

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065237

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 12/2017, de 17 de noviembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 299/2013

SUMARIO:**Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. Interpretación razonable de la norma. Procede. IS. Gastos deducibles. Gastos de personal. Trabajadores expatriados.**

La utilización de una interpretación jurídica razonable excluye el elemento de la culpabilidad, aunque no sea dicha interpretación la que los Tribunales finalmente consideren correcta y aplicable al caso. Y esto es lo sucedido aquí: el TEAC primero y después la Audiencia Nacional -en la sentencia citada por la Administración, referida a ejercicios anteriores- no consideraron correcto, desde el punto de vista jurídico, el planteamiento y la tesis sostenida por la parte actora, pero ello en modo alguno permite concluir que, automáticamente, tal interpretación deba ser considerada -ineludiblemente- como reveladora del ánimo de cometer una infracción tributaria. Un sujeto pasivo puede no «acertar» a la hora de cumplir con su obligación de tributar correctamente -sea en la calificación otorgada a una operación, en su tratamiento contable o en la determinación de la cuantía de la tributación-, pero ello no significa necesariamente que ese desacierto deba dar lugar, siempre y en todo caso, a la apreciación de la existencia de una infracción y a la imposición de la correspondiente sanción, pues junto al elemento objetivo o de hecho de la infracción debe concurrir también el subjetivo de la culpabilidad del sujeto. Aún más, el hecho de que exista una unidad de criterio en la actuación de la Administración Tributaria en relación con ese tipo de operaciones y que la doctrina administrativa al respecto sea sobradamente conocida no empece para que el sujeto pasivo pueda legítimamente discrepar de la misma por entender más acertada jurídicamente otra distinta, sin que por ello deba ser ineludiblemente sancionado. En consecuencia, al no haber acreditado la Administración el elemento subjetivo de la infracción imputada, ni haber motivado específicamente y de forma suficiente la culpabilidad del sujeto en los mencionados acuerdos sancionadores, éstos deben ser anulados.

Pagos derivados de los ERE. Las alegaciones de la actora no ofrecen, a juicio de la Sala, una explicación razonable sobre el motivo por el que la entidad se dedujo un importe superior al que ella misma había contabilizado -para efectuar el ajuste extracontable correcto, conforme al art. 13.3 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), el obligado tributario debía simplemente acudir a la información registrada en sus cuentas; sin embargo, el ajuste negativo en su declaración por el Impuesto se hizo por un importe superior y, con ello, se erosionó conscientemente su base imponible, ya que de otra forma no se habría realizado ningún ajuste extracontable -; así, procede considerar que el acuerdo sancionador, además de estar debidamente motivado, permite constatar que, cuando menos, la recurrente incurrió en negligencia al no verificar, en el momento de practicar la deducción, el importe que tenía contabilizado en sus cuentas de provisiones.

Retribuciones a administradores y consejeros. Pues bien, en el caso de autos -en que la recurrente estuvo deduciéndose las retribuciones de los administradores, abonadas sin cobertura estatutaria durante nueve años, incumpliendo con ello la norma mercantil y la fiscal- la motivación de la culpabilidad es suficiente y permite constatar que estamos ante un supuesto en el que la culpabilidad está ínsita en la conducta del sujeto pasivo, pues no es preciso efectuar esfuerzo interpretativo alguno para comprender que, estableciendo el art. 130 RDLeg. 1564/1989 (TRLISA) que la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos, no cabe efectuar una deducción por unas retribuciones de los administradores que no figuran en los estatutos sociales, cuando precisamente la circunstancia de la inexistencia en los estatutos de la sociedad recurrente de un artículo que fijara las referidas retribuciones había sido objeto de reparo y determinó su no inscripción en el Registro Mercantil seis años antes del ejercicio al que nos referimos, tardando la sociedad recurrente nueve años en subsanar dicho defecto desde aquel reparo.

PRECEPTOS:

RDLeg. 1564/1989 (TRLISA), art. 130.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 13.3.
RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 13.
Ley 58/2003 (LGT), art. 195.

PONENTE:

Don Fernando Román García.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000299 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02395/2013

Demandante: ENDESA S.A.

