fiscal. Asimismo, de los propios datos de la actora, la Inspección cuestiona que los servicios productivos facturados se hayan encargado a terceros, dado que vienen desarrollándose con los medios productivos presentes en la propia entidad.

En definitiva, la Inspección ha aportado suficientes datos e indicios para cuestionar válidamente la realidad de los servicios facturados por VATOAL TRADING, S.L., sin que la recurrente haya aportado prueba alguna que acredite la existencia de unos servicios o trabajos realizados por dicha entidad, lo que nos lleva a considerar que esas facturas no responden a la realidad o, simplemente, son falsas, siendo por completo insuficientes la aportación de esas facturas, su contabilización y su pago.

Por todo ello, de conformidad al artículo 105 de la Ley General Tributaria y, en sede procesal, de los arts. 217 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, debemos determinar que esos gastos no son deducibles por no haber quedado acreditada la realidad de las operaciones facturadas.

Séptimo.

La demanda critica la indebida minoración del saldo de las bases imponibles negativas (BINs) procedentes de 2009 a 2015, que se encontraban pendientes de compensar al inicio del ejercicio 2016.

Pues bien, la Inspección realizó una comprobación de las bases imponibles negativas consignadas en la declaración de la recurrente, exponiendo:

- En los ejercicios 2009 a 2014 se contabilizaron gastos en la cuenta 607 "Trabajos realizados por terceros" por un importe total de 639.504,46 euros que, aunque la entidad ha manifestado que se trata de sobresueldos de su plantilla, no se consideran suficientemente justificados.

- No se han facilitado las facturas recibidas de los ejercicios 2009 a 2014.

- Se ha comparado las cajas adquiridas en los ejercicios 2012, 2013 y 2015 con los pares de zapatos facturados en cada uno de los ejercicios resultando un importe de ventas que no habrían sido declaradas de 137.898,14 euros, 196.249,66 euros y 61.395,34 euros, respectivamente.

Por tanto, por la Inspección se concluye que no ha quedado acreditado la procedencia de la aplicación de las bases imponibles negativas declaradas en los periodos 2009 a 2014.

Es cierto que desde la reforma operada por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, existe para la Administración un plazo de 10 años para comprobar bases o cuotas compensadas o a compensar (art. 66 bis LGT), a contar desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo reglamentario establecido para presentar las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios impositivos en que se generó el derecho a compensar dichas cuotas.

En efecto, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, introduce un nuevo artículo 66 bis, cuyo apartado 2 tiene la siguiente redacción:

"2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones".

De tal disposición cabe deducir que la AEAT puede comprobar las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación durante diez años, para extender sus efectos a ejercicios no prescritos, de forma que la acción liquidadora de la Inspección, que tuvo su inicio el día 2-7-2020, no había prescrito por el transcurso del plazo de 10 años para que la Administración ejercite su derecho a iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación, declaradas en los periodos 2009 a 2014, por lo que, en consecuencia, procede en este punto desestimar las alegaciones de la demanda.

Además, la sentencia del Tribunal Supremo de 19-02-2015 abordó la debatida cuestión relativa a la facultad de la Administración tributaria de comprobar la legalidad de determinadas operaciones realizadas en ejercicios prescritos en la medida en que estas puedan producir efectos en liquidaciones correspondientes a ejercicios no prescritos, en este caso bajo el paraguas del art. 106.5 LGT/2003, sosteniendo que "...dado que el art. 106.4 LGT/2003 sigue la línea del art. 23.5 LIS/1995, modificado por la Ley 24/2001 (art. 25.5 del TRLIS/2004), hay que reconocer que aquel precepto autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en que se compensaron o aplicaron, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía, sin que pueda compartirse el criterio restrictivo que mantiene la Audiencia Nacional, pues la acreditación de la procedencia y cuantía de una compensación o de una deducción en un periodo no prescrito, depende de que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas tributarias y no sólo de que estén acreditadas desde un punto de vista fáctico".

En la misma línea, la STS núm. 2236 de 17-10-2016 (RC núm. 2875/2015) fija la doctrina de que el derecho a la comprobación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos que extiendan sus efectos a ejercicios en los que no haya prescrito el derecho a liquidar de la Administración se puede ejercitar desde la entrada en vigor de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, que incorporó el nuevo apartado 5 al artículo de la ley 43/1995.

Dicho lo anterior, es a la recurrente, que pretende ejercitar el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas declaradas, a quien corresponde la carga de la prueba de su existencia y acreditación, más cuando la Administración se lo ha denegado en parte por falta de la necesaria justificación.

Pues bien, en el presente litigio, la entidad recurrente no ha presentado las facturas recibidas en los ejercicios 2009 a 2014, es decir, no ha presentado los oportunos soportes documentales de las cantidades contabilizadas como gastos en esos ejercicios, y, particularmente, por lo que se refiere a las cantidades contabilizadas en la cuenta 607 " Trabajos realizados por terceros" que, según la demanda, corresponde a sobresueldos de su plantilla, no podemos admitir como justificación o demostración de su realidad que se tratase de pagos mensuales periódicos a sus trabajadores, mediante cheques al portador y sus extractos bancarios, pues resulta insuficiente el muestreo aleatorio (un mes del ejercicio 2013 y otro del ejercicio 2014) aportado al procedimiento inspector, sin que exista la mínima prueba de la realidad de esos gastos contabilizados, no solo por falta de soporte documental sino también por cuanto no consta el destinatario de dichos pagos y el motivo concreto a que obedecen.

