

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ052836

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia de 24 de octubre de 2013**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 358/2010***SUMARIO:**

**Procedimientos tributarios. Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Desarrollo de las actuaciones inspectoras. Trámite de audiencia.** La entidad alega indefensión por no habersele puesto en conocimiento en el trámite de audiencia los hechos y la propuesta de regularización. No hay obligación de presentar en ese momento el borrador del contenido del acta. No hay indefensión material pues el obligado ha tenido oportunidades continuas de defenderse y hacer valer sus puntos de vista.

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad. Justificación del gasto.** No está justificado el gasto pues en un primer momento se limitó a aportar una hoja de papel con las cantidades deducidas y aunque posteriormente trató de explicar el asiento contable como el arreglo de un desajuste contable, esto no es suficiente para acreditar la necesidad y su correlación con los ingresos. **Compensación de bases negativas. Acreditación de las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos.** Según el criterio del Tribunal, [Vid., SAN, de 24 de mayo de 2012, recurso nº 249/2009 (NFJ047871)], la posibilidad de que la Administración compruebe las bases de ejercicios prescritos altera sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción. La acreditación de las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos significa que el interesado debe conservar los soportes documentales o contables a efectos de que la Administración constate la existencia misma del crédito y la correlación de la cuantía con la que se generó en ese ejercicio, pero no le faculta a la Administración para la comprobación de esas bases. No obstante, en este caso la entidad, habiendo sido requerida para aportar la documentación para acreditar el origen y cuantía, no presentó la totalidad de los libros contables y justificantes, alegando que habían sido destruidos, por lo que se confirma el ajuste realizado por la Inspección.

**PRECEPTOS:**

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art 96.

Ley 61/1978 (Ley IS), art. 13.

2631 RD /1982 (Rgto. IS), arts. 37, 88, 111 y 125.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 14 y 23.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 77, 79 y 114.

Código Civil, art. 1214.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 57.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 70 y 106.

**PONENTE:***Don Felisa Atienza Rodríguez.*

Magistrados:

Don FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**SENTENCIA**

Madrid, a veinticuatro de octubre de dos mil trece.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 358/2010 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D/Dª MARIA JOSE RODRIGUEZ TEIJEIRO en nombre y representación de AROCASA S.A. frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre SOCIEDADES (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La parte indicada interpuso, con fecha de 29/10/2010 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

#### **Segundo.**

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 16/03/2011, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

#### **Tercero.**

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 02/09/2011 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

#### **Cuarto.**

No habiéndose solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba ni trámite de conclusiones quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

#### **Quinto.**

- Mediante providencia de esta Sala de fecha 20/09/2013, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 17/10/2013 en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

### **FUNDAMENTOS JURIDICOS**

#### **Primero.**

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad AROCASA S.A., la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de septiembre de 2010, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas que en única instancia fueron promovidas contra el Acuerdo de liquidación dictado el 26 de febrero de 2009 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, en relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003, 2004 y 2005 y Acuerdo de imposición de sanción de 7 de septiembre de 2009 relativo al mismo concepto y ejercicios, siendo la cuantía acumulada de la reclamación de 150.572,31 ?.

#### **Segundo.**

Las anteriores actuaciones administrativas tienen origen en fecha 28 de agosto de 2008 cuando los Servicios de Inspección de la Dependencia Regional de Madrid incoaron a la hoy recurrente un acta de disconformidad A02 núm 71472424 , en la que se hacia constar, en síntesis, lo siguiente:

"1. Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 28 de febrero de 2008. A los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones establecido en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

Tributaria (en adelante, LGT), se ha de destacar que se han producido dilaciones en el procedimiento por causas no imputable a la Administración Tributaria por un total de 50 días.

2.La actividad desarrollada por la entidad estaba clasificada en el Epígrafe número 833.2 del Impuesto sobre Actividades Económicas relativo a la "Promoción Inmobiliaria de edificaciones".

3. La regularización practicada por la Inspección de los Tributos consistió en lo siguiente, a saber:

a) Bases Imponibles negativas compensadas por el obligado tributario en la autoliquidación del IS correspondiente al ejercicio 2005.

En la autoliquidación del ejercicio 2005 compensó bases imponibles negativas por importe de 3.784.410,43 euros, que habían sido traspasadas al obligado tributario como consecuencia de la fusión por absorción de la entidad DEPURALIA S.A. llevada a cabo el día 30 de septiembre de 2004, la cual se acogió al régimen especial de fusiones previsto en el Capítulo VIII del Título del RDL 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS). El detalle de las bases imponibles compensadas es el siguiente:

AÑO DE GENERACION	IMPORTE COMPENSAD
1996	4.99,99 EUROS
1997	323.963,65 EUROS
1998	540.917,40
1999	435.463,45 EUROS
2000	491.758,13 EUROS
2001	406.317,52 EUROS
2002	1.157.281,23 EUROS
2003	513.717,06 EUROS
TOTAL	3.874.410,43 EUROS

La Inspección de los Tributos requirió al obligado tributario par que justificara la procedencia y la cuantía de las citadas bases imponibles negativas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25.5 del TRLIS y en el artículo 106.4 de la LGT . El obligado tributario no acreditó su procedencia y cantía de manera completa, puesto que en determinados años no aportó la totalidad de los registros contables o soportes documentales a fin de comprobar la veracidad de las bases imponibles negativas compensadas.

