

Referencia: NFJ053051

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 21 de noviembre de 2013 Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 394/2010

SUMARIO:

Procedimientos tributarios. Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. Concepto de dilación. Necesidad de conceder un plazo para la aportación de documentación y de advertir de las consecuencias. La paralización de las actuaciones de la Administración no tiene que ser total. En el caso examinado las dilaciones de 113 días tuvieron lugar antes de la firma de las actas, que se llevó a cabo antes de que finalizase el plazo de 12 meses de duración del procedimiento, por lo que no obstaculizaron ni contribuyeron a la imposibilidad de continuar con normalidad las actuaciones, siendo sorprendente que no fuera sino al cabo de 5 meses cuando se dictó el acuerdo de liquidación. Por consiguiente, el exceso de duración no puede ser imputada a la actora, sino que es debido a la tardanza en dictarse el acuerdo de liquidación, por lo que no concurre el elemento teleológico que debe integrar el concepto de dilación imputable, por lo que se estima la demanda.

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. Simulación relativa. IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Remuneración del capital/participación en beneficios. Imputación temporal. Servicios recibidos de los partícipes. La Inspección rechazó la deducción de los servicios por la vinculación entre los emisores y el receptor, la relación entre los importes facturados y los porcentajes de participación en la entidad, la carencia de medios materiales de algunos emisores, la duplicidad de algunos servicios facturados y ciertas irregularidades en los pagos. La entidad alega que los servicios se prestaron y que la razón de que facturaran en función de la participación fue que no se quería perjudicar la liquidez de la entidad, por lo que se acordó cobrar los servicios en función de la participación. Sin embargo, este criterio no respeta el principio de devengo. El art. 19.3 Ley IS no supone una opción a favor del contribuyente. Los gastos no han sido probados, por lo que no se admite su deducción. Tampoco han sido acreditadas determinadas comisiones de venta. Se anula la sanción por insuficiente motivación.

PRECEPTOS:

[RDLeg. 4/2004 \(TR Ley IS\), art. 14.](#)
[Ley 29/1998 \(LJCA\), art. 45.](#)
[Ley de 27 de diciembre de 1956 \(LJCA\), art. 57.](#)
[Ley 1/1998 \(LDGC\), art. 29.](#)
[RD 939/1986 \(RGIT\), arts. 31, 31 bis y 36.](#)
[Ley 58/2003 \(LGT\), art. 150.](#)
[Ley 61/1978 \(Ley IS\), art. 13.](#)
[Ley 43/1995 \(Ley IS\), arts. 14 y 19.](#)
[RD 2631/1982 \(Rgto. IS\), arts. 37 y 88.](#)
[RD 2402/1985 \(Deber de expedir y entregar facturas\), arts. 3 y 8.](#)
[Ley 230/1963 \(LGT\), arts. 77, 79 y 114.](#)
[RD 22 de agosto de 1885 \(CCom\), art. 31.](#)
[Ley 1/2000 \(LEC\), art. 217.](#)
[Código Civil, art. 1.214.](#)
[Ley 30/1992 \(LRJAP y PAC\), art. 57.](#)

PONENTE:

Doña Felisa Atienza Rodríguez.

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES
Don JOSE GUERRERO ZAPLANA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

SENTENCIA

Madrid, a veintiuno de noviembre de dos mil trece.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 394/10 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D/D^a CARLOS JOSE NAVARRO GUTIERREZ en nombre y representación de RESIDENCIAL PARQUE NUEVO LA LAGUNA 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 26/11/2010 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 31/05/2011, 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 22/09/2011 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.

Habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso, las partes, por su orden, han concretado sus posiciones en sendos escritos de conclusiones; quedando los autos pendientes para votación y fallo.

Quinto.

- Mediante providencia de esta Sala de fecha 14/10/2013, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 14/11/2013 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 RESIDENCIAL PARQUE NUEVO LA LAGUNA S.L., la resolución del Tribunal Económico Administrativo

Central de 13 de octubre de 2010, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra los Acuerdos del Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT, de 29 de junio de 2009, sobre liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 y 2004, por importe de 629.672,96 €, así como contra el Acuerdo de imposición de sanción derivado de dichas actuaciones, y por importe de 636.392,40 €.

Segundo.

Las anteriores actuaciones administrativas tienen origen en el acta de disconformidad A02 71527155 incoada el 29 de enero de 2009, como consecuencia de las actuaciones de comprobación de carácter general iniciadas en fecha 12 de marzo de 2008. En dichas actuaciones se puso de manifiesto lo siguiente:

"En los ejercicios objeto de comprobación y anteriores la entidad RESIDENCIAL PARQUE NUEVO LA LAGUNA S.L. se encuentra dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe 833.2 correspondiente a la Promoción inmobiliaria de Edificaciones. Durante estos años el obligado tributario realiza una única promoción inmobiliaria denominada "Residencial Parque Nuevo".

En base a los hechos comprobados, los datos declarados para el ejercicio 2003 se modifican por estos motivos:

-Aumento de la Base Imponible declarada en 95.703,43 € correspondiente a la calificación como retribución de fondos propios de las prestaciones de servicios (...) cuyo resumen es el siguiente:

NºFACTURA FECHA IMPORTE IGIC TOTAL
ESTUDIO LUENCO SLP

138/2003	20/10/2003	38.281,90€	1.914,10€	40.196,00€
IDEA RED S.L.				
13/2003	20/10/2003	9.569,52€	478,48€	10.048,00€
ASAT S.L.				
039/2003	22/10/2003	23.926,00€	1.196,30€	25.122,30€
CONSTRUCCIONES IRATI S.A.				
01/2003	10/11/2003	11.963,00€	598,15€	12.561,15€
TOTAL 95.703,42€ 4.785,17€ 100.488,59€				

-Aumento de la Base Imponible declarada en 2.842,49 € consecuencia de haber imputado contablemente un mismo gasto en dos ejercicios.

Asimismo, los datos declarados para el ejercicio 2004 se modifican por estos motivos:

-Aumento de la Base Imponible declarada en 1.221.439,78 € correspondiente a al calificación como retribución de fondos propios de las prestaciones de servicio (...), con el siguiente detalle:

Nº FACTURA FECHA IMPORTE IGIC TOTAL

ESTUDIO LUENGO SLP

76/2004	01/01/2004	163.475,30€	8.173,76€	171.649,06€
150/2004	17/12/2004	333.422,06€	16.671,10€	350.093,16€

TOTAL 521.742,22€

IDEA RED S.L.

01/2004	01/02/2004	40.868,80€	20043,44 €	42.912,24 €
02/2004	17/12/2004	72.569,27 €	3.628,46€	76.197,73 €

TOTAL 119.109,97 €

ASAT S.L.

07/2004	09/02/2004	102.172,06€	5.108,60€	107.280,66€
TOTAL 320.379,02€				

CONSTRUCCIONES IRATI S.A.

31/2004 04/02/2004 51.086,03 € 2.554,30 € 14.544,82€
29/2004 30/09/2004 81.012,38€ 1.050,62€ 85.063,00€
23/2004 25/11/2004 20.892,32€ 1.044,62€ 21.936,94€

TOTAL 121.544,76€

CONSTRUCCIONES CICORE S.L.

01/2004 05/02/2004 51.086,03€ 2.554,30€ 53.640,33€
03/2004 30/07/2004 81.012,39€ 4.050,62€ 85.063,01€
04/2004 31/12/2004 20.892,32€ 7.044,62€ 21.936,94€
160.640,28€

TOTAL 1.221.439,78€ 61.071,98€ 1.282.511,75€

-Aumento de la base imponible declarada en 147.678,65 € correspondiente a gastos contabilizados que no han sido justificados y en consecuencia, no se consideran fiscalmente deducibles.

Por lo que se refiere al primero de los ajustes que se proponen, en ambos ejercicios, las facturas por prestaciones de servicios recibidas por el sujeto pasivo de las entidades vinculadas a éste directa o indirectamente, no resultan deducibles por la existencia de simulación, entendiéndose que amparan realmente un reparto de beneficios.