Es cierto, además, que se hace una estimación indirecta por la Inspección de los ingresos habidos en los ejercicios 2012, 2013 y 2015 sobre consumo de cajas de zapatos y su contraste con el número de unidades vendidas, pero no deja de ser una estimación indirecta debida a la falta de congruencia entre lo ingresado y declarado, que constituye un elemento indiciario utilizado por la Inspección para constatar que la contabilidad presentada no resulta tampoco un elemento probatorio suficiente para acreditar dichas bases negativas, que se minoran de conformidad a los razonables cálculos de la actuario.

Por todo ello, debemos confirmar la actuación administrativa por no haber acreditado la actora su derecho a la compensación de las bases negativas declaradas en los ejercicios 2009 a 2014.

Octavo.

Plantea la demanda su rechazo a la supresión parcial por la Inspección de los gastos por innovación tecnológica (I+D).

De lo actuado en el expediente administrativo se desprende que la Inspección analizó la deducción por innovación tecnológica por los muestrarios de calzado, tanto de los ejercicios objeto de comprobación, como los que provienen de ejercicios anteriores y que se encuentran pendientes de aplicación, siendo al respecto de aplicación el artículo 35.2 de la Ley 27/2014 reguladora del Impuesto sobre Sociedades, que regula la Innovación tecnológica y su posible deducción:

" 2. Deducción por actividades de innovación tecnológica. La realización de actividades de innovación tecnológica dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en las condiciones establecidas en este apartado.

a) Concepto de innovación tecnológica. Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad. Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, incluidos los relacionados con la animación y los videojuegos y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

(...)

Se consideran gastos de innovación tecnológica los realizados por el contribuyente en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten específicamente individualizados por proyectos..."

Así pues, en líneas generales por innovación tecnológica debemos entender toda novedad o mejora sustancial en la producción o proceso productivo, que suponga la existencia de un cambio esencial, una modificación en alguna de las características básicas e intrínsecas del producto o proceso, o que atribuyan una nueva naturaleza al elemento modificado, y debe darse la novedad en el ámbito tecnológico del proceso o producto, suponiendo el desarrollo de un nuevo producto o proceso que no haya sido desarrollado hasta el momento por la entidad que lo lleva a cabo.

Por lo expuesto, compartimos el criterio de la AEAT y del TEARCV relativo a que las partidas de gastos en materias primas, mano de obra y gastos generales de elaboración de los muestrarios no puedan formar parte de la base de la deducción en relación a Innovación tecnológica, ya que se utilizan para su explotación comercial, como la actora reconoce.

Tampoco, pueden deducirse los gastos en la elaboración de los catálogos por no estar directamente relacionados con la confección de los muestrarios.

No estando subsumidos estos gastos en el concepto y naturaleza de innovación tecnológica, por no reunir los requisitos enunciados por la norma fiscal antedicha, no podrán ser objeto de deducción, por lo que se desestima la impugnación de la demanda.

Noveno.

Finalmente, se cuestiona la sanción impuesta a la actora el 24-5-2022 por la falta de justificación de la culpabilidad en la deducción de las facturas de VATOAL, sin prueba de dolo, por la falta de prueba inspectora de la antijuricidad y culpabilidad, y por considerar improcedente la calificación como muy grave de la infracción del art. 191 LGT.

En cuanto a la prueba de la antijuricidad y culpabilidad de la sociedad actora ya nos hemos referido con anterioridad al examinar los elementos probatorios aportados por la Inspección de la AEAT, suficientes para considerar antijurídica la conducta de la recurrente y determinar la procedencia de la regularización inspectora.

En la propia resolución sancionadora se resume la conducta antijurídica de CALZADOS PIULIN, S.L., al señalar:

" En el presente caso, ha quedado demostrado que la conducta del obligado tributario es claramente antijurídica al haber transgredido las normas anteriores, habiendo presentado las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades en los periodos 2016, 2017 y 2018 omitiendo ingresos que habría obtenido por la venta de calzado que no facturó, y deduciendo gastos por servicios que no le fueron prestados realmente. Como consecuencia de sus actos dejó de ingresar (art. 191 de la LGT) la cantidad de 23.579,41 euros en 2016 y 14.178,64 euros en 2017 que le correspondían de haber declarado correctamente y al mismo tiempo acreditó improcedentemente partidas a

compensar en la base imponible y a deducir de la cuota de sus declaraciones futuras (art. 195.1 de la LGT) que de no haber mediado la Administración habría compensado o deducido sin tener derecho a ello".

En cuanto a la culpabilidad de la actora y su motivación, debemos partir de la consideración de que no hay infracción tributaria sin dolo, culpa o simple negligencia, pues en la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento. El propio artículo 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables " incluso a título de simple negligencia", lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y, de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados.