De este modo, las bases imponibles negativas no justificadas en los términos expuestos, ascendieron a 282.486,15 euros y se corresponden con ls generadas por la entidad absorbida (DEPURALIA S.A.) en los ejercicios 1996 y 2000. Por ello, y en un principio, las bases imponibles negativas susceptibles de compensación por encontrarse justificadas ascenderían a 3.591.924,27 euros (3.874.410,43 euros menos 282.486,15 euros).

Por otra parte, la Inspección de los Tributos considera que las bses imponibles negativas susceptibles de compensación se han de reducir como consecuencia de aplicar la limitación del artículo 90.3 del TRLIS; es decir, la entiende que dado que el obligado tributario (entidad absorbente) y la entidad absorbida formaban parte de un grupo de sociedades en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio , la compensación de bases imponibles negativas de condiciona al cumplimiento de los requisitos del artículo 90.3 del TRLIS, los cuales no fueron respetados por el obligado tributario puesto que no aplicó la reducción del párrafo 2º del artículo 90.3 del TRLIS, que ascendía a 1.959.950,97 euros.

De este modo, en la propuesta de liquidación contenida en el acta se señala que la base imponible susceptible de compensación asciende a 1.631.973,31 euros, que es el resultado de minorar la base imponible negativa debidamente justificada (3.591.924,28 euros) en el importe de la reducción a practicar en virtud de lo dispuesto en el artículo 90.3 párrafo 2º del TRLIS. (1.959.950,97 euros).

b)Gastos deducidos por el obligado tributario en la autoliquidación del ejercicio 2003, por importe de 79.882,05 euros, que no se encontraban debidamente justificados.

La Inspección de los tributos requirió al obligado tributario para que justificara el gasto contabilizado con fecha 31 de diciembre de 2003 con cargo a la cuenta número 6292 "Comunicaciones (general)", por importe de 79.882,05 euros.

El obligado tributario aportó una hoja de papel en la que figuraban anotadas diferentes cantidades, siendo el sumatorio de dos de ellas el importe de 79.882,05 euros; la hoja aportada tenía estampado un sello de "contabilizado con fecha de 31-12-2003"

La Inspección de los Tributos considera que el obligado tributario no ha justificado conveniente el gasto, por lo que no se cumplen con los requisitos exigidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades para admitir su deducibilidad e incrementa la base imponible del ejercicio 2003 en 789.882,05 euros, calificando dicho importe como una liberalidad en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del TRLIS."

El 26 de febrero de 2009, el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección en Madrid, dictó el correspondiente Acuerdo de liquidación, modificando la propuesta del acta, al considerar que no

procede aplicar lo dispuesto en el art. 90.3 del TRLIS, sin que por tanto se reduzcan las bases imponibles negativas susceptibles de compensación y traspasadas a la recurrente en virtud de la fusión. En consecuencia la liquidación definitiva está constituida por una deuda tributaria por importe de 150.572,31 €, de las que 126.828,88 € corresponde a la cuota y 23.743,43 € a intereses de demora.

En fecha 13 de mayo de 2009, le fue notificado al obligado tributario la iniciación de expediente sancionador y la propuesta de sanción en relación a los hechos contenidos en el acta de disconformidad y el 7 de septiembre de 2009, la Jefa de la Oficina Técnica dictó el correspondiente acuerdo de imposición de sanción, entendiéndose que los hechos eran constitutivos de infracción tributaria grave consistente en dejar de ingresar, lo que se sanciona con multa proporcional del 50% de las cantidades dejadas de ingresar en los ejercicios 2003 y 2005, siendo el importe de la sanción impuesta de 63.414,45 €.

Disconforme con dichos Acuerdos, la interesada interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAC que fue íntegramente desestimada por el Acuerdo de 15 de septiembre de 2010, objeto del presente recurso.

La actora funda su pretensión impugnatoria en el presente recurso contencioso administrativo en las siguientes cuestiones: 1º) Deducibilidad de la partida de gastos del asiento 9497, en relación con el ejercicio 2003. Imposibilidad de practicar las pruebas necesarias para su acreditación, lo que es imputable al Inspector. Indefensión; 2º) Prescripción del derecho de la Administración a comprobar las bases imponibles negativas declaradas por la entidad absorbida en los ejercicios 1996 / 2000; 3º) Inexistencia de infracciones e improcedencia de la imposición de sanciones.

### **Tercero.**

La primera cuestión que se debe abordar es la alegada indefensión aducida por la actora, que considera cometida por no haberle puesto en conocimiento, en el trámite de audiencia previo a la firma de las actas, la propuesta de resolución y los hechos que iban a ser objeto de regularización, por lo que, a su juicio, se vulneraron las garantías inherentes al principio de contradicción y se le produjo una indefensión real y efectiva, por cuanto le resultó imposible hacer alegaciones y aportar las pruebas pertinentes para la adecuada defensa de sus intereses. Por ello solicita se retrotraigan las actuaciones al trámite de audiencia omitido para que la Inspección pueda valorar la prueba por ella aportada y en su caso proceder a dictar nueva proposición. Subsidiariamente, y para el caso de que no se admita la indefensión alegada, solicita que se valore la documentación presentada para acreditar la existencia del gasto denegado y su deducibilidad, documentación que, afirma ha presentado ante el TEAC y que consta en el expediente.