La Inspección considera que está ante "una facturación calculada" sobre unos contratos privados creados "ad hoc" y por tanto, sin que se pueda conocer con certeza en que fecha se firmaron, si antes o después de iniciado el procedimiento inspectora, y en la que, obviamente, el importe de los servicios facturados nos puede "casualmente" coincidir con la proporción de la participación de las entidades en el sujeto pasivo sino que esta coincidencia exige una estricta planificación de los pagos a cuenta que se fueron efectuando. Por todo ello, la Inspección entiende que se ha producido un reparto encubierto de beneficios, siendo concordantes los tres repartos efectuados y existiendo un claro nexo entre los hechos y la consecuencia extraída, no tratándose de meras sospechas o conjeturas.

En consecuencia, se trata de una retribución de fondos propios que tiene la consideración de gasto fiscalmente no deducible conforme a lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 14 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.

El 29 de junio de 2009, el Inspector regional propuso la regularización de las obligaciones fiscales del contribuyente, resultando una deuda tributaria de 629.672,96 €, comprensiva de cuota de 509.063,52 € y unos intereses de demora de 120.609,44 €.

Asimismo se dictó acuerdo de imposición por un importe total de 636.329,40 €, siendo las sanciones de ambos ejercicios impuestas en un porcentaje del 125%, en aplicación del art. 191.1 de la LGT 58/2003, (sanción mínima de 100% y 25% por perjuicio económico)

Frente a ambos acuerdos de liquidación y de sanción, interpuso la interesada sendas reclamaciones económico administrativas ante el TEAC, que fueron resueltas conjuntamente en el Acuerdo objeto del presente recurso.

La actora funda su pretensión impugnatoria en el presente recurso contencioso administrativo en las siguientes cuestiones: 1º) Prescripción de la facultad de dictar liquidación en el ejercicio 2003 como consecuencia de haberse excedido las actuaciones inspectoras del plazo legal; 2º) Inexistencia de simulación en los servicios contratados y efectivamente prestados y facturados; 3º) Insuficiencia de la prueba indiciaria con la que se pretende probar la simulación de determinados servicios; 4º) Las facturas cuestionadas corresponden a servicios contratados, prestados y retribuidos conforme a su valor de mercado; 5º) Inexistencia de finalidad o resultado fraudulento y consiguiente falta de razonabilidad del hecho inferido por la Administración a partir de los que considera acreditados; 6º) Nulidad del incremento de la base imponible del ejercicio 2004 por comisiones de ventas que no se consideran acreditadas; 7º) Nulidad de las sanciones impuestas.

En su escrito de contestación a la demanda, el Abogado del Estado opone en primer lugar la inadmisibilidad del recurso por indebida constitución de la relación jurídico procesal, aduciendo en segundo término y de forma subsidiaria la desestimación del recurso.

Tercero.

Debemos abordar con carácter previo la alegada inadmisibilidad del recurso, que a juicio de la Sala debe ser rechazada por cuanto, en escrito de 10 de febrero de 2012, la actora ha aportado escritura

notarial, en la que se efectúa Acta de Manifestaciones, que recoge expresamente la autorización para la interposición del presente recurso . Este es el criterio de la sala al respecto:

<< Razones de índole procesal obligan, en primer termino, el examen de las cuestiones de orden formal alegadas por la Abogacía del Estado y a las que se adhirió la parte codemandada.

Respecto de la falta de acreditación de la capacidad suficiente para la interposición del recurso por la Asociación actora, el artículo 45.2 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, al disponer los documentos que se han de acompañar al escrito de interposición del recurso contencioso administrativo, ordena con carácter imperativo que se aporte: "d) El documento o documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos exigidos para entablar acciones las personas jurídicas con arreglo a las normas o estatutos que les sean de aplicación, salvo que se hubieran incorporado o insertado en lo pertinente dentro del cuerpo del documento mencionado en la letra a) de este mismo apartado".

Este precepto legal se diferencia del contenido que establecía el artículo 57.2.d) de la Ley de la Jurisdicción de 27 de diciembre de 1956, que se refería sólo a las "Corporaciones o Instituciones" cuando imponía que al escrito de interposición del recurso contencioso- administrativo se acompañara "El documento que acredite el cumplimiento de las formalidades que para entablar demandas exijan a las Corporaciones o Instituciones sus leyes respectivas".

La interpretación del precepto actualmente vigente dio lugar a distintos criterios interpretativos, por lo que el Tribunal Supremo, en sentencia de Pleno de 5 de noviembre de 2008 , ha fijado el criterio interpretativo del artículo 45.2 d), que además, ha sido reafirmado en sentencias posteriores, tales como, entre otras, las sentencias de 29 de julio de 2009 y 14 de julio de 2009 .

En la indicada sentencia el Tribunal Supremo establece en su Fundamento de Derecho Cuarto:

"A diferencia de lo dispuesto en el artículo 57.2.d) de la Ley de la Jurisdicción de 27 de diciembre de 1956 , que se refería sólo a las "Corporaciones o Instituciones" cuando imponía que al escrito de interposición del recurso contencioso- administrativo se acompañara "el documento que acredite el cumplimiento de las formalidades que para entablar demandas exijan a las Corporaciones o Instituciones sus leyes respectivas"; hoy el artículo 45.2.d) de la Ley de la Jurisdicción de 13 de julio de 1998 , de modo más amplio, más extenso, se refiere a las "personas jurídicas", sin añadir matiz o exclusión alguna, disponiendo literalmente que a aquel escrito de interposición se acompañará "el documento o documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos exigidos para entablar acciones las personas jurídicas con arreglo a las normas o estatutos que les sean de aplicación, salvo que se hubieran incorporado o insertado en lo pertinente dentro del cuerpo del documento mencionado en la letra a) de este mismo apartado".

Por tanto, tras la Ley de 1998, cualquiera que sea la entidad demandante, ésta debe aportar, bien el documento independiente acreditativo de haberse adoptado el acuerdo de interponer el recurso por el órgano a quien en cada caso compete, o bien el documento que, además de ser acreditativo de la representación con que actúa el compareciente, incorpore o inserte en lo pertinente la justificación de aquel acuerdo.

Una cosa es, en efecto, el poder de representación, que sólo acredita y pone de relieve que el representante está facultado para actuar válida y eficazmente en nombre y por cuenta del representado; y otra distinta la decisión de litigar, de ejercitar la acción, que habrá de ser tomada por el órgano de la persona jurídica a quien las normas reguladoras de ésta atribuyan tal facultad. Obvia es la máxima trascendencia que la acreditación de esto último tiene para la válida constitución de la relación jurídico-procesal, pues siendo rogada la justicia en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, lo primero que ha de constatarse es que la persona jurídica interesada ha solicitado realmente la tutela judicial, lo que a su vez precisa que tome el correspondiente acuerdo dirigido a tal fin, y que lo tome no cualquiera, no cualquier órgano de la misma, sino aquél al que la persona jurídica ha atribuido tal decisión, ya que en otro caso se abre la posibilidad, el riesgo, de iniciación de un litigio no querido, o que jurídicamente no quepa afirmar como querido, por la entidad que figure como recurrente".

En su consecuencia, de esta doctrina legal se desprende la diferencia que existe entre la representación procesal, que se obtiene a través del apoderamiento efectuado al procurador, y la decisión corporativa para el ejercicio de acciones, lo cual debe ser acreditado para la válida constitución de la relación jurídico-procesal, o bien mediante la aportación del documento ad hoc que acredite el cumplimiento de los requisitos para entablar acciones las personas jurídicas con arreglo a las normas o estatutos que le sean de aplicación, o bien que esta autorización se haya incorporado al poder para pleitos conferido.