Procurador: JOSE GUERRERO TRAMOYERES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA
D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a diecisiete de noviembre de dos mil dieciséis.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 299/2013 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. José Guerrero Tramoyeres, en nombre y representación de ENDESA 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 el Ilmo. Sr. Magistrado D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, con fecha de 3 de junio de 2013 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 1 de octubre de 2013, 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 16 de octubre de 2013 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 pleito a prueba, las partes, por su orden, concretaron sus posiciones en sendos escritos de Conclusiones, quedando los autos pendientes para votación y fallo.

Quinto.

Mediante providencia de esta Sala de fecha 28 de octubre de 2016, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 3 de noviembre de 2016, fecha en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

Es objeto de impugnación en este recurso el acuerdo dictado por el TEAC el 21 de marzo de 2013 en relación con las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por ENDESA S.A. contra las liquidaciones siguientes:

- Liquidación tributaria practicada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002 derivado del acta A02-71874994, sin deuda tributaria (reclamación nº 3844/11).
- Liquidación sancionadora nº A2895012026000182 relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002 por importe de 49.976,62 € (reclamación nº 1883/12).
- Liquidación tributaria practicada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 derivado del acta A02-7187551, sin deuda tributaria (reclamación nº 3842/11).
- Liquidación sancionadora nº A2895011026001259 derivada del acta A01-77368283 relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 por importe de 52.012,23 € (reclamación nº 6207/11).

- Liquidación sancionadora nº A289501206000193 relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 por importe de 150.800,76 € (reclamación nº 1809/12).
- Liquidación tributaria practicada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 derivado del acta A02-71877252, sin deuda tributaria (reclamación nº 3839/11).
- Liquidación sancionadora nº A2895012026000204 relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 por importe de 26.036,36 € (reclamación nº 1856/12).

La resolución del TEAC señalaba en su parte dispositiva:

" ACUERDA: 1º ACEPTAR EL DESESTIMIENTO y declarar concluso el procedimiento con el archivo de las actuaciones por lo que a las reclamaciones números 3839/11, 3842/11 y 3844/11 se refiere. 2º DESESTIMAR las reclamaciones números 5207/11, 1809/12, 1856/12 y 1833/12 confirmando las liquidaciones sancionadoras objeto de las mismas ".

Segundo.

La parte actora se opone en su demanda a la resolución impugnada, desarrollando su impugnación bajo las siguientes rúbricas:

- 1) Nulidad del expediente sancionador por vulneración del principio de seguridad jurídica.
- 2) Ausencia de motivación de la concurrencia de culpabilidad de la recurrente.
- 3) Falta de culpabilidad de la recurrente.
- 4) Falta de concurrencia de culpa.
- 5) Ilegalidad del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.
- 6) Falta de motivación del tipo infractor.
- 7) Incorrecta determinación de la base de la sanción.

Con base en lo expuesto, finaliza la demanda solicitando se dicte sentencia estimando el recurso, anulando la resolución impugnada y, con ella, los acuerdos de resolución del procedimiento sancionador correspondientes a los ejercicios 2002 (con número de referencia 76228215), ejercicio 2004 (con números de referencia 76227831 y 76113442) y ejercicio 2005 (con número de referencia 76228181).

Por su parte, la Abogacía del Estado se opone en su escrito de contestación a la demanda a las pretensiones de la actora por motivos sustancialmente coincidentes con los expresados por el TEAC en su resolución, solicitando la desestimación del recurso con imposición de las costas a la parte recurrente.

Planteada la cuestión litigiosa en los términos expuestos, analizaremos a continuación los distintos motivos de impugnación esgrimidos por la parte recurrente, si bien lo haremos en el orden que consideramos más lógico para la resolución del pleito en función del contenido de aquéllos, esto es: (1) alegaciones referentes al elemento objetivo de la infracción, (2) alegaciones referidas al elemento subjetivo de la infracción y (3) alegaciones atinentes a la determinación de la cuantía de la sanción.

Tercero.

La demanda se refiere a la "falta de motivación del tipo infractor", sosteniendo a este respecto que no puede considerarse típica la conducta de la entidad recurrente o, por lo menos, encuadrable en el tipo de infracción que se le imputa, que es la prevista en el artículo 195.1 de la Ley 58/2003 .