El TEAC rechaza la existencia de indefensión al entender que el 17 de septiembre de 2008, y en el plazo concedido para formular alegaciones al acta, la interesada presentó un escrito de 24 páginas, de las que dedicó 21 páginas a rebatir la regularización de las bases imponibles negativas generadas por Depuralia, mientras que en relación a la cuestión de los gastos, se limitó a denunciar la misma indefensión en este acto alegada, pero sin aportar los justificantes pertinentes en cuanto a la justificación de los referidos gastos. Sostiene el TEAC que la audiencia al interesado, es un trámite que persigue tres fines: evitar la indefensión, garantizar el acierto de la resolución y garantizar el interés público, para lo que pone de manifiesto al contribuyente toda la documentación que figura en el expediente y que va a ser tenida en cuenta para redactar la propuesta de resolución contenida en el acta, sin que exista obligación de presentar en ese momento un borrador del contenido del acta.

Por otro lado, sostiene el TEAC que de acuerdo con el último párrafo del art. 96 del RD 1065/2003, la apertura de este trámite de audiencia no era obligatoria habida cuenta de la posibilidad del contribuyente de presentar alegaciones al acta, por lo que concluye que no se ha producido la indefensión aducida por cuanto no ha existido indefensión material, al haber tenido el trámite de audiencia posterior al acta para alegar lo que tuvo por conveniente.

En Diligencia de fecha 14 de abril de 2008, la Inspección le requirió para que justificara la deducibilidad de un gasto contabilizado el 31 de diciembre de 2003 en la cuenta 6292 "Comunicaciones" por importe de 79.882,05 € y en respuesta a dicho requerimiento la recurrente aportó una hoja de papel en la que figuraban anotadas diferentes cantidades que sumadas alcanzaban la cifra de 79.882,05 €.

Manifiesta el TEAC que la recurrente tuvo oportunidad de aportar dichos justificantes en el escrito de alegaciones al acta en donde se limitó a hacer una declaración de intenciones, pero sin acompañar los justificantes documentales de los referidos gastos.

Pues bien, a la vista de los hechos expuestos, estima la Sala que la omisión de dicho trámite, aún en caso de considerarse necesario, lo que solo se admite a efectos dialécticos, no puede dar lugar a la nulidad pretendida, toda vez que lo determinante será examinar si se ha producido indefensión material a la parte recurrente, lo que en forma alguna puede estimarse concurrente toda vez que la interesada ha tenido oportunidades continuas de defenderse y hacer valer sus puntos de vista, lo cual contribuye a reducir progresivamente la inicial trascendencia de un vicio de forma o una infracción procedimental, habiéndose remediado dicha falta de audiencia, con el escrito de alegaciones presentado con posterioridad a la incoación del acta y previo a los acuerdos de liquidación

tributaria, posteriormente con la reclamación económico administrativa interpuesta frente a los actos de liquidación, cuya tramitación incluye un nuevo período de audiencia y vista del expediente, y por último con el actual recurso jurisdiccional. Así, pues, la omisión del trámite de audiencia denunciada puede en cualquier caso entenderse subsanada, resultando, por ende, intranscendente a los fines pretendidos de dar lugar a la retroacción de las actuaciones, máxime teniendo en cuenta la naturaleza de acto de trámite, según la redacción del art. 96 del RD 1065/2007 , que dispone :

"1. Durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos. Asimismo se incorporarán las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, que se rán tendidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o liquidación.

En dicho trámite, el obligado tributario podrá obtener copia de los documentos del expediente, aportar nuevos documentos y justificantes y efectuar las alegaciones que estime oportunas.

En los procedimientos en los que se prescinda del trámite de audiencia por estar previsto un trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución o de liquidación, la Administración tributaria notificará al obligado dicha propuesta para que efectúe las alegaciones que considere oportunas y en dicho trámite será de aplicación lo dispuesto en los párrafos anteriores.

3. Se podrá prescindir del trámite de audiencia, o en su caso, del plazo para formular alegaciones, cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las presentadas por el interesado.

Cuando de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior se prescinda del plazo para formular alegaciones, se prescindirá asimismo, de la notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o liquidación".

En último término, teniendo en cuenta que para formular un pronunciamiento sobre la trascendencia que un vicio procedimental haya podido ocasionar a la esencia misma del acto administrativo, hay que tener en cuenta la relación existente entre el defecto de forma y la decisión de fondo adoptada por el acto recurrido y ponderar, sobre todo, lo que habría podido variar el acto administrativo origen del recurso, en caso de observarse el trámite omitido, la conclusión que la Sala alcanza es que aunque no hubiera existido la infracción formal que la parte denuncia, la decisión adoptada hubiera sido la misma, por cuanto la parte pudo haber presentado los documentos acreditativos de los gastos controvertidos y sin embargo no lo hizo.

En suma, no hay indefensión, ya que la actora tuvo suficientes oportunidades de acreditar los controvertidos gastos en las alegaciones al acta misma, efectuadas sin problemas antes de que se dictara el acto final del procedimiento de Inspección, entendiéndose la Sala, por el contrario a lo aducido en su escrito de demanda que nunca ha estado impedida la entidad de formular alegaciones y exponer los motivos de impugnación contra la propuesta y acto de liquidación, por lo que no se ha producido indefensión.