En el supuesto de autos consta que al tiempo de interposición del recurso contencioso administrativo junto al escrito del mismo se acompañó el poder notarial general para pleitos otorgado por el Presidente de la Asociación de Automovilistas Europeos Asociados y la Certificación de la Secretaria de la indicada Asociación en la que se hace constar que conforme al artículo 32, apartado a) de los Estatutos Sociales corresponde al Presidente, como Órgano Directivo, "el ejercicio de cualquier acción o derecho en nombre de AEA, sin necesidad de autorización específica previa", por lo que en uso de esta facultad se ha adoptado acuerdo de interponer el presente recurso contencioso administrativo contra la Orden cuestionada en el

proceso, por lo que se dado pleno cumplimiento al requisito formal exigido por el precitado artículo 45.2 d) de la Ley Jurisdiccional .>>.

En base a lo expuesto, ha de rechazarse la inadmisibilidad aducida por el representante del Estado.

Cuarto.

Por lo que respecta a la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria del ejercicio 2003, que la parte fundamenta en el exceso en la duración de las actuaciones inspectoras, que se inician el 12 de marzo de 2008 , siendo formalizada el acta en fecha 29 de enero de 2009, y notificado el Acuerdo de liquidación el 2 de julio de 2009, discrepa la parte de los 113 días de dilaciones que se le imputan entre el 29 de julio y el 13 de noviembre de 2008.

Aduce la actora que en el acuerdo de liquidación reproduce lo mismo ya dicho en el acta sobre la existencia de los 113 días de dilación siendo la causa la falta de entrega de documentación pero sin precisar qué concreta documentación fue la requerida y entregada con el mentado retraso ni se explica y justifica la dilación concreta que ello ha producido en las actuaciones. Invoca sentencias de esta Sala al respecto.

En el acta suscrita en disconformidad el 29 de enero de 2009, hace constar el Actuario en el punto 2, que en el cómputo del plazo de duración de las actuaciones debe atenderse a la existencia de 113 días de dilaciones, de acuerdo con lo previsto en el art. 104.2 de la LGT , que se concretan en los siguientes periodos:

- Del 23 de julio de 2008 al 20 de julio de 2008, por aplazamiento de la comparecencia.
- Del 29 de julio de 2008 al 13 de noviembre de 2008, por falta de documentación.

En el Acuerdo de liquidación, el Inspector Regional, se remite al punto 2 del cuerpo del acta y a continuación relacionada del nº1 a la nº 12, todas las Diligencias extendidas a lo largo del procedimiento, siendo la primera de fecha 31 de marzo de 2008 y la última de 17 de diciembre de 2008, concluyendo que, en consecuencia no se han producido periodos de interrupción injustificada.

La actora solo discute la dilación existente entre el 29 de julio de 2008 y el 11 de noviembre de 2008, y examinada dicha Diligencia nº 4, en ella se hace constar que el compareciente aporta contratos, presupuestos y certificaciones de los periodos 2003 y 2004 así como facturas correspondientes a los 3 primeros meses de 2003 y 2004. Se le advierte en dicha Diligencia que la falta de cumplimentación íntegra de la solicitud se considerará dilación imputable y se le cita para el siguiente día 11 de septiembre.

Debe indicarse que en la anterior Diligencia nº 3, de fecha 14 de julio de 2008, había sido requerida la entidad para la aportación de las facturas que reflejen el gasto imputado en la cuenta 606 "Certificaciones de obra y otros gastos de promoción" de los meses enero, febrero y marzo de 2003 y 2004, así como copia de contratos, presupuestos y certificaciones de obra relativos a esta cuenta de gastos de los ejercicios 2003 y 2004.

En la Diligencia nº 5, de 16 de octubre de 2008, se le recuerda al compareciente que en Diligencia de 14 de julio de 2008, se le había solicitado copia de contratos , presupuestos y certificaciones de obra relativos a la cuenta 606 de gastos de los ejercicios 2003 y 2004 y que en fecha 29 de julio no se presentó dicha documentación respecto a los servicios prestados a Residencial Parque Nuevo por ninguna de las cinco empresas anteriores , por lo que le solicita la aportación de contratos y presupuestos de los servicios prestados a por estas empresas así como la acreditación de la realidad del servicio prestado en cada una de las facturas de los dos ejercicios regularizados . Al mismo tiempo se le manifiesta que se aportaron facturas del primer trimestre del ejercicios 2003 y 2004, pero que algunas de dichas facturas no se encuentran, concretamente las que hacen referencia al gasto de los asientos contables 107, 157, 43, 137, 197, 17, 29, 40, 300, 145, 156, correspondientes al primer trimestre del año 2003.

En la Diligencia nº 6, de 21 de octubre el compareciente aporta distintos documentos de los solicitados pero se hace constar que no aporta las facturas solicitadas en la Diligencia nº 5 ni los contratos, presupuestos y certificaciones de obra solicitadas en la Diligencia de 16 de octubre de 2008; tampoco aporta proyecto de ejecución de obra ni copia del presupuesto orientativo inicial ni las facturas solicitadas del primer trimestre en Diligencia de 16 de octubre. También se hace constar en la Diligencia que "de momento no puede aportar la documentación que acredita la realidad de los servicios que le han sido prestados y la justificación de los importes que estas facturas reflejan. Se le vuelve a citar para el día 27 de octubre.

En Diligencia nº 7, de 27 de octubre, el compareciente manifiesta que aporta copia de las facturas solicitadas en Diligencia de 16 de octubre pero que no puede aportar de momento las relativas ni los contratos de Construcciones Cicore S.L.,

En Diligencia nº 8, de 3 de noviembre, se aportan una serie de documentos que se referencian en dicha Diligencia, en la que se hace constar que " no aporta copia visada del proyecto tal y como se solicitó en Diligencia de 16 d octubre de 2008, manifestando estar a la espera de entrega de la copia visada por el

Colegio de Arquitectos de Canarias .

Y en Diligencia nº 9, de 13 de noviembre de 2008, el compareciente aporta determinados documentos, y hace constar que no encuentran copia de los cheques bancarios de las facturas solicitadas, no obstante, aportan un listado de los medios de pago, con su número de talón y fecha del extracto bancario así como la factura a la que corresponde dicho pago.

Quinto.

El concepto de "dilación", ha sido reiteradamente objeto de análisis en numerosas sentencias del Tribunal Supremo, que en la dictada el 8 de octubre de 2012, en el recurso de casación por unificación de doctrina 5114/2011 , sentaba la siguiente doctrina:

<< La sentencia de fecha 24 de Enero de 2011 (Rec. 485/207) recoge una serie de criterios interpretativos que se basan en el principio general de que el artículo 29 de la Ley 1/98 es un principio esencial del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la administración. Dichos criterios son:

- Dentro del concepto de "dilación" se incluyen tanto demoras expresamente solicitadas como pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles.

- "Dilación" es una idea objetiva desvinculada de todo juicio ó reproche sobre la conducta del inspeccionado.

- Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico y ello pues es necesario que impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

- Hay que huir de criterios automáticos pues no todo retraso constituye una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado.

Estos mismos criterios son asumidos, y transcritos literalmente, por la Sentencia de fecha 21 de Septiembre de 2012 (Rec. 3077/2009) que realiza en su Fundamento Jurídico Segundo un recordatorio general de la doctrina sobre las dilaciones imputables al contribuyente y añade los siguientes criterios:

- Según la sentencia de fecha 28 de Enero de 2011, dictada en el recuso 5006/05 , la falta de cumplimiento de la documentación exigida no es dilación si no impide continuar con normalidad el desarrollo de la actividad inspectora.

- Las sentencias dictadas en los recursos 541/2011 y 6555/2009 afirman que retrasarse es diferir ó suspender la ejecución de algo y dicho efecto solo puede ser computado a partir del señalamiento de un momento determinado para llevar a cabo dicha ejecución.

Poco anterior en el tiempo es la sentencia de esta misma Sala de fecha 24 de Noviembre de 2011 (Rec. 791/2009) que aunque solo se refiere a la necesidad de la fijación de un plazo, es muy clara al afirmar que <<Por tanto, existe una norma de cuyo tenor literal se deduce que cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para su cumplimentación, de tal forma que la inobservancia de este deber como ha sucedido en el caso de autos, impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado, sin que el defecto expresado pueda subsanarse computando un plazo de quince días siguientes a la solicitud de la Inspección>>.