Este precepto establece:

Artículo 195. *Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.*

"1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

(...)"

Basta la simple lectura del artículo para constatar que, objetivamente, la conducta que se imputa a la recurrente se encuentra entre las previstas en el mencionado precepto -" (...) determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas (...) a compensar o deducir en la base (...) de declaraciones futuras, propias..."), por lo que cabe apreciar que en cada una de las infracciones imputadas concurre el elemento objetivo de la infracción y, en consecuencia, debemos rechazar esta alegación de la recurrente.

Cuarto.

Centrándonos ya en el análisis de los motivos referidos al elemento subjetivo, conviene señalar, de entrada, que no podemos aceptar la alegación de la demanda referida a la nulidad del expediente sancionador por vulneración del principio de seguridad jurídica al no haberse sancionado en algunos ejercicios conductas similares a las que se han sancionado en otro u otros de los regularizados, bien en las actuaciones objeto de este recurso o en otros anteriores. Y ello porque, en línea con lo sostenido a este respecto por el TEAC, consideramos que no cabe hacer generalizaciones en lo que a la sancionabilidad de conductas se refiere, debiéndose analizar individualizadamente cada una de ellas al objeto de valorar si en cada una de las infracciones imputadas al sujeto concurre, además del elemento objetivo (referido a la realización del hecho tipificado en la norma), el elemento subjetivo de la culpabilidad (que puede concurrir en unos casos y no en otros, pese a que los hechos realizados pudieran ser, aparentemente idénticos).

De igual modo, debemos rechazar el planteamiento de la actora que invoca la escasa cuantía de lo regularizado como argumento probatorio de la diligencia empleada por la entidad (página 37 de la demanda), por cuanto que aquélla no presupone, necesariamente, la concurrencia de ésta y porque, además, la norma no contempla la escasa cuantía de lo regularizado como circunstancia eximente de la responsabilidad derivada de la comisión de una infracción tributaria, tal como hemos señalado, entre otras, en las SSAN de 20 de diciembre de 2006 (recurso nº 5/2006), 26 de junio de 2007 (recurso nº 15/2006) y 15 de octubre de 2008 (recurso nº 12/2008), citadas por el TEAC.

Asimismo, consideramos conveniente recordar que en diversas ocasiones y, entre otras, en la SAN de 18 de febrero de 2016 (recurso nº 579/2013), hemos señalado lo siguiente:

"(...) la jurisprudencia (de la que son exponentes, entre otras muchas, las SSTS de 15 de junio de 2015 -RC1762/2014 -, 4 de junio de 2015 -RC 3190/2013 -, 4 de mayo de 2015 -RC 580/2014 -, 2 de marzo de 2015 -RC 645/2013 - y 26 de febrero de 2015 -RC 3623/2012) nos exige pronunciarnos de modo individualizado sobre los hechos constitutivos de la infracción, recordando que "liquidar no es sancionar" y que, cuanto más objetivos son los tipos infractores, más difícil es la prueba del elemento culpabilístico, señalando que el medio de llegar a esa conclusión culpabilística exige un requerimiento específico del órgano sancionador al infractor destinado a que ofrezca una explicación de la conducta seguida, dado que, a la vista de la respuesta, se estará en condiciones, normalmente, de hacer un pronunciamiento sobre la entidad de la culpabilidad que se aprecia, siendo claro que por muy objetiva y evidente que sea la transgresión, si no hay valoración culpabilística la sanción es improcedente".

Por tanto, dado que la actora cuestiona la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, negando la existencia de culpabilidad en la conducta de la recurrente y afirmando que los acuerdos impugnados adolecen de falta de motivación de la culpabilidad, debemos analizar la fundamentación que, en cuanto al referido elemento subjetivo, se incorpora en los respectivos acuerdos sancionadores, que es donde debe justificarse la concurrencia

de los elementos objetivo y subjetivo integrantes de la infracción, pues también tiene declarado el Tribunal Supremo (entre otras, en la STS de 16 de julio de 2015, RC 650/2014) que " los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidas ni por los Tribunales Económicos Administrativos, ni por el órgano judicial, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria ".