Conforme a lo expuesto, procede la desestimación del motivo esgrimido.

#### **Cuarto.**

Entrando ya en el fondo y en cuanto a la procedencia de la deducibilidad de los gastos, reiteradamente se ha expuesto por la Sala que, con carácter general, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 13 , mencionaba, como partidas deducibles para determinar los rendimientos netos, y con carácter general, a los gastos necesarios, haciendo una enumeración de los específicamente integrados en ese concepto general, exigiendo el propio precepto, que esos gastos generales deben cumplir una finalidad: la de que hayan servido para la obtención de aquéllos, es decir, de los rendimientos que el artículo 3º.2 expresa.

Sin embargo, para que pueda hablarse de gasto deducible, a los efectos fiscales, además de la necesidad, se requiere la concurrencia de otros requisitos: 1º) la justificación documental de la anotación contable, de conformidad al art. 37.4 del Reglamento del Impuesto . 2º) la contabilización del gasto (según se desprende del citado artículo 37, en su conjunto); y 3º) su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia, conforme al artículo 88.1 del Reglamento del Impuesto , como se ha declarado. Estos requisitos han de estar acreditados por el sujeto pasivo en relación, precisamente, con el ejercicio en el que pretende disfrutar de tal beneficio fiscal, de forma que si dichos gastos se han originado en ejercicios anteriores, no cabe su imputación a un ejercicio diferente.

El concepto de gasto necesario no es cuestión pacífica. Del precepto citado, se desprende que la necesidad del gasto es tendencial, en el sentido de que los gastos han de estar orientados o dirigidos a la obtención de ingresos. Esta característica del gasto necesario puede ser contemplada desde una doble perspectiva: primera, positiva, como concepción económica de obtención del beneficio; criterio que sigue el citado

artículo 13 de la Ley 61/78 , en el que gasto e ingreso están directamente relacionados, al entender el gasto como un costo de los rendimientos obtenidos. Y, segunda, negativa, como contraria a "donativo" o "liberalidad"; criterio que por su parte mantuvo el artículo 14.1.e) de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , y doctrina jurisprudencial ( Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 1987 , 20 de septiembre de 1988 , 20 de enero de 1989 , 27 de febrero de 1989 , 14 de diciembre de 1989 , 25 de enero de 1995 , entre otras). Ambos criterios no son incompatibles, sino complementarios, al contemplar el requisito de la causalidad del gasto en relación con el ingreso desde esa doble perspectiva.

En este sentido, y siguiendo este criterio interpretativo, se puede concluir que en el concepto de gasto necesario subyace una fundamentación finalista o teleológica, ligada al concepto de partida deducible, y, por tanto, al de coste en la obtención de ingresos.

Este criterio es mantenido también en la Sentencia de esta Sala de fecha 5 de diciembre de 2002 (recurso nº 501/00 ), entre otras varias. En dicha sentencia, en relación con esta cuestión se expresa:

"Partiendo de que los artículos 13 de la Ley y 111 del Reglamento no contienen una relación exhaustiva de gastos deducibles, es evidente que no debe excluirse que aparte de las que allí se enumeran existan otras partidas igualmente deducibles en tanto que gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, pero en virtud del régimen de carga de la prueba establecido en el artículo 114.1 de la Ley General Tributaria , corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad, o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos. En tal sentido debe recordarse que, en virtud de lo que se dispone en el citado artículo 114 de la Ley General Tributaria , "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el artículo 1214 del Código Civil , que establece la regla a efectos de determinar a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos, y sin olvidar que en función de lo que se determina en el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , los actos administrativos tienen la presunción de validez, correspondiendo siempre al interesado la carga de la prueba a efectos de poder desvirtuar dicha presunción legal".

"Por otra parte, si bien es cierto que, en la sentencia de 27 de diciembre de 1990, el propio Tribunal Supremo declaró la nulidad del art. 125 f) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 18 de octubre, que desarrollaba el concepto de liberalidades como partida deducible, por ser más extenso que el del propio art. 14 de la Ley, también lo es que, a tenor de la citada Jurisprudencia, la noción de "promoción de sus productos" ha de ser objeto de interpretación estricta sin que pueda llegar a comprender ni los gastos efectuados respecto del personal de la empresa ni tampoco aquellos otros por relaciones públicas con clientes o proveedores, que sí, en cambio, han venido a constituir gasto deducible - art.14.1 e)- tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , que concreta la abstracta noción de "promoción de sus productos" que incluía la Ley 61/1978 en el sentido de que se trate de "gastos realizados para promocionar directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios" que a los efectos que ahora importan si bien no es norma de aplicación al caso puede, no obstante, servir como criterio de interpretación ( STS 1 octubre de 1997 )".