También es importante, y además se ha dictado en un recurso de casación para unificación de doctrina, lo dicho por esta Sala en la sentencia de fecha 13 de Diciembre de 2011 (Rec. 127/2008) que insiste en la necesidad de fijar un plazo y afirma que <<Por nuestra parte consideramos perfectamente acorde con la normativa y el espíritu de garantía temporal suficiente que anida en el artículo 29 de la Ley 1/1998 el aceptar la interpretación que subyace en la alegación del Abogado del Estado, en cuanto que fijado un plazo (...) para la realización de las actuaciones inspectoras y advertida la parte con carácter general y al comienzo de éstas sobre las consecuencias en cuanto al cómputo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos, la norma reglamentaria invocada no tiene por qué interpretarse en un sentido de exigencia de que haya de reiterarse en todas y cada una en las que concorra alguna de aquellas circunstancias, a la vista de que tampoco se trata de una consecuencia extravagante en un discurrir de sentido común de los acontecimientos, que por eso imponga como elemento necesario para formar convicción de una repetición -no por eso desaconsejable- de una advertencia sobre un extremo intrínsecamente lógico, cual es el de que los retrasos no dependientes de la conducta dilatoria de la propia Administración no deben de imputarse a ésta.

En este sentido, a salvo circunstancias particulares que aquí no constan, debemos de considerar que, hecha la clara y precisa advertencia inicial , nada se opone a nivel normativo a que sea aplicado a

cada uno de los retrasos por incomparecencia o no aportación íntegra de la documentación requerida la regla general de la imputación de las dilaciones consecuentes a los contribuyentes incumplidores>>>.

En cualquier caso, la imputabilidad de la paralización no tiene que ser total ni que impida a la administración tributaria continuar con la tramitación de la Inspección, pues no se olvide que el último párrafo del artículo 31 señala que "La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse" por lo tanto, es posible que exista paralización imputable y, a la vez, que la administración haya practicado diligencias y actuaciones.

Lo que no puede confirmarse, por excesiva, es la interpretación que subyace en las sentencias de contraste en relación a lo previsto en el artículo 36.4 del Reglamento de la Inspección aprobado por RD 939/1986, cuando dispone que "Cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes y otros antecedentes que no resulten de la documentación que ha de hallarse a disposición de aquella ni de los justificantes de los hechos o circunstancias, consignados en sus declaraciones, se les concederá un plazo no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración". La concesión del plazo ha sido considerada como esencial por la Jurisprudencia emanada de esta Sala que acabamos de citar pero eso no puede interpretarse como que también sea preciso, junto a la concesión del plazo una advertencia individualizada de los efectos del posible incumplimiento. Esta exigencia no deriva del texto del precepto que acabamos de citar.

Igualmente, en relación al artículo 31, bis, 2, in fine, del mismo Reglamento, a partir de la redacción introducida por el Real Decreto 136/2000 y cuando afirma que "Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado". Debe interpretarse como que la advertencia se refiere al hecho de que no se ha cumplimentado la documentación requerida, pero no es una exigencia general de advertencia de los efectos del incumplimiento del plazo (fijación de plazo que sí es obligatoria).

En atención a la doctrina que se ha expuesto, llama la atención de la Sala que, la supuesta dilación atribuida a la parte actora, está constituida por 113 días, entre el 29 de julio de 2008 y el 13 de noviembre de 2008, periodo que transcurre íntegramente con anterioridad a la firma del acta de disconformidad que tuvo lugar el 29 de enero de 2009. Es decir que el procedimiento de comprobación, aún cuando finaliza formalmente con la notificación del acuerdo de liquidación, la realidad es que materialmente todas las Diligencias tuvieron lugar con antelación al 29 de enero de 2009, fecha en que se firmó el acta de disconformidad, por lo que no acierta la Sala a entender en qué medida la existencia de las dilaciones puede computarse a los efectos de duración del plazo, pues parece obvio, que si el 29 de enero de 2009, se firma el acta, es decir antes de que se hubiera finalizado el plazo de doce meses legalmente establecido de duración del procedimiento, que se inició el 12 de marzo de 2008, no cabe imputarle a la actora esas supuestas dilaciones de 113 días, por cuanto no han obstaculizado ni en ningún modo contribuyeron a la imposibilidad de continuar con normalidad el desarrollo de la actividad inspectora, según exige el Tribunal Supremo, pues dicha actividad ya había concluido el 29 de enero de 2009, momento en que se firma el acta, siendo sorprendente, que no es hasta el 29 de junio de 2009 (5 meses después) cuando se dicta el Acuerdo de liquidación por el Inspector Regional, que se notifica el siguiente 2 de julio.

Considera la Sala, por tanto, que el exceso en la duración del procedimiento en el caso que se enjuicia, no puede imputarse a la actora, sino que es debido a la tardanza en cinco meses en dictarse el Acuerdo de liquidación, por lo que, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo citada, hemos de concluir que no concurre en el presente supuesto el elemento teleológico, que, según el Alto Tribunal necesariamente debe integrar el concepto de "dilación imputable", ya que no se ha producido ningún impedimento a la Inspección para continuar con normalidad el desarrollo de su tarea, sino que, por el contrario, aún existiendo tales dilaciones, el procedimiento continuó y de hecho se firmaron las actas antes de que transcurriera el plazo de doce meses, ya que en la fecha de la firma, 29 de enero de 2009, aún faltaba un mes y medio para que se cumplieran los doce meses legalmente establecidos para la finalización de dicho procedimiento.

Por tanto, no siendo imputable a la hoy actora el exceso en el transcurso del plazo de duración del procedimiento inspector, que, en efecto se demoró hasta el 2 de julio de 2009, en aplicación de lo dispuesto en el art. 150.2 a) de la LGT , no se considera interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas, lo que conlleva a su vez, que desde el 25 de julio de 2004, días a quo para el cómputo de la prescripción del ejercicio 2003 y hasta el 2 de julio de 2009, días ad quem para dicho cómputo, ya ha transcurrido el plazo de cuatro años y en consecuencia procede declarar prescrito el derecho de la Administración para la determinación de la deuda tributaria y la imposición de sanciones del ejercicio 2003.

Por ello, debe estimarse la demanda en este particular.

Sexto-

Por lo que respecta al fondo de la regularización impugnada, en el Acuerdo de liquidación se afirma

que la misma se sustenta fundamentalmente en la existencia de simulación, ya que a juicio de los Actuarios, las facturas por prestaciones de servicios recibidas por el sujeto pasivo de las entidades vinculadas a éste directa o indirectamente no resultan deducibles ya que amparan realmente un reparto de beneficios, por lo que entienden que se trata de una retribución de fondos propios que tiene la consideración de gasto fiscalmente no deducible.

Esta simulación se fundamenta en el Acuerdo liquidatorio en los siguientes hechos conocidos y acreditados y que, a juicio del Inspector Regional, establecen con seriedad el enlace preciso y directo entre la facturación no justificada y el reparto de beneficios que se entiende producido.

1º) Vinculación entre cada uno de los emisores de las facturas y el receptor, ya que la titularidad de las participaciones de la sociedad recurrente la ostentan las entidades emisoras de las facturas en la proporción que consta en el expediente siendo coincidentes en gran medida los Administradores de todas ellas.

2º) Justificación de la facturación realizada por los socios de la recurrente a lo largo de los ejercicios comprobados, especificando el Acuerdo liquidatorio en relación a las facturas emitidas en 2003, que en algunos supuestos (facturas de Estudio Luengo S.L., Asat S.L.) se factura una cantidad mensual muy similar (3. 125,27 e en un supuesto y 3. 281,52 e en otro), en otros se trata de una única factura sin justificación del servicio o con inexactitudes con los proyectos en cuestión. Respecto del ejercicio 2004, se sigue facturando una cantidad mensual de idéntica cuantía a Estudio Luengo S.L. y a Asat S.L., en otras ocasiones facturas elevadas en concepto de asesoría, gestión y asesoría técnica o "pago de prestaciones varias del año 2001", sin justificar debidamente tales prestaciones

3º) Relación entre los importes facturados cuya justificación ha resultado insuficiente y los porcentajes de participación, directo e indirecto que las cinco entidades poseen en la recurrente, adjuntándose en el Acuerdo de liquidación un cuadro, en el que se puede observar como el importe distribuido a cada una de las sociedades en los dos ejercicios, es prácticamente coincidente con la participación de cada una de las entidades en la mercantil recurrente.