Por ello, analizaremos en los siguientes Fundamentos cada uno de los acuerdos sancionadores.

Quinto.

En cuanto a los acuerdos sancionadores referidos a los ejercicios 2002, 2004 y 2005 (con números de referencia de sanción 76228215, 76227831 y 76228181, respectivamente) , debemos señalar lo siguiente :

1) El acuerdo sancionador referido al ejercicio 2002 (con nº de referencia de la sanción 76228215) se refiere en su Fundamento Tercero a la " Apreciación de la culpabilidad ".

En él, tras citar el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 y la jurisprudencia recaída al efecto, reproduce literalmente los términos en que el acuerdo de liquidación de 8 de julio de 2001 se refiere a la improcedente deducción por los gastos que la entidad denomina de "expatriados" y a la confirmación de esta conclusión por el TEAC y por la SAN de 9 de junio de 2011 , en relación con la regularización practicada por este concepto en ejercicios anteriores y, a continuación, señala:

" En definitiva, del análisis de los hechos que antecede se desprende que no se trata aquí de una controversia razonable o no en cuanto a la aplicación de la norma, sino de una conculcación simple y directa de la misma, en cuanto que la entidad no ha acreditado en absoluto la procedencia de la deducción practicada, por lo que la conducta de la entidad es susceptible del reproche de negligencia, en cuanto que pudo y debió haber ajustado su conducta a la norma jurídica ".

2) El acuerdo sancionador referido al ejercicio 2004 (con nº de referencia de la sanción 76227831) también se refiere en su Fundamento Tercero a la " Apreciación de la culpabilidad " en términos idénticos a los expresados en el apartado anterior en relación con el acuerdo sancionador relativo al ejercicio 2002.

3) El acuerdo sancionador referido al ejercicio 2005 (con nº de referencia de la sanción 76228181) se refiere en su Fundamento Tercero a la " Apreciación de la culpabilidad ", asimismo, en términos idénticos a los consignados en los acuerdos anteriormente citados.

Basta la lectura del párrafo que hemos reproducido literalmente, incorporado a los referidos acuerdos sancionadores, para constatar que éstos adolecen de una clara insuficiencia de motivación de la culpabilidad, en cuanto que se han limitado a afirmar la concurrencia de culpabilidad en el sujeto pasivo por el hecho de haber practicado en su autoliquidación una deducción que la Administración considera improcedente, habiendo confirmado esa improcedencia esta misma Sala en una sentencia dictada en relación con otros ejercicios anteriores.

Al respecto, debe observarse que no estamos analizando aquí la conformidad a Derecho de la autoliquidación, ni de la liquidación practicada por la Administración, sino de la sanción derivada de la misma, lo cual exige un análisis concreto y riguroso de la culpabilidad del sujeto. O lo que es lo mismo, la Administración debe demostrar cumplidamente que la deducción referida fue indebidamente practicada por éste, al menos, por negligencia y, además, debe expresar motivadamente en su resolución las razones que la llevaron a estimar acreditada la culpabilidad del sujeto. Y esta exigencia no ha sido cumplida suficientemente en este caso por la Administración.

Por otra parte, la actora sostiene en su demanda su falta de culpabilidad razonando que, a su entender, ha probado respecto de las deducciones discutidas la necesaria correlación entre ingresos y gastos que niega la Administración, citando en apoyo de su argumento la STS de 9 de febrero de 2012 , referida a un supuesto que considera similar, afirmando la demandante " que ha actuado en todo momento amparada bajo una interpretación razonada y razonable de la norma, lo que excluye por completo la posibilidad de que se le impute la comisión de una infracción tributaria ".

En este punto debemos recordar, como hemos hecho en otras sentencias, que la utilización de una interpretación jurídica razonable excluye el elemento de la culpabilidad, aunque no sea dicha interpretación la que

los Tribunales finalmente consideren correcta y aplicable al caso. Y esto es lo sucedido aquí: el TEAC primero y después la Audiencia Nacional (en la sentencia citada por la Administración, referida a ejercicios anteriores) no consideraron correcto, desde el punto de vista jurídico, el planteamiento y la tesis sostenida por la parte actora, pero ello en modo alguno permite concluir que, automáticamente, tal interpretación deba ser considerada -ineludiblemente- como reveladora del ánimo de cometer una infracción tributaria. Un sujeto pasivo puede no "acertar" a la hora de cumplir con su obligación de tributar correctamente (sea en la calificación otorgada a una operación, en su tratamiento contable o en la determinación de la cuantía de la tributación), pero ello no significa necesariamente que ese desacierto deba dar lugar, siempre y en todo caso, a la apreciación de la existencia de una infracción y a la imposición de la correspondiente sanción, pues junto al elemento objetivo o de hecho de la infracción debe concurrir también el subjetivo de la culpabilidad del sujeto.

Aun más, el hecho de que exista una unidad de criterio en la actuación de la Administración Tributaria en relación con ese tipo de operaciones y que la doctrina administrativa al respecto sea sobradamente conocida no empece para que el sujeto pasivo pueda legítimamente discrepar de la misma por entender más acertada jurídicamente otra distinta, sin que por ello deba ser ineludiblemente sancionado.

En consecuencia, al no haber acreditado la Administración el elemento subjetivo de la infracción imputada, ni haber motivado específicamente y de forma suficiente la culpabilidad del sujeto en los mencionados acuerdos sancionadores, éstos deben ser anulados.

Sexto.

El acuerdo sancionador con nº de referencia de sanción 76113442, referido al ejercicio 2004 , dedica su Fundamento Quinto a analizar el elemento subjetivo del tipo infractor previsto en el artículo 195.1, segundo párrafo, de la Ley 58/2003 , en relación con las conductas que han determinado un incremento de la renta neta sancionable, distinguiendo al efecto:

1) Respecto de ENDESA LATINOAMERICA, S.A., señala el acuerdo que la regularización determinó un incremento de la base imponible individual de dicha entidad en cuantía de 170.286,45 €, correspondiente a las retribuciones satisfechas a los Administradores de la entidad, que no se consideran gasto fiscalmente deducible al no estar prevista la retribución en los estatutos de la entidad.

Y, tras describir las razones que llevaron a la Inspección a realizar la regularización, citando en apoyo de ésta la STS de 13 de noviembre de 2008 , señala:

" Los anteriores hechos y fundamentos de derecho fundamentan la regularización efectuada. A efectos de probar la culpabilidad del obligado tributario se debe tener en cuenta que los hechos descritos eran perfectamente conocidos por él, puesto que el repara y la no inscripción formulada por el Registrador Mercantil datan del año 1998. El Registro tiene carácter público, por tanto, da fe frente a terceros de la inexistencia de un artículo estatutario que fije las retribuciones de los Administradores. Pues bien, no es hasta nueve años después cuando la entidad procede a subsanar el defecto de los estatutos sociales. Esa falta de subsanación durante tanto tiempo se considera negligente, ya que no sólo estaba incumpliendo la normativa mercantil, al satisfacer unas cantidades no amparadas estatutariamente, sino también la normativa fiscal por cuanto que, tal como señala la Inspección, toda la normativa mercantil forma parte del Impuesto sobre Sociedades, por expreso mandato del artículo 10.3 de la LIS . Se debe insistir en que además de incumplir la norma mercantil en perjuicio de los accionistas, al satisfacer a los consejeros unas cantidades que no estaban previstas en los estatutos, también estaba incumpliendo la norma fiscal en perjuicio de la Hacienda Pública, ya que con independencia de que los pagos no estuvieran amparados en los estatutos, el obligado tributario debería haber ajustado su base imponible y no deducirse un gasto que ni siquiera era conforme con la normativa de la Ley de Sociedades Anónimas. Al no hacerlo, dichos pagos tienen carácter de liberalidad a efectos fiscales y, dicha conducta debe ser sancionada porque la Hacienda Pública no tiene porqué soportar la conducta negligente del obligado tributario en relación con sus obligaciones mercantiles y su reiterado incumplimiento de artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas durante nueve años " (sic).