"En consecuencia, los gastos causados por el sujeto pasivo del Impuesto, constituidos por atenciones a clientes ("obsequios", "regalos", invitaciones o análogos), distintos de los gastos de promoción, publicidad o de propaganda del producto en la apertura o prospección de nuevos mercados, no tienen esa consideración de "necesarios", como declara la jurisprudencia antes citada, al tratarse de gastos "convenientes", que derivan más de un uso social, cuyo fundamento es distinto al propio de "gasto necesario" fiscal. Este mismo criterio se aplica a los "gastos de representación" y a las atenciones con el personal de la propia empresa. (...). La cuestión ha sido ya tratada y resuelta por el Tribunal Supremo que, en Sentencia de 17 febrero 1987 , -que recogen entre otras las SSAN de 29 de junio y 23 de diciembre de 1998 -, y que dictada para resolver un recurso extraordinario de apelación en interés de la ley, por su específica finalidad -proclamada expresamente en el fallo de la propia sentencia-, que estriba, cabalmente, en la fijación de la doctrina legal, debe ser especialmente valorada por la Sala."

En el presente caso, la sociedad recurrente no ha probado la necesidad de los gastos para ser deducibles, pues en modo alguno ha quedado probada su necesidad en orden a la obtención de los ingresos propios de la empresa, ni que contribuyan a la promoción de las actividades de la empresa, de forma que su finalidad este en relación causal en relación con los rendimientos y beneficios característicos de la actividad empresarial.

La Sala considera, que en el presente supuesto, la carga probatoria de justificación del gasto en todos sus aspectos, contabilización, acreditación documental, necesidad del gasto y relación con los ingresos e imputación al ejercicio en que se han originado, no resulta debidamente cumplimentada, por cuanto en un primer momento, al

requerimiento de la Inspección, la actora se limita a aportar una hoja de papel con la suma total de las cantidades que considera deducibles, lo que obviamente incumple dicha carga alegatoria.

En un segundo momento temporal, en el trámite de alegaciones posterior al acta de disconformidad, la parte, presentó un escrito en el que, en relación a esta cuestión de los gastos, se limitó a señalar que " el asiento contable 9497 por importe de 79.882,05 €, cuestionado por la Inspección corresponde al apunte final a cierre del ejercicio ( 31 de diciembre de 2003), por el que se regularizan los saldos correspondientes a los gastos asumidos por la entidad Laboratorios Indas S.A., en dicho ejercicio y que habían sido objeto de refacturación durante el mismo a Arocasa, mediante la emisión de las oportunas facturas, como la Inspección ha tenido la ocasión de comprobar en el curso del procedimiento inspector. De esta forma, el hecho de que mediante el asiento de referencia se regularicen a final de año los saldos derivados de dichos gastos refacturados por Laboratorios Indas S.A. a Arocasa determina que, en la misma medida y momento en que tal apunte contable representó un gasto para Arocasa la contrapartida del mismo en Laboratorios Indas S.A., supuso la contabilización de un ingreso tributable".

Añadiendo en el referido escrito su disposición para aportar cuanta documentación se considere oportuna a efectos de entender debidamente justificado el asiento objeto de controversia y evitar así una posible causa de indefensión.

Por último, en el escrito de alegaciones al TEAC formulado en el curso de la reclamación económico administrativa, incide la actora en el mismo argumento de que, en respuesta a la diligencia de 14 de abril de 2008, el 5 de junio de 2008, ya aportó una hoja de papel con las diferentes cantidades que sumadas alcanzaban la cifra de 79.882,05 €, entendiéndose que con dicho documento ya había justificado el asiento contable referido, e insiste en la indefensión ya aducida, concluyendo que para poder acreditar el hecho de la deducibilidad pretendida, aporta las cuentas contables y cuadro aclaratorio de cargos entre Arocasa S.A. y Laboratorios Indas S.A., correspondientes al ejercicio 2003 que justifican, por su desajuste final, la necesidad de realizar el ajuste contable en Arocasa S.A. para cuadrar el gasto de esta empresa con el ingreso que contabilizó Laboratorios Indas S.A.,

Pues bien, los documentos aportados, tampoco a juicio de la Sala cumplen con los expresados requisitos para poder tener la consideración de gastos deducibles, ya que como la propia recurrente reconoce, la suma de los gastos cuya deducibilidad se pretende, se corresponden con un ajuste contable entre las compañías Arocasa y Laboratorios Indas S.A., por cargos al parecer registrados en las cuentas de Laboratorios Indas S.A. , pero sigue sin acreditarse debidamente la justificación documental de los mismos, pues se aportan meros apuntes contables, ni mucho menos su necesidad y que se encuentren correlacionados y sean necesarios para la obtención de ingresos en la hoy recurrente, habida cuenta de que, según se afirma en el escrito de demanda, los gastos son asumidos por Laboratorios Indas S.A. pero se pretende su deducibilidad en Arocasa S.A..

Por ello debe desestimarse la demanda en este particular.

#### **Quinto.**

Por lo que respecta a la compensación de bases impositivas negativas de ejercicios prescritos, el criterio de la actora se sustenta, en primer término, en la prescripción del derecho de la Administración a comprobar las bases impositivas negativas declaradas por la sociedad absorbida en los ejercicios 1996-2000, que han devenido firmes y en consecuencia inatacables.

En segundo término, se alega por la parte actora que la ampliación del derecho de la Administración a comprobar ejercicios que han adquirido firmeza por el instituto jurídico de la prescripción sería contrario al principio constitucional de seguridad jurídica.

