

Sentencia de la Sala contencioso-administrativa del TSJ de Canarias (Las Palmas) de 12 de marzo de 2019

Encabezamiento

?

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO
CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA

Plaza San Agustín s/n

Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: 928 30 64 80

Fax.: 928 30 64 86

Email: s1contadm.lpa@justiciaencanarias.org

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000141/2018

NIG: 3501633320180000174

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000168/2019

Demandante: AGS PROTECCION MEDIDA Y CONTROL SL; Procurador: CLARA ROSA SINTES SANCHEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

SENTENCIA

Ilmos. Srs.:

Presidente:

Don César García Otero

Magistrados:

Don Jaime Borrás Moya

Don Francisco José Gómez Cáceres

En la ciudad de Las Palmas de Gran Canaria, a doce de marzo de dos mil diecinueve.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, constituida por los Magistrados Iltmos. Sres. anotados al margen, el presente recurso contencioso-administrativo, que, con el número 141 de 2018, pende ante ella de resolución, interpuesto por la Procuradora doña Clara Sintés Sánchez, en representación de la entidad "AGS Protección Medida y Control, S.L.", bajo la dirección del Letrado don Pablo Tejedor Jorge.

En este recurso ha comparecido, en calidad de parte demandada, la Administración General del Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado.

La cuantía del recurso se ha fijado en la cantidad de 159.731 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Inspección de Tributos del Estado realizó las actuaciones propias de la misma -con alcance general- en relación con la hoy actora, respecto al Impuesto sobre Sociedades, periodos impositivos 2009 y 2010.

La subsiguiente propuesta de regularización la basa la Inspección en tres correcciones:

1.- Simulación de actividad económica por parte de don Horacio, socio y administrador único de la obligada tributaria y de doña Guadalupe, esposa del primero.

Literalmente, señala la Inspección lo siguiente:

"La cuestión esencial planteada es valorar la simulación realizada por Don Horacio y Doña Guadalupe, en consonancia con AGS PROTECCIÓN MEDIDA Y CONTROL SLU (en adelante AGS), diseñando formalmente, una actividad económica ficticia que sirviese para desviar las rentas de esta sociedad (ha sido objeto por este motivo de un procedimiento inspector), en la que el administrador y socio único es el propio Don Horacio y Doña Guadalupe su cónyuge, hacia los obligados tributarios con tributación en base a unos módulos independientes del importe facturado.

... A través de todos los indicios enumerados en los antecedentes de hecho se establece un enlace directo con la conclusión de la existencia de la realización de una actividad económica única en sede de AGS, que se decide en un determinado momento dividirla en tres, con el claro objeto de disminuir la tributación conjunta, así se desvían rentas a través de las personas físicas de Don Marcelino y Doña Guadalupe, que como hemos dicho tributan en régimen de módulos, cuya tributación se determinan de forma independiente a la facturación emitida, caso distinto de la sociedad limitada AGS."

2.- Regularización de la partida "6500 PERDIDAS POR CRÉDITOS INCOBRABLES", por importe de -179.870,64 euros.

La Inspección indica al respecto lo siguiente:

"La sociedad contabiliza dentro de la cuenta "OTROS GASTOS DE EXPLOTACIÓN", correspondiente a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2010, la partida "6500 PERDIDAS POR CRÉDITOS INCOBRABLES", por importe de -179.870,64 € ; (véase cuadro página 10 del presenta Acuerdo). Con el fin de

analizar la correcta contabilización y deducibilidad de esta operación, se ha solicitado documentación acreditativa que justifique si es deducible respecto a los ingresos obtenidos en el año 2010. En diligencia número 5, y a requerimiento de la actuaría, el Sr. Representante aporta extracto contable de la cuenta del cliente NUM000 ENERGYS RENTAL SOLUTIONS SL, desde el 01/01/2005 hasta 31/12/2008. Indicando que dentro de este periodo de tiempo constan las facturas pendientes de cobro y que conforma dicho saldo incobrable contabilizado como pérdida por importe de -179.870,64 €; ;. Asimismo, en diligencia número 6, el señor representante manifiesta que, "según le ha indicado el gerente de la compañía Horacio, no se emprendió ninguna acción judicial ya que era nuestro mejor cliente y ganábamos más estando callados que enfrentándonos a nuestra mayor fuente de ingresos en 5 años". Indicando que "el importe declarado como pérdida, no procede de una factura en concreto, si no de varias coletillas, que no le es posible determinar." No se ha acreditado, e incluso se ha reconocido por parte del obligado tributario, que el importe contabilizado como pérdida no está ajustado a una factura o facturas que él pueda acreditar, por tanto no se cumplen ninguno de los requisitos legalmente establecidos al respecto, a los efectos del artículo 12 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS).