No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias. Por el contrario, rige el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la específica conducta del contribuyente.

Así pues, para poder determinar la existencia de una infracción tributaria e imponer una sanción, es preciso la existencia de un grado mínimo de culpabilidad y que el elemento subjetivo de la culpabilidad esté suficientemente valorado, de manera que se infiera la existencia en la conducta del infractor de un dolo o culpa suficientemente explicado, correspondiendo la prueba de la culpabilidad a quien acusa, a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, pues no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, o su inocencia, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia o la existencia de intención dolosa.

Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al imputado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de lo que establece el citado art. 179.2.d) de la Ley 58/2003 ("cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma").

En el presente supuesto, la culpabilidad mínima para sancionar que reclama el art. 183.1 de la LGT pasa por examinar el acuerdo sancionador de 24-5-2022 que, en el apartado dedicado a la motivación de la culpabilidad, se pronuncian de la siguiente forma:

"...En el caso que nos ocupa, como resulta de los hechos expuestos de forma sucinta en los Antecedentes de Hecho del presente acuerdo y que se exponen de forma exhaustiva tanto en el acta incoada de disconformidad como en el acuerdo de liquidación, el obligado tributario actuó de forma premeditada, consciente y voluntariamente, incumpliendo la norma tributaria con una clara intención defraudadora. Los hechos que se han puesto de manifiesto acreditan, tal y como se detallará a continuación, que las infracciones cometidas no se pueden achacar a un mero descuido o una interpretación razonable de la norma, sino que el único objetivo buscado por el obligado tributario era el de ocultar su verdadera situación tributaria a la Hacienda Pública, y así obtener el resultado perseguido que era el de dejar de ingresar la deuda tributaria que realmente le correspondía, determinar y acreditar de forma impropia bases imponibles negativas para compensarlas en ejercicios futuros. Así mismo, también determinó cantidades a deducir en la cuota, generados por gastos en actividades de I+D+i, concretamente, por "Innovación tecnológica", que no cumplían con los requisitos que están claramente establecidos en la normativa tributaria.

(...)

Se estima, por tanto, que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, consciente y premeditada, con el único objetivo de obtener de unos beneficios fiscales que no le correspondían, y que de haber consignado correctamente los ingresos y gastos realmente obtenidos por ella habría tenido que ingresar la deuda tributaria resultante de su actividad económica, por lo que se aprecia el concurso de dolo a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT .

Por tanto, como consecuencia de lo expuesto, se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar la conducta del obligado tributario como dolosa, sin que quepa achacarla a un mero error y sin que se aprecie ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 179.2 de la LGT . Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario".

La lectura del acuerdo sancionador constata que se cumple con las exigencias que dimanarían del principio de culpabilidad y su necesaria motivación, en la medida en que se expone en todo momento una conducta antijurídica y se explica de forma individualizada y con sujeción a la concreta conducta del obligado tributario su culpabilidad, realizando una descripción específica de la misma, con imputación de una intención voluntaria, consciente y premeditada, de carácter doloso, con claro ánimo de minorar su tributación.

En el presente caso, el órgano competente para sancionar ha impuesto una sanción a partir del examen de una determinada actuación de la recurrente, deduciendo la existencia de una infracción tras valorar la conducta subjetivamente, ligando causalmente los hechos con la intención y el resultado, de forma que se razona la culpabilidad explicando la causa por la que era merecedora de la imposición de una sanción.

Por ello, dándose una adecuada motivación de la culpabilidad de la recurrente, debemos desestimar esta causa de impugnación.

Por último, la entidad actora se opone a la calificación de las infracciones tributarias del artículo 191 LGT como muy graves. Dispone dicha norma:

" 1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley .

(...)

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos. La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por 100 del importe de la base de la sanción.

En el presente supuesto litigioso, las infracciones cometidas por la recurrente en los ejercicios 2016 y 2017 son calificadas de muy graves atendiendo al empleo de medios fraudulentos en la comisión de la infracción, por la incorrecta contabilidad, al omitir ingresos y registrar gastos no reales, y la utilización de facturas que se refieren a operaciones no reales, apreciando el concurso de dolo en su conducta.

Por ello, en estricta aplicación del art. 191.4 LGT la calificación como muy grave de la infracción imputada a la actora es correcta, tanto por la utilización de medios fraudulentos, como por la concurrencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y la utilización de facturas falsas para obtener fraudulentamente ventajas fiscales.

En consecuencia, procede desestimar la demanda.

Décimo.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la LJCA, se imponen las costas a la sociedad recurrente, sin que su importe puede exceder de 1.500 € por todos los conceptos.

F A L L A M O S

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por CALZADOS PIULIN, S.L., contra la resolución de 21-2-2022 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que estimó en parte las reclamaciones NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004 y NUM005, formuladas contra la liquidación de deuda y sanción practicadas por la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, con expresa imposición de las costas procesales a la parte demandante.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo o, en su caso, ante esta Sala, que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de TREINTA días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente artículo 89 de la LJCA.

La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE nº 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del TS.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente sentencia, devuélvase el expediente administrativo al órgano de su procedencia.

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

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como LAJ de la misma. València, en la fecha arriba indicada.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.