Esta cuestión ha sido recientemente tratada por esta Sala y Sección, que ha declarado en sentencia de 17 de mayo de 2012 (recurso 249/2009 ) , entre otras muchas, lo siguiente:

<< Esta misma Sala, siguiendo al respecto el reiteradísimo criterio del Tribunal Supremo sobre la materia, ha venido considerando que declarada la prescripción con relación a la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos ( sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010 - recurso de casación núm. 995/2005-, de 8 de julio de 2010 - recurso de casación núm. 4427/2005-, de 2 de febrero de 2012 - recurso núm. 441/2008 - o de 29 de marzo de 2012 - recurso de casación para unificación de doctrina núm. 16/2009 -).

Esta misma doctrina debe aplicarse aunque los ejercicios anteriores no estuvieran prescritos, en aquellos casos en que la entidad, habiendo presentado las correspondientes autoliquidaciones con bases impositivas negativas pendientes de compensar, no haya sido objeto de comprobación, ante la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que establecía el art. 116 de la ley General Tributaria , lo que obligaba a la

Administración, para modificar el resultado de las mismas, a realizar la oportuna comprobación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 120 y siguientes de la misma Ley .

Los pronunciamientos del Tribunal Supremo producidos hasta la fecha venían referidos, en todos los casos, a supuestos en los que, por razón de los ejercicios impositivos concernidos, no resultaba aún de aplicación el precepto contenido en el artículo 23.5 de la ley 43/1995 en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

Por razones temporales obvias, tampoco estaban vigentes cuando se dictaron aquellas sentencias las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.5 de la Ley General Tributaria de 2003 que, ya con carácter general, disponen: a) Que la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente; b) Que en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales.

El propio Tribunal Supremo, consciente de que las modificaciones legislativas citadas no resultaban aplicables a los ejercicios objeto de los correspondientes recursos, aclaraba que el criterio sostenido (la imposibilidad de revisar, corregir o modificar las bases imponibles negativas provenientes de ejercicios prescritos) debe ir referido a los concretos supuestos analizados, todos ellos anteriores a la vigencia del nuevo artículo 23.5 de la ley 43/1995 y de la actual Ley General Tributaria, normas inaplicables "ratione temporis" en todos aquellos casos (v. sentencias del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2010 , 8 de marzo de 2012 ó 29 de marzo de 2012 ).

El Alto Tribunal, por tanto, no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el alcance y significación que haya de darse, a los efectos que nos ocupan, a la nueva regulación legal y, más concretamente, a cuál deba ser la recta interpretación de la exigencia al contribuyente de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

CUARTO. Según las resoluciones recurridas, la regulación contenida en los artículos 23.5 de la ley del impuesto sobre sociedades y 106.4 de la Ley General Tributaria carecería de sentido si la inspección no pudiera "comprobar las magnitudes" que son determinantes de la liquidación que se comprueba, aunque tales magnitudes procedan de ejercicios prescritos. Por eso, a juicio de la Administración, la obligación de "acreditar" la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas con independencia de su ejercicio de origen solo tiene una finalidad: "posibilitar la efectiva comprobación de dichas bases por la Inspección cuando éstas proceden de un ejercicio prescrito y se compensan en el ejercicio inspeccionado".

Debe adelantarse que la Sala no comparte la conclusión expresada por el TEAC en la decisión que constituye el objeto del presente proceso. Por de pronto, debe convenirse que dicha tesis altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada -sobre todo- a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas (incluidas, obvio es decirlo, las que se desenvuelven entre la Administración y sus ciudadanos): el de seguridad jurídica, que reclama evitar la incertidumbre en el desenvolvimiento temporal de aquellas relaciones, penalizando el abandono que del ejercicio de su derecho realiza su titular con la pérdida del derecho mismo, que ya no podrá ejercitarse en modo alguno. Dicho de otra forma, la prescripción consolida definitivamente la situación jurídica correspondiente, impidiendo -por el transcurso del tiempo unido a la falta de ejercicio de la acción- que tal situación pueda alterarse en el futuro.

No es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la interpretación propuesta por la Administración supone una verdadera quiebra de la finalidad del instituto prescriptorio: si el transcurso del plazo legal no permite a la Inspección revisar los datos consignados por el contribuyente en la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquellos datos han ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles. Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada.

Tal interpretación (que rompe, insistimos, con la eficacia del instituto prescriptorio tal y como se ha venido entendiendo de manera indubitada) solo podría tener lugar si el legislador hubiera efectivamente decidido alterar dicho régimen cuando de la compensación de bases imponibles negativas se trata. Pero es que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 , inserto en el Título relativo a "la base imponible", no podía operar dicha modificación, ni la misma se deriva tampoco de la Ley 40/1998 que dio nueva redacción al precepto, ni, en fin, se desprende un designio de tal naturaleza de la Exposición de Motivos de esta última ley (que no dedica ni una sola línea al régimen de la compensación de bases imponibles negativas).

Ni siquiera la previsión contenida en la nueva Ley General Tributaria (que en el presente proceso no resulta de aplicación) permite afirmar que el titular del poder legislativo ha querido alterar la eficacia de la prescripción en estos casos. Por más que el artículo 70.3 de aquella ley se incluya dentro de la Sección relativa a "la prescripción", su redacción no permite considerar que se pretenda efectuar una modificación de tan altísima

trascendencia, pues se limita el precepto a señalar que "la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente", expresión que -a juicio de la Sala- no habilita a entender que la Administración está facultada para comprobar y, en su caso, revisar los resultados de una declaración que ya ha adquirido firmeza.