3.- Regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante RIC) dotada con anterioridad a los ejercicios inspeccionados.

Se comprueba por parte de la Inspección el cumplimiento de los requisitos legales asociados a la RIC, respecto a las dotaciones desde el año 2000 y siguientes, concluyendo que se ha producido la materialización correcta de las mismas, a salvo lo siguiente:

1.- Que respecto a la materialización establecida en cuadro de inversiones y dotaciones por el obligado tributario, las inversión efectuada en el ejercicio 2007, que asciende al importe de 3.555 euros, se corresponde con una duplicidad, según indica el Sr. representante en diligencia 14, no llevando a cabo materialización de la dotación de RIC efectuada en el año 2005 por el importe de 3.555 euros.

2.- En relación a la inversión efectuada en el año 2005, con el concepto de 226000045 MOBILIARIO COCINA PLANTAS ENERGÍA, por importe de 22.265 euros, se comprueba que se refiere a mobiliario que no se ajusta a inversiones aptas para la RIC, ya que no se ajustan a la actividad económica efectuada por la entidad, y según señala el Sr. representante en diligencia 10, las casetas dónde se instala tal mobiliario no son inmovilizado material de AGS, si no que son alquiladas a otra empresa para su posterior suministro e instalación en la planta del correspondiente cliente. Por otra parte pese a que figura como mobiliario de cocina, el señor representante indica que no es tal, sino una mesa de escritorio, una nevera y una silla. Por este motivo, tal inversión no acredita que cumpla los requisitos establecidos como aptos para materializar la RIC, no figurando en factura ni lo que en realidad se adquiere, todo ello según observación del Sr. representante, procediendo a regularizar en pl importe de 22.265 euros la dotación de RIC efectuada en el año 2005".

Una vez formuló la entidad las oportunas alegaciones, el 2 de mayo de 2014 se extendió Acta de disconformidad. El 28 de mayo de 2014 se presentó escrito de alegaciones contra el acta.

Finalmente, el 30 de octubre de 2014 se notificó acuerdo de liquidación,

constituido por una cuota de 159.731 €; ; y otros 29.214,65 en concepto de intereses de demora. La deuda tributaria, pues, ascendió a 188.945,68 €; ;.

Paralelamente, como consecuencia de las actuaciones indicadas, se incoó procedimiento sancionador, entendiéndose que la hoy recurrente cometió dos infracciones tributarias, una por cada periodo impositivo. Y especifican que se trata de la infracción -que califican como muy grave- prevista en el *artículo 191.1 LGT* ("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"), ascendiendo las multas a la suma de 193.155,42 €; ;.

SEGUNDO.- Formulada reclamación económico-administrativa contra los anteriores acuerdos, fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo, reunido en Sala, en sesión celebrada el día 31 de enero de 2018.

TERCERO.- Con fecha 11 de abril de 2018 la representación procesal de la entidad "AGS Protección Medida y Control, S.L." presentó ante esta Sala escrito de interposición de recurso contencioso-administrativo contra la resolución, ya reseñada, del Tribunal Económico-Administrativo de Canarias.