A nuestro juicio, esta motivación de la culpabilidad es suficiente y nos permite constatar que estamos ante un supuesto en el que la culpabilidad está ínsita en la conducta del sujeto pasivo (expresión empleada en la citada STS de 16 de julio de 2015), pues no es preciso efectuar esfuerzo interpretativo alguno para comprender que,

estableciendo el artículo 130 del TRLSA que la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos, no cabe efectuar una deducción por unas retribuciones de los administradores que no figuran en los estatutos sociales, cuando precisamente la circunstancia de la inexistencia en los estatutos de la sociedad recurrente de un artículo que fijara las referidas retribuciones había sido objeto de reparo y determinó su no inscripción en el Registro Mercantil en 1998, es decir, seis años antes del ejercicio al que nos referimos, tardando la sociedad recurrente nueve años en subsanar dicho defecto desde aquel reparo.

Por tanto, la culpabilidad ha quedado en este caso acreditada y ha sido debidamente motivada en el acuerdo sancionador, sin que puedan ser atendidas en este punto las alegaciones contenidas en la demanda, referidas a que el Tribunal Constitucional había opinado en el mismo sentido que la recurrente en la STC de 25 de septiembre de 2006 (citando un párrafo en el que, a nuestro juicio, el TC simplemente se limita a describir que, en aquel caso, el criterio de la Administración no era aceptado por el órgano judicial, que consideró deducible el gasto aunque la retribución del consejero-delegado no figurara en los estatutos sociales), lo que, a su juicio, impediría entender que no se ha actuado amparado en una interpretación razonada y razonable de la norma.

2) En cuanto a ENDESA PARTICIPADAS, S.A. señala el acuerdo que la regularización determinó un incremento de la base imponible individual de dicha entidad en cuantía de 480.357,11 €, correspondiente a los "pagos por ERE 2004", que no son fiscalmente deducibles conforme al artículo 13.3 del TRLIS.

Y, tras describir el contenido de la regularización llevada a cabo por la Inspección, señala:

" A efectos de probar la culpabilidad del obligado tributario se debe tener en cuenta que el importe fiscalmente deducible estaba recogido en la propia contabilidad del obligado tributario, en las cuentas 14210000 y 14210010, tal como se hace constar en el acta y en la propuesta de sanción. Para efectuar el ajuste extracontable correcto, es decir, conforme al artículo 13.3 del TRLIS, el obligado tributario debía, simplemente acudir a la información registrada en dichas cuentas. Sin embargo, el ajuste negativo en su declaración por el Impuesto sobre Sociedades se hizo por un importe superior y, con ello, se erosionó la base imponible del impuesto. Esta conducta se considera negligente por cuanto que la norma del impuesto aplicable, con respecto a estos pagos y su deducibilidad fiscal, era conocida por el obligado tributario, ya que de otra forma no habría realizado ningún ajuste extracontable. Ahora bien, en vez de revisar su propia contabilidad y deducirse, única y exclusivamente, el importe contabilizado en las cuentas de provisiones, se dedujo un importe superior y, con ello, lo que se obtiene es una menor base imponible y, por tanto, un perjuicio a la Hacienda Pública. Por ello, se considera que esta falta de diligencia al trasladar sus propios datos contables a la declaración del impuesto debe ser sancionada ."

Frente a ello, la actora sostiene que actuó de buena fe, sobre la base de una interpretación razonada y razonable de la norma, dado que ésta no especifica si los pagos tienen que ser a favor de los trabajadores de la propia compañía o de sociedades de su grupo, y que estas cantidades generaron un derecho de crédito de la recurrente frente a las filiales por las que había realizado dichos pagos.

Adicionalmente, alega que la normativa de los compromisos por pensiones de las empresas con sus trabajadores es extraordinariamente compleja, tanto en lo referente a la obligación de exteriorización como en su tratamiento contable y fiscal, citando al efecto la STS de 11 de abril de 2011 (RC 3768/2008).