Pero es que, además, la Sala no comparte la afirmación según la cual los preceptos interpretados (esencialmente el que aquí resulta aplicable, artículo 23.5 de la ley del impuesto) "carecerían de sentido" si no se consideraran en los términos propuestos por la Administración.

Recordemos que tal disposición obliga al contribuyente a "acreditar" la "procedencia y cuantía" de las bases imponible que pretende compensarse. A pesar del empeño de la Administración y su representante procesal por convencer a la Sala de que con tales expresiones se impone al sujeto pasivo la carga de demostrar que sus bases imponibles negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, entendemos que dichas exigencias son muchísimo más limitadas: el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su "procedencia", en el sentido de la primera acepción del vocablo: su "origen" o "principio del que procede") y la correlación entre la "cuantía" o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente.

A tales aspectos (y solo a estos) puede extenderse la facultad inspectora, cuyo ejercicio -por lo demás- no puede reputarse baladí o, en palabras del TEAC, "carente de sentido". Es obvio que si, a tenor de los datos que debe suministrar el contribuyente, la base imponible cuya compensación se pretende no existe (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, la Inspección podrá regularizar el ejercicio (no prescrito) comprobado. Pero no porque esté revisando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un período que ya no puede ser objeto de comprobación.

Habría, en tercer lugar, otro argumento que impide acoger la tesis sostenida por la Administración. Si, efectivamente, las facultades de comprobación pudieran soslayar el plazo de prescripción, se colocaría a la Administración en una clara situación de privilegio respecto del contribuyente. La Inspección podría, en efecto, comprobar la legalidad de una operación, dato o declaración más allá del plazo prescriptorio (concretamente, hasta que transcurra el lapso temporal en el que puede efectuarse la compensación); el sujeto pasivo, sin embargo, no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, aunque dichos errores pudieran proyectarse a los créditos compensables en el futuro.>>

Con posterioridad a la transcrita sentencia, el Tribunal Supremo, en sentencia de 20 de septiembre de 2012, dictada en el recurso 6330/2010, ha avalado la anterior doctrina, declarando:

<< Así las cosas, y como antes se ha indicado, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, a través de su Disposición Final Segunda, introdujo dos modificaciones en el régimen de compensación de bases imponibles, del Impuesto de Sociedades, que serían aplicables a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 1999 (en el presente caso, se trataba del ejercicio 2001).

En efecto, de un lado, amplió el plazo de compensación, al redactar el artículo 23.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, en los siguientes términos: "Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas negativas de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos". De otro, añadió al referido artículo 23 un apartado 5, en el que se disponía: "El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

No puede ser más claro el precepto últimamente transcrito en cuanto a la obligación de justificar documentalmente las bases negativas, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron y por tanto resulta de aplicación tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad.

Ciertamente, la Disposición Transitoria Duodécima de la Ley 40/1998 trató de resolver el tradicional problema de deslinde temporal de normas cuando se produce un cambio legislativo y lo hizo disponiendo que la computación del nuevo plazo de compensación, de diez años- el anterior era de siete-, se llevaría a cabo desde que se determinaron las bases negativas, lo que comportaba que el legislador le daba efecto retroactivo, siendo de aplicación a todas las bases negativas y no a las que surgieran a partir de 1 de enero de 1999.

Ahora bien, ello no puede servir de base para, utilizando el argumento a contrario, llegar a la conclusión de que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, ante la ausencia de una Disposición Transitoria, solo sería aplicable a bases negativas originadas a partir la expresada fecha de 1 de enero de 1999. Y ello por la innecesariedad de dicho tipo de norma, ya que la simple generación de bases negativas, en contra de lo que sostiene la recurrente, no determina "un derecho adquirido" a su compensación con bases positivas.

En efecto, como hemos dicho anteriormente, no podemos admitir la existencia de un derecho adquirido a la compensación por la mera generación de bases negativas, por cuanto, entre otros extremos, falta la nota de su autonomía respecto de la relación jurídico tributaria, autonomía que si se aprecia por ejemplo, en el derecho a la devolución de una determinada cantidad. De existir un derecho, se trataría de lo que en la Teoría General se ha denominado "derecho eventual" (ius existens in spe non autem firmiter quaesitum, en expresión de los antiguos postglosadores) o más común y precisamente, "expectativa", a la que resulta aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional, en el sentido de que "la prohibición de la retroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas , según reiterada doctrina del Tribunal Supremo..."

A la misma conclusión ha de llegarse, y por la misma razón, si se sigue el criterio, que parece más correcto, de entender que ante el hecho de surgir en determinado ejercicio base imponible negativa, lo que el artículo 23.1 de la Ley 43/1995 , antes transcrito, reconoce al sujeto pasivo es una mera "facultad" o posibilidad de actuar inserta en la relación jurídico tributaria ("podrá" dice el apartado 5 del tantas veces repetido artículo 23) y que solo puede hacerse efectiva desde dentro de la misma y con subordinación a ella y a su normativa que, en este caso, y a partir de 1 de enero de 1999, exige no solo el presupuesto esencial de la generación de bases imponibles positivas, sino la justificación de las que tuvieron carácter negativo, mediante contabilidad y sus soportes documentales.