Mediante la correspondiente diligencia de ordenación se admitió a trámite el recurso contencioso-administrativo interpuesto, ordenándose requerir a la Administración demandada para que remitiese el expediente administrativo. Una vez recibido, se tuvo por personada a la Administración General del Estado, y se ordenó hacer entrega del expediente al representante procesal de la entidad recurrente para que en el plazo de veinte días presentase la correspondiente demanda, efectuándolo con fecha 13 de junio de 2018, mediante escrito en el que, tras consignar los hechos y fundamentos jurídicos que estimó convenientes, termina con la súplica siguiente:

"[...] que, teniendo por presentado este escrito y sus preceptivas copias, se sirva admitirlo y tener por evacuada la formulación del escrito de demanda en el recurso contencioso-administrativo núm. 141/2018 y, previos los trámites legales oportunos, dicte Sentencia acordando anular la Resolución recurrida y, por extensión, tanto la liquidación como la sanción que confirma, todo ello por los motivos expuestos en el presente escrito o por cualquier otra infracción del Ordenamiento Jurídico, condenando en costas a la Administración demandada cuya aplicación errónea de la normativa aplicable al caso de autos han forzado la tramitación y resolución del presente recurso sin finalidad útil para el recurrente, de conformidad con el *artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción* .".

CUARTO.- Presentada la demanda, el Sr. Letrado de la Administración de Justicia de este Tribunal dio traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo, a la parte demandada, concediendo al Sr. Abogado del Estado el plazo de veinte días para contestarla, lo que llevo a cabo dicha representación procesal con fecha 26 de julio, mediante escrito en el que, tras consignar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró oportunos, termina suplicando que se desestime el recurso y se confirme el acto recurrido, por ser ajustado a Derecho, con imposición de las costas causadas a la entidad recurrente.

QUINTO.- Dado que en los escritos de demanda y contestación no se solicitó el recibimiento a prueba, el Sr. Letrado de la Administración de Justicia de este Tribunal concedió a la representación procesal de la parte actora el plazo de diez días para

presentar escrito de conclusiones sucintas, lo que efectuó con fecha 19 de septiembre de 2018, insistiendo, en resumidas cuentas, en el planteamiento adoptado en el escrito de demanda.

SEXTO.- Recibido el escrito de conclusiones de la parte actora, el Sr. Letrado de la Administración de Justicia de esta sección 1ª dictó diligencia confiriendo a la representación procesal de la demandada igual plazo de diez días para evacuar el trámite de conclusiones, lo que realizó dicha representación el 5 de octubre mediante escrito en el que nos remite al contenido del de contestación a la demanda.

SÉPTIMO.- Tras recibirse este último escrito, se declaró concluso el pleito, quedando las actuaciones pendientes de señalamiento para cuando por turno correspondiese, fijándose inicialmente para la votación y fallo del recurso la audiencia del día 25 de enero de 2019, si bien tuvo efectivamente lugar en la fecha de la presente sentencia, con observancia de las reglas establecidas por la Ley.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. don Francisco José Gómez Cáceres.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Ineluctablemente, la deuda tributaria ha de ser confirmada.

En efecto, en lo que hace al primero de los motivos del recurso, del exhaustivo trabajo llevado a cabo por la Inspección se desprende con claridad que la actividad económica desarrollada por la hoy demandante es una sola, y no tres, como sostiene la recurrente, pues no es posible separar la actividad que realiza AGS y la que llevan a cabo don Horacio y doña Guadalupe, por más que, formalmente, se facture el trabajo que éstos desempeñan en la sociedad (que es de él, de ellos, dicho en román paladino).

Además, como bien apunta el Sr. Abogado del Estado, no sólo la normativa invocada por la recurrente no es temporalmente aplicable al caso, ya que la deuda corresponde a los años 2009 y 2010, sino que, aún siéndolo, "estaría asimismo fuera de su ámbito material la redacción dada por la ley 26/2014 al *artículo 27 LIRPF* 35/2006, que literalmente recoge lo siguiente: "No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la *disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados* ."

Sin embargo, la actividad principal que dicen llevar a cabo don Horacio y doña Guadalupe es la clasificada en el epígrafe 504.1 de las tarifas del IAE (INSTALACIONES ELÉCTRICAS EN GENERAL) que no pertenece a la Sección Segunda sino a la Sección Primera de las Tarifas del IAE.

De modo que, siendo tan evidente la realidad de los hechos descubiertos por la Inspección, no hace falta acudir a superfluos argumentos para tener por cierto que don Horacio y doña Guadalupe no realizan una actividad económica independiente de la

llevada a cabo por AGS, de la que es dueño absoluto don Horacio, además de ser la única cliente -AGS- de éste en esa su "actividad económica independiente".

SEGUNDO.- Y en lo que hace a "la deducibilidad de la pérdida por créditos incobrables por importe de 179.870,64 euros", comparte la Sala con la Inspección que no es aceptable la tesis de la actora, según la cual durante la realización de un proyecto se van emitiendo distintas facturas dependiendo de las fases de ejecución, por lo que pueden surgir discrepancias, siendo práctica habitual que alguna de las facturas no pueda ser ingresada y que el importe incobrado (179.870,64 € ;) y devengado desde el 1 de enero de 2005 hasta el 31 de enero de 2008 es una cantidad que entra dentro de la razonabilidad de acuerdo al cliente y el tipo de servicio prestado.

Sin embargo, además de venir tal manifestación desprovista de todo sustento probatorio, lo cierto es que la existencia del polémico crédito no se desprende de documento alguno, siendo sorprendente, como observa el Sr. Abogado del Estado, que dicho crédito provenga de unas facturas emitidas en 2006, cuya provisión por crédito incobrable se recoge repentinamente cuatro años después, en 2010.

Por tanto, la pretensión anulatoria de la deuda tributaria queda desestimada.

TERCERO.- La sanción, sin embargo, ha de ser anulada, pues como bien apunta la representación procesal de la demandante, "es forzoso advertir que el acto sancionador se limita a fijar el elemento objetivo del tipo, esto es, la actuación desplegada por AGS... pero en lo que aquí trasciende, es patente que la culpabilidad del acto sancionador se encuentra vacía de contenido no pudiendo confundirse la mera transcripción de los elementos de hecho que sustentan la regularización (que es a lo que se reduce el acto sancionador) con la concurrencia de una negligencia mínimamente necesaria para que exista una infracción tributaria."

Por otro lado, y fundamentalmente -en honor a la verdad-, es prácticamente imposible que la conciencia de los miembros de un Tribunal de Justicia -o la de este ponente, por lo menos- pueda quedar en paz después de confirmar la validez de unas multas por importes tan desmesurados como lo son las de las sanciones económicas aquí recurridas, cuya desproporción con los hechos objeto de censura, además de venir claramente desvinculada de la realidad social de estos tiempos, pugna con el más elemental sentido de la Justicia, erigiéndose así tal falta de medida en un factor que se vuelve en contra de la Hacienda Pública, de donde resulta que, paradójicamente, el Estado, pese a ser el beneficiario de la ley que tal desproporcionado reproche autoriza, termina por ser el que soporta las consecuencias inherentes a tal deficiente regulación jurídica.

CUARTO.- En cuanto a las costas, el *artículo 139. 1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio* , de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, establece:

"En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad...".

Pues bien, siendo este último el supuesto de autos, a tal consecuencia habrá de estarse.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLO

1º.- Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad "AGS Protección Medida y Control, S.L." contra la resolución de fecha 31 de enero de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias; acto que anulamos, exclusivamente, en el particular concerniente a la sanción, por ser en este punto contrario a Derecho.

2º.- Anular la sanción tributaria originariamente impugnada, cuyo importe, si ya hubiese sido ingresado, deberá ser restituido a la parte recurrente con el interés de demora vigente a lo largo del periodo transcurrido entre la fecha en que se produjo el ingreso y la en que se efectúe la devolución.

De haberse suspendido el ingreso de la sanción mediando garantía, la Administración deberá reembolsar a la parte recurrente el coste de aquélla.

3º.- Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Al notificar esta sentencia a las partes se les indicará qué recurso cabe contra la misma.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. César García Otero.- Jaime Borrás Moya.- Francisco José Gómez Cáceres.-

PUBLICACIÓN.- Léida y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. D. Francisco José Gómez Cáceres, Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas de Gran Canaria del Tribunal Superior de Justicia de Canarias el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, doy fe.