La actora en su escrito de demanda, reconoce que en efecto, coinciden con exactitud las proporciones de participación en el capital con los importes de las facturas cuestionadas, no obstante lo cual, afirma que desde un primer momento ha expuesto a la Administración Tributaria que la razón de esta forma de actuar es que desde un primer momento los socios acordaron ir cobrando cantidades parciales a cuenta de sus servicios y liquidar los mismos cuando la entidad tuviese liquidez para pagarlas, liquidez que provenía de los cobros que se hicieron a los compradores . Afirma que las empresas que eran socios acordaron no aumentar los gastos financieros de la promoción sino que facturaron y cobraron dichos servicios con cantidades a cuenta del total, posponiendo los cobros más importantes al momento en que hubiese liquidez y que el referido cobro se haría en proporción a la participación en el capital .

Sostiene la actora que frente a esta explicación nada se le opuso por la Inspección y que la Administración no ha entendido su forma de operar. Reconoce que puede haber incumplido las normas del devengo, pero ello no ha ocasionado ningún perjuicio a la Hacienda Pública, ya que en general se trataba de servicios de tracto sucesivo o cuya prestación se prolongó a lo largo de los años en que la obra se iba ejecutando, además de que se facturaba a precio de costo de la obra y este costo se imputó a los resultados a medida que la obra se iba vendiendo como dispone la orden de 28 de diciembre de 1994 que aprueba las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad.

Manifiesta que Residencial Parque Nuevo La Laguna S.L. fue constituida por sus socios con el único objetivo de promover el edificio Residencial Parque Nuevo cuyo costo total presupuestado ascendía a 14.250.000.000 € siendo las ventas presupuestadas en 15.500.000.000 € por lo que de haberse ajustado a la realidad dicho presupuesto el beneficio obtenido sería de 1.250.000.000 €, pero que sin embargo diversos imprevistos incrementaron los costos en unos 750.000 e por lo que el beneficio final que se obtendrá será de 500.000 €. Expone que en el momento de constituir la sociedad se pactaron y valoraron los distintos servicios que iban a prestar los socios, aplicando en la medida de lo posible, criterios objetivos, normas colegiales, salarios y porcentaje de beneficios, y aunque es evidente que la facturación total de cada socio no fue exactamente coincidente con la previamente convenida, es bastante aproximada.

Concluye, por tanto, que no es cierto que se hayan facturado servicios inexistentes, sino que los servicios fueron efectivamente prestados en el momento convenido y por las cuantías pactadas (aporta prueba documental) .

Finalmente sostiene que las facturas cuestionadas corresponden a servicios contratados, efectivamente prestados y retribuidos conforme a su valor de mercado.

Séptimo.

En resumen, en la regularización practicada, la Inspección, aunque reconoce que parte de los servicios se prestaron por los socios que los facturaron, admitiendo la deducibilidad de varias facturas por

un importe total de 3.013.866,84 €, rechaza como no prestados otras facturas por importe de 1.317.143,22 €.

Y las razones de rechazar estas facturas por la Inspección radica fundamentalmente en que el importe de algunos de los servicios facturados por cinco empresas en fechas muy próximas, resulta proporcional a la participación de las empresas prestatarias en el capital de la entidad recurrente ; existen indicios de que algunas facturas se hubieran confeccionado en fechas posteriores; algunas de las empresas carecen de medios materiales para la prestación de los servicios; existe duplicidad de algunos de los servicios facturados y ciertas irregularidades en los pagos (cheques ingresados en una cuenta de una de las empresas).

Frente a dichas razones, que se encuentran pormenorizadamente explicadas y detalladas en el informe ampliatorio al acta y en el acuerdo de liquidación, la actora aduce insuficiencia de la prueba indiciaria con la que se pretende probar la simulación de determinados servicios y cita diversas sentencias del Tribunal Supremo. Seguidamente analiza cada una de las facturas y servicios e intenta justificar la realidad de los mismos.

Respecto a que algunas de las empresas carecen de medios materiales afirma que la Inspección se refiere a dos empresas Idea Red S.L. y Construcciones Cicore S.L., manifestando que en ambos casos la persona de su Administrador puede hacer perfectamente los servicios de gestión contratados al ser en el caso de Idea Red S.L. un arquitecto y los servicios contratados se prestaban en colaboración con Estudio Luengo SLP, si bien reconoce que el Administrador de Construcciones Cicore S.L., que manifestó ser encargado de obra, había constituido una sociedad para prestar personalmente dichos servicios, lo que podía ser un abuso por su parte de la personalidad jurídica para minorar la tributación, lo que, a juicio de la actora resulta irrelevante respecto a la realidad de los servicios, aparte de que resulta ajeno a la entidad recurrente.

También se opone a que el hecho de que en algunos casos los servicios fueron facturados doblemente y admite algunas irregularidades y errores en la numeración y respecto a que el importe de algunas facturas se ingresó en una cuenta bancaria cuyo titular era la empresa Gestión y Promoción de Viviendas Unifamiliares S.L. , aduce que los motivos por los que las sociedades beneficiarias de los cheques los ingresaron en cuentas de otra sociedad distinta puede venir motivado por un sinfín de razones, cuya explicación no le corresponde, pues lo que resulta evidente es la realidad que los servicios se retribuyeron.

Octavo.

Reiteradamente se ha declarado por la Sala, siguiendo el criterio sentado por el Tribunal Supremo, sobre la necesidad de que los gastos que las entidades pretenden deducirse fiscalmente, cumplan una serie de requisitos, por lo que debe reiterarse el criterio de la Sala al respecto, plasmado en numerosas sentencias.

<< Para que pueda hablarse de "gasto deducible", a los efectos fiscales, además de la "necesidad", se requiere la concurrencia de otros requisitos: 1), la justificación documental de la anotación contable, de conformidad al art. 37.4, del Reglamento del Impuesto . 2), la contabilización del gasto (según se desprende del citado art. 37, en su conjunto). 3), su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia, conforme al art. 88.1, del Reglamento del Impuesto , como se ha declarado.

El concepto de "gastos necesarios" no es cuestión pacífica. Del precepto citado, se desprende que la "necesidad" del gasto es tendencial, en el sentido de que 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 art. 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 mantenido en el art. 14.1.e), de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , y doctrina jurisprudencial (TS. SS. 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 la "necesidad del gasto" 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 finalística del mismo, ligada al concepto de partida deducible, y, por tanto, al de coste en la obtención de ingresos. Así lo ha declarado la Sala de forma reiterada.

<< 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. Por ello, para que pueda hablarse de "gasto deducible", además de la "necesidad", se requiere la concurrencia de otros requisitos: 1, la

justificación documental de la anotación contables, de conformidad al art. 37.4, del Reglamento del Impuesto . 2, la contabilización del gasto (según se desprende del citado art. 37, en su conjunto). Y 3, su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia, conforme al art. 88.1, del Reglamento del Impuesto ; todo ello en el sustrato de la "efectividad" de la prestación realizada, originadora del gasto.

Estos preceptos son complementados por el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, en cuyo art. 8.1 dispone que cuando se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales, los "gastos necesarios" para la obtención de los ingresos deberán justificarse mediante "factura completa".

El concepto de "factura completa" la recoge el art. 3, del Real Decreto, que menciona los datos o requisitos que deben reunir estos documentos mercantiles. Entre ellos, la "numeración de las facturas", el "nombre y apellidos o denominación social" del expedidor del documento y del destinatario, "descripción de la operación y su contraprestación total" y "lugar y fecha de su emisión".