Por todo ello, la Ley 40/1998 resulta plenamente constitucional y como la sentencia realiza una interpretación correcta de la misma en el extremo objeto de recurso, debe ser confirmada, con desestimación de los dos primeros motivos.

#### **Sexto.**

La aplicación de la doctrina expuesta nos obliga a desestimar la demanda en este particular, por cuanto, según consta en la resolución del TEAC combatida, fundamento jurídico quinto in fine, habiendo sido requerida la actora para aportar la documentación exigida legalmente para acreditar el origen y cuantía de las bases imponibles negativas compensadas en el ejercicio 2005, no presentó la totalidad de los libros contables y justificantes correspondientes a los ejercicios 1996 y 2000, alegando que habían sido destruidos, por lo que se confirmaba el incremento realizado por la Inspección de la base imponible declarada en 2005 en 282.486,15 €, que se corresponden con bases imponibles negativas, que según declaró la actora fueron generadas en los ejercicios 1996 y 2000 por Depuralia S.A., entidad absorbida en 2004, pero cuya procedencia y cuantía no se ha visto justificada.

Nada se aduce sobre dicha argumentación en el escrito de demanda, que se limita en este punto a denunciar la prescripción, e invocar distintas sentencias de los tribunales, por lo que procede la desestimación de este motivo.

#### **Séptimo.**

En relación a las sanciones, debemos reiterar el criterio de la Sala respecto de la necesaria concurrencia del elemento culpabilístico en la imposición de sanciones por la Administración Tributaria.

Debe recordarse que el artículo 77 de la Ley General Tributaria en su versión dada por la Ley 10/85, disponía que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia y en este sentido, esta Sala ha aplicado en numerosas ocasiones la doctrina del Tribunal Constitucional (Sentencia de 26 de abril de 1990 ), sobre la improcedencia de las sanciones tributarias cuando la falta de ingreso obedezca a una incorrecta interpretación de las normas aplicables, ocasionada por la oscuridad de éstas, y por una razonable discrepancia en dicha interpretación.

Para resolver sobre la cuestión de la sanción, no cabe sino reiterar el criterio de la Sala en relación al principio de culpabilidad, según el cual los principios y garantías presentes en el ámbito del Derecho Penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública ( Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril ):

"El Tribunal Supremo ha establecido el criterio (sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995 ) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable".

"Ya el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de febrero de 1986 señaló que "el ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de sus manifestaciones, debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico penal en su conjunto, y, sea cual sea, el ámbito en el que se mueva la potestad

punitiva del Estado, la Jurisdicción, o el campo en que se produzca, viene sujeta a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que, las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el Ordenamiento, y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho".

Así, esta Sala ha reiterado que cuando la Ley ha establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del infractor exige que las operaciones no obedezcan a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su fundamento, si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de reputar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente se funde en las descripciones del artículo 79 de la Ley General Tributaria ( Sentencias entre otras muchas, de 29 de enero , 5 de marzo , 9 de junio de 1993 ; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995 ). Por ello "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones, puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" ( SSTS de 5 de septiembre de 1991 , 8 de mayo de 1997, entre otras y, entre las más recientes, las de 10 de mayo y 22 de julio de 2000 ).

Pues bien, en el presente caso, cabe alegar discrepancias razonables que excluyen la culpabilidad del recurrente o, cuando menos, falta de claridad absoluta de los preceptos aplicables, teniendo en cuenta que la posibilidad de encontrar una interpretación razonable de las normas tributarias aplicables no agota, en sí misma, todas las causas de exclusión del imprescindible elemento culpabilístico en la conducta del expedientado.

En este caso, la sanción se impone por la regularización referida a la siempre vidriosa cuestión de compensación de bases impositivas negativas de ejercicios prescritos, cuestión que no solo ha sido objeto de un cambio legislativo sino también de interpretación por parte de los Tribunales de justicia.

Y lo mismo cabe decir en la materia relativa a los gastos, que, aún cuando se considera que no son deducibles, ello no conlleva por sí solo la existencia de una conducta culpable por parte de la recurrente, ya que según se ha expuesto en los anteriores fundamentos jurídicos, existe en el supuesto enjuiciado, una insuficiencia probatoria por la recurrente en cuanto a la concurrencia de todos los requisitos exigidos para que los gastos pudieran gozar de la consideración de deducibles, pero dicha conducta, a juicio de la Sala, no puede ser atribuida a la hoy actora como dolosa o culpable, habida cuenta las circunstancias por ella expuestas.

Conforme a lo expuesto, procede la anulación de la sanción impuesta.

#### **Octavo.**

En virtud de lo expuesto, procede la estimación parcial del recurso, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

De conformidad con el art. 139.1 de la LRJCA de 13 de julio de 1998 no se aprecian circunstancias de mala fe o temeridad que determinen expresa imposición de las costas causadas en este proceso.

### **FALLO**

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

**ESTIMAR PARCIALMENTE** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad AROCASA S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 15 de septiembre de 2010, a que las presentes actuaciones se contraen, y en su consecuencia, **ANULAR** la resolución impugnada única y exclusivamente en cuanto a la sanción impuesta, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración, **CONFIRMANDO** en todo lo demás la resolución recurrida.

Sin imposición de costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma Sra. D<sup>a</sup> FELISA ATIENZA RODRIGUEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico.

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.