Sin embargo, estas alegaciones de la actora no ofrecen, a juicio de la Sala, una explicación razonable sobre el motivo por el que la entidad se dedujo un importe superior al que ella misma había contabilizado. Consideramos, pues, que el acuerdo sancionador, además de estar debidamente motivado, permite constatar que, cuando menos, la recurrente incurrió en negligencia al no verificar, en el momento de practicar la deducción, el importe que tenía contabilizado en sus cuentas de provisiones.

En consecuencia, el acuerdo sancionador con nº de referencia de sanción 76113442, referido al ejercicio 2004, cumple con las exigencias legales y jurisprudenciales requeridas en orden a la acreditación y motivación del elemento subjetivo de la infracción.

Séptimo.

La demanda sostiene la ilegalidad del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, citando literalmente el artículo 195.1 de la Ley 58/2003 y el artículo 13 del mencionado Real Decreto, para añadir a continuación:

" De la lectura de este artículo del reglamento, (así como del resto de los artículos de la Sección 3ª del Capítulo 2º del referido reglamento), se establecen la fijación de la base de la sanción algo que el propio artículo 195 de la LGT ya prevé expresamente y no habilita a un reglamento para modifique o alterare lo establecido.

Por lo tanto, esta parte entiende que el referido reglamento es contra legem al modificar los resultados que se derivarían de la aplicación directa de la norma " (sic).

Realmente, no alcanza la Sala a entender el motivo por el que la actora considera que el artículo 13 del Reglamento contraviene el artículo 195 de la Ley, pero, en todo caso, hemos constatado que en todos los acuerdos sancionadores se invoca expresamente la aplicación del artículo 195 de la LGT (y no del artículo 13 del Reglamento) para determinar la sanción. Por ello, este motivo de impugnación debe ser rechazado.

Octavo.

También alega la actora la incorrecta determinación de la base de la sanción en el acuerdo sancionador referido a 2004, con nº de referencia de sanción 76113442, en relación con el ajuste por "Pago de ERE's" de ENDESA PARTICIPADAS S.A., refiriéndose a la actuación de la Inspección y exponiendo que " en la medida en que esta parte no dispuso de la información referente a los compromisos exteriorizados hasta las actuaciones de comprobación, entendemos que la conducta que ahora se sanciona debe tomar como base tanto los ajustes positivos como negativos pues todos ellos son consecuencia de no disponer de los datos referentes a los compromisos exteriorizados ."

En el desarrollo de esta argumentación la actora no se refiere en momento alguno al razonamiento expresado al respecto por el TEAC en el Fundamento Quinto de su resolución ahora impugnada, en el que éste analiza el acuerdo sancionador en cuanto a este extremo, comprobando que, tras corregirse en el propio acuerdo los errores en que incurrió la propuesta de sanción a la hora de cuantificar la sanción a imponer, la determinación de la base de la sanción liquidada se llevó a cabo correctamente.

En consecuencia, no habiéndose desvirtuado en este punto lo establecido en la resolución impugnada, procede rechazar este motivo de impugnación.

Noveno.

A tenor de lo expresado en los anteriores Fundamentos, procede estimar parcialmente el recurso en los siguientes términos:

a) Debemos anular la resolución impugnada por no ser ajustada a Derecho en cuanto confirmaba los acuerdos sancionadores a los que hemos hecho referencia en el Fundamento Quinto, referidos a los ejercicios 2002, 2004 y 2005 (con números de referencia de sanción 76228215, 76227831 y 76228181, respectivamente).

b) La resolución impugnada debe ser mantenida por ser ajustada a Derecho en cuanto confirmaba el acuerdo sancionador al que nos hemos referido en el Fundamento Sexto, referido al ejercicio 2004 (con nº de referencia de sanción 76113442).

Décimo.

En virtud de lo previsto en el artículo 139 de la LJCA , procede imponer a cada una de las partes las costas causadas a su instancia y la mitad de las comunes al haberse estimado parcialmente el recurso.

Vistos los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

LA SALA ACUERDA

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don José Guerrero Tramoyeres, en nombre y representación de ENDESA S.A., contra el acuerdo del TEAC de 21 de marzo de 2013, antes indicado, en los términos y con el alcance expresados en el Fundamento Noveno de esta sentencia, con imposición a cada una de las partes de las costas causadas a su instancia y de la mitad de las comunes.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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 el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.