La Sala entiende que, uno de los criterios regulados por los preceptos del Real Decreto 2402/85, modificados por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre y Real Decreto 267/1995, de 24 de febrero, no concurre, es decir, el de la realidad de la contraprestación.

En este sentido, es procedente la calificación como fiscalmente "no deducible" del mismo, pues lo exigido por el Real Decreto 2402/85, es que la "factura" contenga los datos e importes por los que se identifique, entre otras circunstancias, la operación realizada, que, como se desprende de lo actuado, no ha sido acreditada, y sin que por la recurrente se enerven los datos constatados por la Inspección>>.

A este respecto la STS de 14 de diciembre de 1989 señala que la realidad deberá de ir acompañada de una prueba con la acreditación de esos gastos mediante facturas, y no mediante su simple contabilización, ya que el mero apunte contable nada dice por sí solo, deberá de ser acreditada y patentizada su realidad mediante algo más que un mero asiento contable, porque así lo exige el art. 114 de la Ley General Tributaria , que atribuye la prueba de los hechos constitutivos de un derecho a aquél que lo alega, y en el presente caso, quien pretende beneficiarse como gasto deducible por ser necesario para la obtención de los ingresos.

Por otro lado, en sentencia, entre otras muchas de 10 de marzo de 2013, la Sala declaraba:

<< Al efecto, el único motivo de nulidad esgrimido en el escrito de demanda, en lo que respecta a la liquidación, referido a los extremos de la liquidación por no considerar deducibles los gastos documentados en las facturas a las que se ha hecho anterior referencia, pretende argumentar que la carga de la prueba acerca de la efectividad de los servicios que en ellas aparecen prestados, si bien de una manera absolutamente indefinida y genérica, incumbe a la Administración recurrida, una vez que el contribuyente ha satisfecho la prueba que le atribuía la ley en relación con la existencia misma del gasto -factura, contabilización y correcta imputación al ejercicio de su devengo-. Añade a ello que la correlación con los ingresos, si bien debe entenderse presuntiva, es razonable, atendida la cuantía de los gastos incurridos.

El caso ahora debatido es bien distinto, entre otras razones porque las facturas no son idóneas como medio acreditativo de los servicios objeto de facturación cuando se reflejan de un modo tan sumamente vago e indeterminado como lo han hecho en las invocadas por el poseedor de ellas que no aparece siquiera mencionado como tal, pues el Real Decreto 2042/1985, al que se acogió la entidad demandante, exige para la factura que ésta sea completa, en su artículo 3 , requisito que ni remotamente se cumple, el de la identificación del prestatario del servicio de que se trate.

CUARTO. La Sala comparte en su integridad los razonamientos que se exponen en la resolución recurrida, así como la conclusión a la que llega el TEAC sobre la falta de prueba sobre la correlación con los ingresos empresariales de los servicios facturados.

Como esta Sala ha dicho de forma reiterada, el concepto de factura completa lo recoge el art. 3 del Real Decreto citado, que menciona los datos o requisitos que deben reunir estos documentos mercantiles. Entre ellos, los siguientes: la numeración de las facturas; el nombre y apellidos o denominación social del expedidor del documento y del destinatario; la descripción de la operación y su contraprestación total; y el lugar y fecha de su emisión, mientras que el artículo 8 señala que "1. Para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos como las deducciones practicadas, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse mediante factura completa, entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación".

Resulta obvio, acudiendo a tales requisitos, que la factura no es completa cuando la descripción de la operación es tan sumamente indeterminada como la que se refleja tanto en las facturas y demás documentos. Debe indicarse que esta exigencia trasciende lo meramente formal, pues la ausencia de mención del destinatario de la factura o ticket no puede ser sustituida por la mera posesión del documento, toda vez que, aunque esto puede ser admisible en lo que respecta al requisito de la identidad del pagador, en modo alguno puede suplir las restantes menciones exigibles. En lo que respecta a los gastos de comidas, que por su naturaleza no son indicativos per se de la actividad mercantil, como lo sería, por ejemplo, la adquisición de materias primas para su transformación industrial en el ejercicio de la actividad o

giro típico de la empresa, sería preciso concretar, en la vía administrativa y, desde luego, en este proceso, qué clase de relación o vinculación guardan los gastos de comidas con las necesidades productivas de la entidad, a fin de evitar la deducción, a cargo de la Hacienda Pública, de gastos que entrañan meras liberalidades o son puros gastos personales o familiares, sin conexión alguna con el negocio. Evidentemente, se trata de una carga que incumbe al recurrente y que, en este proceso, no ha satisfecho en modo alguno.

La demanda, pues, se limita a postular la deducibilidad de los gastos, pero sin detallar, tampoco ante esta Sala, quién fue el destinatario del gasto, con indicación de alguna circunstancia relevante que enmarcase el gasto producido, en este caso de comidas, en el ámbito propio de la actividad mercantil de promoción inmobiliaria de edificaciones, teniendo en cuenta que la ausencia de prueba sobre tales esenciales circunstancias y datos es en este caso total y absoluta, pues pese a que se solicitó el recibimiento del proceso a prueba, como sería razonable para intentar la acreditación de ese requisito de la correlación o vinculación del gasto con los ingresos de la actividad, la proposición de prueba se limitó, sin embargo, a interesar, de forma procesalmente anodina, que se tuviera por reproducido el expediente administrativo, que es un conjunto documental que ya constituye prueba sin que nadie lo solicite de forma explícita, lo que significa que no hay otra prueba sobre la realidad y correlación del gasto que la que ya fue valorada por el TEAC en el ejercicio de su función revisora, de suerte que no siendo irrazonable ni anómala la conclusión que éste llega, persiste en el actor la originaria falta de acreditación >>.

Noveno.

Por lo que respecta a la carga de la prueba, conforme al art. 114 de la Ley General Tributaria, corresponde al sujeto pasivo, acreditar la efectividad y realidad de los gastos en la forma legalmente exigida.

El art. 31 del Código de Comercio establece: "El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas del Derecho."

Con esto, lo que se quiere poner de relieve es que, a los efectos fiscales, la factura es un documento esencial, y que revestida de las formalidades exigidas por la norma que la regulan, tienen un poder probatorio que desplaza a la anotación contable, si dicha factura no ha sido cuestionada o tachada de falsa o errónea.

Por lo demás, no cabe esgrimir la contraposición de las normas mercantiles con las fiscales, o determinar si ha existido perjuicio para la Hacienda Pública, pues lo que se discute no es si el resultado contable era correcto, sino si la base imponible, concepto tributario que descansa en aquél, pero matizado por los ajustes y correcciones que la norma tributaria determina, lo era (artículo 10.3 de la LIS), se estableció de forma correcta.

Y para ello resulta preciso determinar si, de acuerdo con la regla fiscal aplicable al caso, contenida en el artículo 19.1 LIS, ("Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros") resulta procedente la imputación al ejercicio 2004, una vez que el 2003 se ha declarado prescrito, de las facturas que la Inspección rechaza.

La actora para su justificación se ha limitado a aportar de un lado, numerosos documentos que a su juicio acreditan la realidad de los servicios prestados, si bien, reconoce de forma general, el incumplimiento del criterio del devengo al explicar su forma de operar y que la facturación de los servicios no se imputó al exacto momento temporal en que estos se prestaron, ni las facturas recogen la suma exacta del importe de cada uno de los servicios, sino que su imputación, se hizo atendiendo a otros criterios ya expuestos. De otro lado, también se han detectado y reconocido por la actora la existencia de ciertas irregularidades en la numeración y en el cobro de algunas de las facturas, y existen dudas más que razonables sobre la efectiva prestación de algunos de ellos por parte de quienes eran los Administradores de dos de las empresas prestatarias, según se ha expuesto en los anteriores fundamentos jurídicos.

