



Roj: **STSJ CV 336/2024 - ECLI:ES:TSJCV:2024:336**

Id Cendoj: **46250330032024100063**

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

Sede: **Valencia**

Sección: **3**

Fecha: **12/01/2024**

Nº de Recurso: **329/2023**

Nº de Resolución: **14/2024**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA
COMUNIDAD VALENCIANA
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION TERCERA**

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 000329/2023

N.I.G.: 46250-33-3-2023-0001047

En VALENCIA a doce de enero de dos mil veinticuatro.

La Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta por los Ilmos. Sres **D. MANUEL JOSÉ BAEZA DÍAZ-PORTALES**, Presidente, **D. LUIS MANGLANO SADA** y **Dª MARÍA JESÚS OLIVEROS ROSSELLÓ**, Magistrados, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA Nº 14 / 2024

en el recurso contencioso administrativo nº. 03/329/2024, interpuesto por " BETA SERVICIOS AUXILIARES S.L. ", contra resolución dictada por el adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, con fecha 31.1.2023 estimatoria de las reclamaciones en su día formuladas contra : (i) acuerdo de liquidación dictado el 7.1.2020 por la AEAT en concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2016, y (ii) acuerdo sancionador que trae causa de los hechos que dan lugar a la precitada liquidación por deuda tributaria. Habiendo sido parte demandada en los autos el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE VALENCIA, representado y asistido por el ABOGADO DEL ESTADO . Y Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. **MANUEL JOSÉ BAEZA DÍAZ-PORTALES**.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por ley, se emplazó a la demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplicó que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución recurrida.

SEGUNDO.-Por la parte demandada se contestó la demanda mediante escrito en el que solicitó que se dictase sentencia por la que se confirme la resolución recurrida.

TERCERO.- No habiéndose recibido el proceso a prueba , se emplazó a las partes para que evacuasen el trámite prevenido en el art. 64 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, y cumplido dicho trámite quedaron los autos pendientes de votación y fallo.

CUARTO.-Se señaló la votación y fallo del recurso para el día 9 de enero de 2024.

QUINTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.



FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo frente a la resolución adoptada con fecha 31.1.2023 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, estimatoria de las reclamaciones en su día formuladas por "Beta Servicios Auxiliares, S.L." contra los siguientes actos administrativos: (i) acuerdo de liquidación -importe total a ingresar de 114.803,24 €-dictado el 7.1.2020 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2016, ello como consecuencia de determinadas regularizaciones realizadas a diversas entidades del Grupo Fiscal número 163/16, del que la actora es sociedad dominante; y (ii) acuerdo sancionador -por importe de 78.844,56 €- que trae causa de los hechos que dan lugar a la precitada liquidación por deuda tributaria.

Basa el TEARCV su resolución en considerar ajustado a derecho la aplicación del régimen de estimación indirecta a una de las entidades integrantes del grupo fiscal ("El Coso Las Arenas"), lo que determina, a tenor del art. 73.1.a) LIS, la pérdida del régimen de consolidación, y -a su vez- conduce a la tributación por el régimen individual para todas las entidades del grupo. Esta es la razón por la que el TEARCV anula la liquidación impugnada y, como consecuencia derivada de ello, el acuerdo sancionador.

La demanda presentada en esta sede jurisdiccional aparece fundamentada en los siguientes motivos: (i) diversas alegaciones de vulneración de la legalidad constitucional en relación con la entrada y el registro de los locales en que ejercían su actividad las sociedades del grupo, acontecida el 17-10-2017, y que, si bien fue autorizada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Valencia, posteriormente fue anulada por sentencia de esta Sala y Sección, que estimó el recurso de apelación frente al auto del Juzgado; (ii) improcedencia de la aplicación del método de estimación indirecta en relación a la entidad del grupo "El Coso Las Arenas"; y (iii) improcedencia de la minoración de gastos por operaciones no ajustadas a la realidad en la sociedad "El Coso Las Arenas"; (iv) deducibilidad de créditos incobrables de la entidad dependiente "Valencia a Caballo, S.L."; y (v) falta de motivación de la sanción en orden al juicio de culpabilidad.

La Abogacía del Estado se ha opuesto a la estimación del recurso.

SEGUNDO.- Comenzando con las alegaciones agrupadas en el primero de los motivos del escrito de demanda, y antes de nada, no puede perderse de vista que el presente proceso judicial tiene como punto de referencia la regularización tributaria y el acuerdo sancionador conectado. La legalidad constitucional de la entrada y el registro en la sede de la recurrente requerirá ser ponderada aquí si los datos obtenidos con tales actos de investigación influyeron en la regularización final y ante la hipótesis de que se consiguieron con vulneración de derechos fundamentales. Lo que a su vez implicaría la vulneración del derecho a un procedimiento con todas las garantías (art. 24.2 CE).

Aunque a la parte recurrente propiamente no le corresponde una estricta carga de la prueba sobre la vulneración del mencionado derecho del art. 24.2 de la CE (máxime teniendo en cuenta que la inicial autorización judicial de entrada y registro domiciliario fue posteriormente anulada por esta misma Sala y Sección), sí que nos debe una argumentación y unos indicativos de que la regularización tributaria resulta de los datos obtenidos en la entrada y el registro de su sede. Sin embargo, no explica nada sobre este punto, siendo que -contrariamente a ello- este órgano judicial tiene el convencimiento de que no hay conexión alguna entre el registro y los datos que apoyan la regularización tributaria. Singularmente, ni la parte explica ni nosotros vemos qué relación o conexión puedan tener las circunstancias consideradas por la Inspección para entender procedente la aplicación del método de estimación indirecta (la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad de la recurrente, así como ventas ocultas) con el material incautado en el registro de la sede empresarial.

De hecho, en el propio acuerdo de liquidación se incluye la mención a que " *la Inspección ha desarrollado sus actuaciones prescindiendo total y absolutamente de la documentación y resto de material obtenido en sus actuaciones de 17/10/2017, habiendo utilizado exclusivamente para formular la propuesta de regularización los documentos que figuran incluidos en el Expediente Electrónico (EE) y que resultan enteramente ajenos a las mencionadas actuaciones de 17/10/2017*"

Con esto descartamos la viabilidad de las alegaciones de que aquí se trata.

TERCERO.- También habremos de desestimar el segundo de los motivos del recurso.

En efecto, son plurales las circunstancias que llevan a la Inspección a concluir con la falta de fiabilidad de la contabilidad de la empresa y la existencia de ventas no declaradas.

Más concretamente, la Inspección expone en su acuerdo de liquidación una serie de motivos que -a su juicio- revelan la ausencia de contabilidad, o bien su llevanza parcial e inexacta. Son los siguientes:



" 1.- En primer lugar, la falta de diligenciado de los Libros Oficiales de la entidad en el periodo objeto de comprobación, ejercicios de 2014 y 2015, que priva a tales registros de la garantía de su contenido a una fecha concreta. A este respecto, debe indicarse que, para el ejercicio de 2016, los Libros oficiales fueron finalmente diligenciados el 16/03/2018, es decir fuera de plazo y una vez iniciada la comprobación tributaria.

2.- En segundo lugar, es preciso subrayar la confusión contable que se aprecia en relación con las cuentas de Tesorería, y especialmente de la cuenta de Caja, cuya situación puede calificarse conforme la Inspección actuante, sin ánimo de exagerar, de caótica. Así en concreto, como puede observarse en el Libro Mayor, dicha cuenta presenta largos periodos con saldos negativos (acreedores), lo que para la naturaleza de este elemento resulta imposible. Dicho en otras palabras, a pesar de que no resulta posible realizar ningún pago cuando no existen fondos en la caja, en el presente caso sí que se ha producido esta situación en diversos periodos del ejercicio. Ello, es de especial gravedad, además, en una actividad que, como se dirá, genera una gran cantidad de fondos en efectivo procedentes de sus clientes. Véanse, a estos efectos la Diligencia nº 19 apartado 6º y la Diligencia nº 20 apartado 3º.

3.- En relación con el apartado anterior, hay que subrayar los artificios contables utilizados por los responsables de la entidad, merced a los que se reflejaron como entradas en la caja social los fondos procedentes de un buen número de salidas de las cuentas bancarias, cuyo destino fue, sin embargo, el de las cuentas corrientes bancarias de los socios y administradores. Esto es, se trata de desvíos de fondos a cuentas particulares de los socios y administradores, enmascarándolos contablemente con la ficción de que su destino era el de la caja social. Véanse, igualmente, la Diligencia nº 16 apartados 6º, 7º, 8º y la Diligencia nº 17 apartados 4º, 5º y 6º.

4.- Resulta especialmente ilustrativo el hecho de que numerosos anticipos percibidos de sus clientes se han reflejado en la contabilidad de la entidad sin que se haya podido explicar posteriormente, cuáles eran las facturas definitivas a las que se aplicaban tales anticipos y sin que, por otra parte, se haya podido obtener la información necesaria sobre los actos o eventos a los que correspondían. En este sentido, hay que remitirse a la Diligencia nº 6 apartado 9º, a la Diligencia nº 7 apartado 7º, a la Diligencia 8, apartado 10º, a la Diligencia nº 12 apartado 5º y a la Diligencia nº 13 apartado 4º.

5.- En relación con el punto anterior y, aunque pueda parecer anecdótico, resulta llamativo el hecho de que, facilitadas por la empresa las fotografías de determinado evento (una boda) celebrada en su local -con objeto de justificar gastos de publicidad y propaganda- no se haya podido identificar, sin embargo, ni en su contabilidad, ni en sus registros fiscales las anotaciones de ingresos y cobros correspondientes al mencionado evento, lo que supone un nuevo indicio de la falta de fiabilidad del sistema contable de la entidad contribuyente. Este extremo se recoge en la Diligencia nº 13 apartado 8º, en la Diligencia nº 15 apartado 4º y en la Diligencia nº 16 apartado 4º.

6.- Así mismo, se incluyen en EE (Docs. 1942 y 22), con el detalle que se posteriormente se ofrecerá, las fotografías presentadas en una página "web" de reservas de restaurantes. Así, conviene explicar que, entre estas fotografías, obtenidas por los clientes de tales locales, se encuentran las de tickets o facturas simplificadas, de las que, una parte de ellas -las cobradas en efectivo- no figuran consignadas en los correspondientes libros registros de la entidad.

7.- El contenido de la cuenta de Clientes es también especialmente confuso, habiéndose reconocido por el representante de la entidad que en dicha cuenta se agrupaban todos los movimientos que afectaban a los clientes (ventas, anticipos, cobros, clientes por eventos etc.) sin que pudiesen identificarse de forma individualizada a tales clientes; situación ésta, que parece poco verosímil, especialmente en lo relativo a los clientes de eventos (bodas, comuniones y otras celebraciones), hasta el punto de que, como se le planteó por los actuarios al representante de la contribuyente, este sistema, en el supuesto de ser real, impediría conocer e identificar los importes que se le adeudaban a la empresa e, incluso, conocer a los deudores que, finalmente, resultasen incobrables. En este sentido, hay que remitirse a la Diligencia 15 apartado 3º, a la Diligencia nº 16 apartado 3º, a la Diligencia nº 17 apartado 3º y a la Diligencia nº 18 apartados 2 y 3º.

8.- La escasa fiabilidad que ofrece la contabilidad empresarial en estos periodos se concreta en multitud de aspectos, de los que, por entresacar alguno de los más llamativos, hay que citar el hecho de que los elementos e importes del inventario de existencias contabilizados se repiten en los ejercicios de 2015 y 2016, sin que se haya proporcionado una explicación razonable sobre tal circunstancia. A tal respecto, hay que remitirse a la Diligencia nº 9 apartado 11º y a la Diligencia nº 10 apartado 12º

9.- De forma que también pudiera parecer anecdótica, en la regularización propuesta se ofrecen varios ejemplos de asientos inverosímiles, tales como cancelaciones de deudas por nóminas contra créditos fiscales".

Frente a ello, la actora ha centrado sus esfuerzos en rebatir cada uno de los indicios aportados por la Administración. Y, ciertamente, alguna de las explicaciones empleadas al efecto en la demanda resulta razonable. Sin embargo, la pluralidad e interrelación de los indicios esgrimidos por la Administración -que



apuntan en una misma dirección- nos conducen, en una valoración conjunta de los datos, circunstancias e indicios de que disponemos, a concluir no solo con la concurrencia de un supuesto de anomalías sustanciales en la contabilidad, sino también con la existencia de ventas ocultas. La combinación de estas dos conclusiones -entendemos- habilitaba ex art. 53 LGT la aplicación del método de estimación indirecta, ya que no se disponían de otros datos para la determinación completa de la base imponible.

CUARTO.- La precedente conclusión relativa a la existencia de circunstancias que, de acuerdo con el art. 53 LIS, determinaban la aplicación del método de estimación indirecta conduce, automáticamente y de acuerdo con lo establecido en el art. 73.1.a) LIS, a la pérdida del régimen de consolidación fiscal.

Tal consecuencia torna en irrelevante el examen del resto de cuestiones introducidas en el escrito de demanda, pues la pérdida del régimen de consolidación fiscal determina la tributación por el régimen individual para todas las entidades del grupo. Por esta razón debe mantenerse la resolución del TEARCV aquí impugnada.

QUINTO.- Habida cuenta de la desestimación de la demanda, y de conformidad con lo previsto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, habrán de imponerse a la parte actora las costas procesales; las que, en uso de la facultad que confiere el apartado 3 del precitado art. 139 LJ, quedan cifradas -por todos los conceptos- en la cantidad máxima de 1.500 €.

Vistos los preceptos y fundamentos legales expuestos, y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que **DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS** el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto contra los actos administrativos identificados en el primero de los fundamentos jurídicos de esta sentencia; ello con imposición a la parte actora de las costas procesales en la concreta cuantía especificada en el fundamento jurídico quinto.

Esta Sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, recurso de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en el Apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE número 162 de 6 de julio de 2016).

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

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

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que, como letrado de la Administración de Justicia de la misma, certifico. En VALENCIA, a doce de enero de dos mil veinticuatro.