Debe señalarse que el principio de devengo es un principio clave en la aplicación del Impuesto de Sociedades y del Plan General de Contabilidad. Así lo establecen el 91 LIS : "Los ingresos y gastos que componen la base del Impuesto se imputarán al periodo en que se hubiesen devengado los unos y producidos los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos."

Este es, como se ha dicho, el criterio general, que puede ser derogado por la adopción de otro criterio, así expresado a la Administración tributaria. La no aplicación de la norma fiscal de imputación temporal determina que no se cumpla el principio de independencia de ejercicios y a la postre genera que un gasto no pueda deducirse en un ejercicio posterior a aquel en que debió cargarse en la cuenta de resultados.

El principio de independencia de ejercicios exige que ningún gasto e ingreso pueda ser incorporado a la base imponible si no es imputable al periodo impositivo de que se trate, siendo pues imprescindible

adoptar un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos. A estos efectos, tanto la invocada Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 19, como el Reglamento que la desarrolla, establecen como criterio general de imputación de ingresos y gastos el del devengo, sin perjuicio de que los sujetos pasivos, con el cumplimiento de los requisitos materiales y formales que la normativa prevé, puedan utilizar otros criterios de imputación temporal de ingresos y gastos alternativos.

De este bloque normativo se desprende que el sujeto pasivo debe ajustarse al criterio de imputación temporal ligado al devengo, entendido éste como el de corriente real de bienes, pudiendo no obstante desviarse del criterio legal de imputación temporal, pero, en tal supuesto, debe cumplir los requisitos formales y contables que dicha normativa fiscal exige.

Se aprecia por tanto como las normas de valoración fiscal y contables citadas son concordantes, por cuanto las normas contables (el principio de prudencia y el principio de imagen fiel), obligan a reconocer la existencia de ingresos y gastos a medida que estos se devenguen, con independencia del momento en que se efectúe el cobro, ya que la imputación temporal de los ingresos debe hacerse de acuerdo al principio del devengo y de correlación de ingresos y gastos contenido en el Plan General de Contabilidad, siendo las magnitudes recogidas en la contabilidad las que determinan la base imponible.

En base a estos principios, la Sala considera que la contabilización de una determinada partida no es una cuestión puramente formal sino que tiene trascendencia en el campo fiscal y muy directamente en el ámbito de los gastos deducibles, mientras que la tesis de la actora parece basarse en la existencia de una especie de derecho de opción, derivado del mencionado artículo 19.3 de la LIS, conforme al cual le es lícito al recurrente imputar a voluntad los gastos de varios ejercicios fiscales en otros distintos, prescindiendo del criterio del devengo que fija como regla general el artículo 19.1, con tal que, en el resultado final, la diferente imputación no comporte una tributación inferior a la que resultaría de la aplicación de las normas generales, esto es, la atribución de cada gasto al ejercicio de su devengo, al margen de la efectiva corriente monetaria.

La Sala, sin embargo discrepa del expresado criterio, pues con independencia de que las razones esgrimidas por la actora en cuanto a los pactos existentes entre los socios para la facturación de los servicios, puedan ser válidas entre ellos, conforme al principio de libertad de pactos, sin embargo, a la hora de pretender que los referidos gastos gocen de la consideración de fiscalmente deducibles en el Impuesto de Sociedades, deben cumplir estrictamente los requisitos apuntados, y entre ellos, muy especialmente, el de la realidad de los gastos y de su correcta imputación al ejercicio del devengo.

Debe precisarse, como reflexión de orden general, que la carga de acreditar los hechos constitutivos del derecho que se invoca y, en particular, la prueba de los servicios que sustentan los gastos cuya deducción está en litigio, así como la del requisito de la necesidad o vinculación causal con los ingresos, corresponde a la sociedad que pretende esa deducción, como resulta de lo establecido en el artículo 217 de la LEC, aplicable a nuestro proceso contencioso-administrativo, conforme al cual:

"1. Cuando, al tiempo de dictar sentencia o resolución semejante, el tribunal considerase dudosos unos hechos relevantes para la decisión, desestimaré las pretensiones del actor o del reconviniente, o las del demandado o reconvenido, según corresponda a unos u otros la carga de probar los hechos que permanezcan inciertos y fundamenten las pretensiones.

2. Corresponde al actor y al demandado reconviniente la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvención..."

Precepto que concuerda con la regla sobre la carga de la prueba que rige en los procedimientos tributarios - artículo 114 de la LGT de 1963 -, ya citado.

Por tanto, en el presente supuesto, y al margen de su adecuada contabilización y de que resulta patente, la efectiva prestación de ciertos gastos, es necesario probar que los gastos documentados en las facturas se corresponden con servicios efectivamente prestados y, además de ello, resultan necesarios para la obtención de los ingresos, así como que existe una relación directa entre ingresos y gastos, y han sido imputados al ejercicio en que se han devengado, requisitos que siendo de la incumbencia de la parte, no han sido suficientemente acreditados en el supuesto que se enjuicia, por lo que cabe concluir que no son gastos deducibles.

En efecto una correcta interpretación del artículo 19.3 LIS no permite atribuirle el carácter estricto de opción en favor del contribuyente, en el sentido de que sea libre de imputar a un ejercicio o a otro sus gastos, al margen de todo vínculo con el ejercicio en que finalmente se deducen, pues la regla general del devengo es clara en el artículo 19.1 y ese carácter se refuerza en el apartado 2 del propio artículo, que reputa excepcional la aplicación de "...criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados..."

Si la aplicación de esos criterios es en sí misma excepcional y, además, requieren de la aprobación de la Administración tributaria, no hay razón alguna para entender que el artículo 19.3 de la LIS otorgue al

contribuyente la facultad de configurar a su libre albedrío el periodo al que imputarlos.

En suma, estamos ante gastos que la recurrente no ha probado, salvo por las meras alegaciones que no son hábiles para refutar los argumentos de la Administración, siendo de añadir que atendida las reglas sobre la carga de la prueba, y sin necesidad de pronunciarnos sobre la supuesta simulación, es lo cierto que, las numerosas irregularidades puestas de manifiesto a lo largo del procedimiento inspector, que no han sido desvirtuadas por la actora, son insuficiente prueba de la deducibilidad de los gastos rechazados por la Inspección y el TEAC, ya que, a juicio de la Sala, dichos gastos, en lo que se refiere al ejercicio 2004, no cumplen los requisitos exigidos por las normas fiscales y la doctrina jurisprudencial.

Décimo.

En cuanto a las comisiones de ventas que no se consideran acreditadas por la Inspección, y que produce un incremento de la base imponible del ejercicio 2004 en 147.678,65 €, viene a reconocer la actora que no dispone de facturas acreditativas del pago, pero que puede justificar el pago de las comisiones de dos maneras:

- a través de un contrato suscrito con la entidad gestión de Propiedades Catedral S.L. en julio de 2000 que obra al expediente y en el que se pactaba que esta última se encargaría de la promoción de las ventas en el edificio con una retribución del 2% del importe de las ventas, y

- mediante un documento de 2 de agosto de 2005 que adjuntó a su escrito de alegaciones en que el representante de la entidad Gestión de propiedades cathedral S.L. reconoce haber recibido de la recurrente los importes de la intermediación inmobiliaria correspondientes a las ventas realizadas hasta la fecha.

A propósito del concepto de factura completa como medio de prueba del gasto, esta Sala ha declarado de forma reiterada, hasta tal punto que su abundancia excusa de cita concreta de sentencias, lo siguiente:

"...Estos preceptos son complementados por el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, cuyo art. 8.1 dispone que cuando se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales, los "gastos necesarios" para la obtención de los ingresos deberán justificarse mediante "factura completa".

"El concepto de "factura completa" la recoge el art. 3, del Real Decreto, que menciona los datos o requisitos que deben reunir estos documentos mercantiles. Entre ellos, la "numeración de las facturas", el "nombre y apellidos o denominación social" del expedidor del documento y del destinatario, "descripción de la operación y su contraprestación total" y "lugar y fecha de su emisión".

"La Sala entiende que, uno de los criterios regulados por los preceptos del Real Decreto 2402/85, modificados por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre y Real Decreto 267/1995, de 24 de febrero, no concurre, es decir, el de la realidad de la contraprestación".

"En este sentido, es procedente la calificación como fiscalmente "no deducible" del mismo, pues lo exigido por el Real Decreto 2402/85, es que la "factura" contenga los datos e importes por los que se identifique, entre otras circunstancias, la operación realizada, que, como se desprende de lo actuado, no ha sido acreditada, y sin que por la recurrente se enerven los datos constatados por la Inspección".

"Este criterio es mantenido también en la Sentencia de esta Sala de fecha 5 de diciembre de 2002, dictada en el Rec. nº 501/00. En dicha sentencia, en relación con esta última 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 ello, la carga de la prueba, conforme al art. 114 de la Ley General Tributaria, corresponde al sujeto pasivo, quien debe acreditar la afectación de los gastos en la forma legalmente exigida.

El art. 31 del Código de Comercio establece: "El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentados contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas del Derecho".

"Con esto, lo que se quiere poner de relieve es que, a los efectos fiscales, la factura es un documento

esencial, y que revestida de las formalidades exigidas por la norma que la regulan, tienen un poder probatorio que desplaza a la anotación contable, si dicha factura no ha sido cuestionada o tachada de falsa o errónea.

En el presente caso, los términos generales de la factura no acreditan la existencia previa de un contrato del que surjan las obligaciones contractuales que dichas facturas pretenden amparar".

Lo que se pretende indicar es que, pese a que conceptualmente la factura pueda ser sustituida, como medio probatorio, por otros documentos, habrá que valorar caso por caso la naturaleza del gasto y el contenido del documento en que se refleje, así como el soporte en que pretenda efectuarse y, muy especialmente, la aducida imposibilidad de acudir a la factura original para documentar los gastos a efectos de su deducibilidad fiscal.

Incumbe, lógicamente, a la parte recurrente, la prueba acerca de la realidad y efectividad del gasto que se pretende deducir, la cual no puede considerarse cumplida en este proceso pues aunque la actora ha aportado un documento referido a la efectiva realización de los servicios documentados, se trata de un documento privado, emitido en fecha posterior, y que carece de fuerza probatoria suficiente. En definitiva los documentos aportados solo acreditan la existencia de unos pagos realizados por importe de 36.000 €.

A lo que cabe añadir que consta en el acta como a través de requerimientos efectuados a los compradores, se constata la existencia de contradicciones respecto al precio de los inmuebles como lo prueba la percepción de ciertas cantidades por el representante de la entidad Gestión de Propiedades Catedral S.L. (Sr. Ambrosio) y que los adquirentes que escrituraron los inmuebles no eran coincidentes con los que inicialmente compraron sobre plano.

Decimo primero.-

Por lo que respecta a la sanción correspondiente al ejercicio 2004, puesto que el ejercicio 2003 se ha declarado prescrito, se limita a aducir la actora que las sanciones deben ser anuladas por los mismos motivos que las liquidaciones, añadiendo que el principio de presunción de inocencia hubiese requerido para ser desvirtuado una actividad probatoria más concluyente que un indicio y que la Inspección ni siquiera ha entrado a valorar las pruebas que existían en el expediente y resultaban contradictorias con dicho indicio.

Es sabido que el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria , en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, proclamaba que "las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia"; aunque dicha norma fue objeto de posteriores aclaraciones, todas ellas venían a insistir en un principio esencial en el ámbito sancionador tributario (derivado de los de seguridad jurídica y legalidad), cual es el de que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. En definitiva, la norma presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe (como expresa claramente el artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente), por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.

Además, en el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero , 5 de marzo , 7 de mayo y 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 ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" (sentencias de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997 , entre otras muchas).

La culpabilidad, por tanto, debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (sentencias, ente 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 obscuridades 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.

El propio artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 (en la redacción dada por la Ley 25/1995) señala que "I. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: ...d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma".

Ahora bien, el hecho de que la ley establezca una causa de exención o exclusión de la culpabilidad, ejemplificando el supuesto en que el interesado se haya amparado en una interpretación razonable de la norma, no agota todas las hipótesis de ausencia de culpabilidad, en el sentido de que, si no es apreciable esa "interpretación razonable", quepa presumir la culpabilidad. Conviene insistir al respecto en que el artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, estableció que "1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe", señalándose a renglón seguido que "2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias".

Por eso, y teniendo en cuenta esa presunción de buena fe, debe ser el acuerdo correspondiente el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

En el caso que nos ocupa, en el acuerdo sancionador se afirma que el obligado tributario contabilizó e incorporó a sus declaraciones determinadas facturas por prestaciones de servicios cuya realidad no pudo ser acreditada, consignó gastos que ya habían sido contabilizados y deducidos en ejercicios anteriores y otros de los que no llegó a aportar justificación alguna y por lo que respecta a la culpabilidad en dicho acuerdo se fundamenta la concurrencia del elemento culpabilístico en que no concurren los presupuestos para apreciar que su conducta fuera diligente, pues la norma no ofrece dificultades de interpretación que pudieran amparar su conducta antijurídica en base a una interpretación razonable de la misma, concluyendo que no fue una prestación de servicios sino su participación en capital lo que fue retribuido a los socios de lo que extrae como consecuencia que la conducta de la entidad fue voluntaria, constitutiva de dolo, o cuando menos de simple negligencia, en el sentido de que le era exigible un proceder distinto.

Por su parte, la resolución del TEAC reitera lo ya señalado en el citado acuerdo, añadiendo que la recurrente actuó consciente y deliberadamente realizando una facturación calculada sobre unos contratos privados creados "ad hoc" y por tanto, sin que se pueda conocer con certeza la fecha en que se firmaron, y en donde el importe de los servicios facturados no puede "casualmente" coincidir con la proporción de la participación de las entidades en el sujeto pasivo, sino que esta coincidencia exige una estricta planificación de los pagos a cuenta que se fueron efectuando, a través de los cuales se pretendía un reparto encubierto de beneficios, siendo concordantes los tres repartos efectuados y existiendo un claro nexo entre los hechos y la consecuencia extraída, así como contabilizando y declarando erróneamente el importe de los gastos por comisiones, por lo que entiende que la conducta fue voluntaria.

Considera la Sala que la motivación expresada más arriba, resulta suficiente sin que la actora haya desvirtuado ni acreditado de forma razonable, con independencia de las razones anteriormente expuestas, la ausencia de culpabilidad en su conducta, cuando como resultado del procedimiento de comprobación, resulta acreditada la existencia de múltiples irregularidades en la contabilización de los gastos, como lo prueba la ausencia de facturas en lo que respecta a las comisiones del ejercicio 2004, así como el incumplimiento generalizado de los requisitos que deben concurrir para que estos tengan la consideración de deducibles, conducta que por su reiteración no cabe atribuir a un mero error o a negligencia, sino que exige una actitud consciente y voluntaria de incumplir la norma con el fin de obtener claramente una menor tributación y el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública.

Por todo lo anterior, debe confirmarse en su integridad la sanción correspondiente al ejercicio 2004.

Decimo segundo .-

Procede entonces, y sin necesidad de otros razonamientos, estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo en los términos más arriba señalados sin que, a tenor del artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, se aprecien méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas.

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:

FALLO

Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad RESIDENCIA PARQUE NUEVO LA LAGUNA S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 13 de octubre de 2010, a que las presentes actuaciones se contraen, y DECLARA

R la nulidad de la mencionada resolución, en relación a la liquidación y sanción del ejercicio 2003, por haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria así como imponer sanciones en el referido ejercicio, confirmando en lo demás la resolución impugnada por su conformidad con el ordenamiento jurídico.

Sin hacer mención especial en relación con las costas procesales, al no apreciarse méritos para su imposición.

Notifíquese la presente resolución expresando que contra la misma cabe preparar, ante esta misma Sección para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, recurso de casación en el plazo de diez días a contar desde su notificación.

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^a FELISA ATIENZA RODRIGUEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico.