

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066851

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 119/2017, de 23 de febrero de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 81/2015

SUMARIO:**IS. Base imponible. Imputación temporal. Dedución por reinversión de beneficios extraordinarios.**

Venta de un terreno en 2006 cuyo precio fue rebajado el año siguiente en función de una condición prevista en el acuerdo por no haber obtenido la calificación urbanística prevista. La entidad había declarado el ingreso en 2006 y aplicado la deducción por reinversión. Tras la modificación del precio solicita la rectificación de su autoliquidación, lo cual fue denegado por la Administración. El registro del beneficio en 2006 no supone una anticipación indebida de ingresos sino que estamos en presencia de un ingreso inexistente, que nunca debió registrarse. La corrección del ingreso improcedente en 2006 tenía que haberse hecho mediante declaración complementaria. Así pues, procede admitir la rectificación de la autoliquidación, ordenando la devolución de los ingresos indebidos. Procede la sanción pues la motivación de la resolución sancionadora cumple el estándar exigido por el TS.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 11, 14, 19, 42 y 137.

RD 1643/1990 (PGC), Normas de valoración segunda y 18ª.

Ley 24/2001 (Medidas fiscales, administrativas y de orden social), disp. trans. tercera.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 10, 11, 14, 21 y 36 ter.

Constitución española, arts. 24 y 25.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179 y 183.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 1.

PONENTE:*Don Jesús María Calderón Gonzalez.*

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000081 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00735/2015

Demandante: RESTABLO INVERSIONES, S.L. Y GRUPO RAYET, S.A.

Procurador: MIGUEL ALPERI MUÑOZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A Nº:

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 veintitres de febrero de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 81/2015 , se tramita a instancia de RESTABLO INVERSIONES, S.L. Y GRUPO RAYET, S.A., entidades representadas por el Procurador don Miguel Alperi Muñoz, contra resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 9 de octubre de 2014, relativas a Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, liquidación y sanción y denegación de solicitud de rectificación de autoliquidación del ejercicio 2006 ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 7.285.161,50 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- La actora interpuso, en fecha 9 de febrero de 2015, los recursos contencioso administrativos 81/2015 y 82/2015.

Por auto de esta Sala de 23 de abril de 2015, el recurso 82/2015 se acumuló al presente procedimiento 81/2015.

Segundo.

Admitidos a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"SUPLICO A LA SALA DE CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE LA AUDIENCIA NACIONAL QUE, presentado este escrito de demanda en tiempo y formar lo admita junto a los documentos a él adjuntos, y en el momento procesal oportuno dicte Sentencia que:

A) Declarando contrario a Derecho el contenido de las resoluciones impugnadas, las anule declarando la improcedencia de la regularización del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, y por tanto la nulidad de la liquidación practicada por importe de 7,285.161,50 euros, y asimismo, reconociendo la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, solicitada por el obligado tributario, ordenando la Inmediata devolución de los ingresos indebidos por importe de 4,195.922,26 de euros, junto con los intereses de demora devengados a favor del contribuyente.

B) Subsidiariamente, declarando contrario a Derecho el contenido de la resolución impugnada correspondiente al ejercicio 2007, anule dicha resolución declarando la improcedencia de la regularización del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, y por tanto la nulidad de la liquidación practicada por importe de 7.285.151,50 euros.

C) Declarando contrario a Derecho el contenido de la resolución impugnada correspondiente al ejercicio 2001 por lo que se refiere a la sanción tributaria impuesta, anule dicha resolución que impone la sanción por Importe de 116.090,32 euros.

Todo lo cual se solicita con condena en costas de la Administración demandada."

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"SUPLICA A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito, con sus copias, y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente".

Cuarto.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso la Sala dictó auto, de fecha 9 de octubre de 2015, acordando el recibimiento a prueba, con el resultado obrante en autos.

Siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 30 de noviembre de 2015 y finalmente, mediante providencia de 20 de enero de 2017 se señaló para votación y fallo el 16 de febrero de 2017, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone, de una parte, por la representación de la entidad Restablo Inversiones, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de octubre de 2014, RG: 00-01518-2013 y RG:00-04445-2013, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas formuladas contra el acuerdo de liquidación, procedente del acta de disconformidad nº 72188612, y

contra el acuerdo sancionador dictados ambos por la DCGC de la AEAT de Madrid, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 2007, con una cuantía de 7.285.161,5 euros.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo respecto del citado recurso, tal como reseña la resolución recurrida, los siguientes:

PRIMERO: Restablo Inversiones S.L. es la sociedad dominante del grupo de consolidación fiscal 294/07, del que forma parte como sociedad dependiente, entre otras entidades, GRUPO RAYET, S.A.

La actividad principal del obligado tributario, clasificada en el epígrafe 8.612 del Impuesto sobre Actividades Económicas, era la de alquiler de locales industriales. Restablo Inversiones S.L. presentó en plazo la declaración por el Impuesto sobre Sociedades, modelo 220, correspondiente al período 2007. Con fecha 22 de julio de 2011, presentó una nueva declaración, modelo 220, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, en la que modificó la suma de bases imponibles individuales, que pasó a ser de - 122.293.587,53 euros. El resto de epígrafes de la referida declaración se mantuvieron invariables.

La anterior modificación traía causa en dos nuevas declaraciones individuales, modelo 200, presentadas también el 22/07/2011 por la entidad Grupo Rayet S.A., correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007. La nueva declaración del periodo 2006 modificaba la base imponible de esta entidad en dicho ejercicio, lo que a su vez producía un cambio en su base imponible correspondiente al ejercicio 2007 y, por tanto, también alteraba la base imponible del Grupo 294/07, ya que en el período 2007 esta sociedad pasó a tributar en régimen de consolidación fiscal en el citado grupo, cuya sociedad dominante era Restablo Inversiones, S.L.

Con la misma fecha, 22/07/2011, la entidad Grupo Rayet S.A. solicitó ante la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria la rectificación de las autoliquidaciones por el concepto del Impuesto sobre Sociedades, modelo 200, de los períodos 2006 y 2007 y, asimismo, solicitó la devolución de ingresos indebidos en el período 2006 por importe de 4.195.849,85 euros.

Simultáneamente y en el mismo documento, la entidad Restablo Inversiones, S.L., como entidad dominante del grupo 294/2007, solicitó la rectificación de la autoliquidación del período 2007, modelo 220, de declaración consolidada.

Estas solicitudes de rectificación de autoliquidaciones fueron resueltas de la siguiente forma y por los siguientes órganos:

La solicitud de rectificación de la autoliquidación, modelo 200, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del periodo 2006 de la entidad Grupo Rayet, S.A. fue resuelta por el órgano competente de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, al tributar en dicho periodo en régimen general. Mediante acuerdo de 6 de febrero de 2012, notificado el 17 del mismo mes, se desestimó la solicitud de rectificación. Contra dicha resolución la entidad Grupo Rayet, S.A. interpuso, con fecha 15 de marzo de 2012, reclamación económica administrativa (RG.1403/12) ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, que es resuelta en esta misma Sala el día de hoy.

La solicitud de rectificación de la autoliquidación, modelo 200, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del periodo 2007 de la entidad Grupo Rayet, S.A. y de la autoliquidación, modelo 220, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del periodo 2007 de la entidad Restablo Inversiones, S.L., han sido resueltas por el órgano competente de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, al tributar en dicho periodo ambas entidades en régimen de consolidación fiscal en el grupo 294/2007. Mediante sendos acuerdos de 30 de mayo de 2012, notificados el 10 de junio del mismo año, se declaró la finalización del procedimiento de rectificación de autoliquidación al haberse iniciado un procedimiento de inspección que incluía la obligación tributaria a la que se refería el procedimiento de rectificación.

SEGUNDO: Las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general, con relación al Impuesto sobre Sociedades, se iniciaron mediante comunicación notificada el 19 de febrero de 2012. La comunicación de inicio, con relación al Impuesto sobre Sociedades, se dirigió a Restablo Inversiones, S.L. como sociedad dominante del grupo 294/2007, que tributa en régimen de consolidación fiscal, y en su condición de representante del mismo, respecto de los períodos impositivos 2007 a 2009, ambos inclusive.

Con fecha 18 de diciembre de 2012 se formalizó un acta de conformidad, modelo A01, núm. 78378304, en la que se recogió la propuesta de regularización de los elementos de la obligación tributaria, correspondientes al Impuesto sobre Sociedades del periodo 2007, respecto de los cuales el obligado tributario manifestó su conformidad.

En fecha 18/12/2012 fue incoada el acta de disconformidad nº 72188612. Las cuestiones regularizadas respecto de las cuales la entidad manifestó su disconformidad fueron, respecto a Grupo Rayet S.A., las que se

refieren a la pérdida de beneficios fiscales aplicados en el período 2006 por el concepto de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, por importe de 5.594.563,02 euros.

En fecha 28 de febrero de 2013 fue dictado acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta, resultando una deuda tributaria de 7.285.161,50 euros, de los que 5.937.906,87 corresponden a cuota y 1.347.254,63 a intereses de demora. El acuerdo fue notificado en fecha 16-03-2013.

En fecha 22 de enero de 2013 fue iniciado expediente sancionador que finalizó con el acuerdo, de fecha 10 de julio de 2013, de imposición de sanción por la infracción consistente en declarar improcedentemente bases imponibles negativas a compensar en declaraciones futuras (195 LGT). En fecha 12/07/2013 fue notificado el acuerdo sancionador dictado, en el que resultaba una sanción a ingresar de 116.090,32 euros.

TERCERO: Contra los acuerdos dictados fueron interpuestas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central sendas reclamaciones económico-administrativas, en fechas 11/04/2013 y 31/07/2013, respectivamente, alegando, en síntesis, lo siguiente:

Respecto a la liquidación:

- Aplicación de los principios contables del devengo, del registro y de prudencia. Ya se conocía desde el 30 de enero de 2007 que era materialmente imposible que se llegase a alcanzar la calificación definitiva como suelo urbanizable del sector 115 de Alovera antes de 6 meses, desde el 13 de diciembre de 2006 (fecha de elevación a público del contrato privado de compraventa de 27 de octubre de 2006), de manera que se iba a disparar la Cláusula Sexta b) del contrato de compraventa y por tanto se iba a proceder a una minoración en el precio de la venta recibido por Grupo Rayet, S.A.

Este hecho, conocido muy a principios de 2007, hizo que se firmase el Tercer Acuerdo Novatorio, el 6 de marzo de 2007, para modificar a la baja el precio de la venta del 53'84% de RAYET PROMOCION, S.L. En esa fecha todavía no se habían formulado las cuentas anuales por parte del Consejo de Administración, de manera que conforme a los principios contables expuestos, además de por el principio de registro de tener que reflejar esta operación en el ejercicio 2006, ejercicio en que se contrajeron los derechos y obligaciones, y por el principio de devengo de tener que imputar el resultado de las operaciones en la cuenta de pérdidas y ganancias del citado ejercicio 2006, consecuencia de la prevalencia de la corriente económica, surge el principio de prudencia, según el cual cuando los riesgos y pérdidas (menor ingreso para la compañía por la venta del 53'84% de Rayet Promoción, S.L.) fueren conocidos entre la fecha del cierre del ejercicio y aquella en que se establecen las cuentas anuales, se debe proceder a reflejarlo en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el balance, amén de facilitar información en la correspondiente memoria. Esto supone una obligación, no una opción, para Grupo Rayet, S.A. en cumplimiento de los principios y normas contables establecidas en el Plan General Contable de 1990.

En el Tercer Acuerdo Novatorio de los Documentos relativos a la operación de compraventa, de fecha 6 de marzo de 2007 (y elevado a público en dicha fecha) donde se establece el ajuste a la baja del precio por mor del cumplimiento de la estipulación contractual Sexta letra b) del contrato de 27 de octubre de 2006 (y elevado a público el 13 de diciembre de 2006), se dice que este debe ser de 51.957.296€, que Grupo Rayet, S.A. deberá devolver a las entidades compradoras según lo establecido en el meritado Tercer Acuerdo Novatorio.

Esta cantidad supone el 100% de la valoración de la entidad Rayet Promoción, S.L., cuando la operación de compraventa solamente se realizó por el 53'84% de la Compañía. Aunque ambas partes se dan cuenta de este error, esperan a modificarlo a final del año 2007, utilizando una escritura pública de fecha 28 de diciembre de 2007, de compraventa de inmuebles con subrogación y novación de contratos, ante el Notario de Madrid Don IGNACIO Martínez Gil-Vich, en cuyo apartado 4 (punto 4.4.) se corrige el citado error y se establece la cuantía de 27.972.815,06€.

La entidad ha considerado que es en el ejercicio 2006 donde se debía haber contabilizado el ajuste a la baja en el precio de 27.972.815'06€ por la operación de venta del 53'84% del capital social de Rayet Promoción, S.L.

- Aplicación del principio contable de imagen fiel, de importancia relativa y riesgo.

Teniendo en cuenta la magnitud e importancia de la información (recordar que el ajuste a la baja del precio era de 27.972.815'06€ y la incidencia que dichas partidas tienen en las expectativas de los usuarios, es absolutamente procedente y obligatorio, en base a este principio de la imagen fiel, que el citado ajuste a la baja se contabilizara en el ejercicio 2006.

- Consecuencias fiscales de la contabilización del ajuste a la baja en el precio.

La aplicación para el caso concreto que nos ocupa, del artículo 19.3 TRLIS supone una clara y evidente contradicción con los principios de justicia tributaria y de capacidad económica recogidos en el artículo 31 de nuestra Carta Magna .

Respecto a la sanción, alega falta de culpa.

CUARTO: En fecha 9 de octubre de 2014, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó las citadas reclamaciones económico-administrativas, desestimación contra la que se interpone el presente recurso.

Asimismo, dado que esta Sala ha acumulado al recurso 81/2015, seguido por Restablo Inversiones, S.L, el recurso 82/2015, seguido también ante esta Sala por el Grupo Rayet, S.A., en virtud de auto de 23 de abril de 2015 , el presente procedimiento se sigue también por el citado Grupo, contra resolución del citado órgano económico administrativo, de igual fecha , 9 de octubre de 2014. RG: 00-1403-2012, desestimatoria de la reclamación económico administrativa formulada frente al Acuerdo desestimatorio dictado por la Administración de Gestión de la AEAT de Guzmán el Bueno, de Madrid, de fecha 06/02/2012, recaído en la solicitud de rectificación de autoliquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, con una cuantía de 4.195.849,85 euros.

Respecto de este recurso, señalamos también sus antecedentes:

PRIMERO: Con fecha 22-07-2011 la reclamante presentó escrito en el que solicitaba rectificación de autoliquidación por el concepto y ejercicio señalados. La entidad había presentado la autoliquidación en fecha 25-07-2007 con una base imponible 339.952.995,44 euros y una cuota a ingresar de 39.477.642,47 euros.

GRUPO RAYET SA había integrado en la base imponible de este ejercicio la plusvalía obtenida por la venta del 53,84% del capital social de RAYET PROMOCION SL, por importe de 324.001.238,33 euros, y había aplicado la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios de 64.800.247,79 euros.

Con fecha 28 de diciembre de 2007, se modificó y se ajustó a la baja el precio de esta compraventa en la cantidad de 27.972.815,06 euros, y se contabilizó este menor ingreso contable y fiscal en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, resultando una base negativa de 158.597.582,45 euros. Como consecuencia, la entidad GRUPO RAYET SA rectificó la base imponible declarada en el ejercicio 2006 en el importe de 27.972.815,06 euros, derivado del menor precio de venta, y solicitó la devolución de 4.195.849,85 euros, más los intereses de demora correspondientes.

Con fecha 13 de diciembre de 2012, la entidad recibió notificación de la propuesta desestimatoria de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007. No habiendo presentado alegaciones, en fecha 6 de febrero de 2012 fue dictado acuerdo por el que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, que fue notificado en fecha 17-02-2012.

SEGUNDO: Contra el acuerdo dictado fue interpuesta ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 15/03/2012 reclamación económico-administrativa, alegando, los mismos motivos, con exclusión de los relativos a la sanción, que los formulados por la entidad Restablo Inversiones, S.L., en la reclamación económico-administrativa a la que antes se ha hecho referencia.

El TEAC desestimó la reclamación económico administrativa en fecha 9 de octubre de 2014, impugnada también en el presente recurso.

Segundo.

Las recurrentes aducen los siguientes motivos de impugnación:

- Improcedencia de las resoluciones del TEAC de fecha 9 de octubre de 2014: la cuantía recibida por el Grupo Rayet, S.A., en el ejercicio 2006, nunca debió contabilizarse como ingreso en su totalidad.

El artículo 19.3 del TRLIS no resulta de aplicación.

Indican que en el caso de autos, no estamos ante un ingreso contabilizado en un momento anterior al que correspondía -supuesto de hecho al que se aplicaría el criterio de imputación temporal contenido en el precepto señalado por la Administración- sino que se trata de un ingreso que nunca debió registrarse por la sociedad transmitente de las participaciones, de un ingreso que nunca llegó a existir, debido a las condiciones contractuales de la operación de compraventa.

Se remite al dictamen pericial de fecha 25 de mayo de 2015, obrante en autos.

- Improcedencia de las resoluciones del TEAC de fecha 09/10/2014: de acuerdo con la literalidad y la finalidad de la norma, no es posible dissociar temporalmente la imputación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios con la imputación de la renta sobre la cual se aplica la misma.

- Improcedencia de las resoluciones del TEAC objeto de impugnación: inaplicación del art. 137.3 del TRLIS: inexistencia de incumplimiento de los requisitos del artículo 42 del TRLIS.

- Improcedencia de las resoluciones del TEAC objeto de la impugnación: derecho a la rectificación de la autoliquidación de los obligados tributarios, cuando consideren que ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos.

- Subsidiariamente, improcedencia de la resolución del TEAC que resuelve la reclamación 00-01518-2013, por contravenir el criterio del T.S. y la doctrina Administrativa. Por ello considera improcedente la liquidación del ejercicio 2007.

- Nulidad del Acuerdo sancionador por incorrecta motivación de la culpabilidad, infracción de los artículos 25.1 y 24.2 CE .

Tercero.

Procedemos a analizar los motivos del recurso, significando que la acumulación referida, se basa en que existió, como se ha visto, una solicitud de rectificación de la declaración/autoliquidación en el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007, presentada en 22 de julio de 2011, de forma conjunta por los recurrentes.

Y que el propio TEAC, al resolver el ejercicio 2007 (pág. 13 y 14) transcribe el fundamento de derecho segundo de la resolución correspondiente al ejercicio 2006.

Y en ese examen analizaremos conjuntamente los cuatro primeros motivos, dada su íntima relación, relativos al auténtico thema debati del recurso, si la contabilización del ajuste que minorra el precio de venta del 53,84% del capital de Rayet Promoción, S.L., debe hacerse en el ejercicio 2006, aunque se contabilizara por el Grupo Rayet en el siguiente periodo 2007. Naturalmente, ello afectará también a la minoración del beneficio fiscal, correspondiente a la deducción por reinversión aplicada por el sujeto pasivo.

a) Y a este respecto, debe comenzarse por examinar si realmente a 31 de diciembre de 2006, se podía afirmar que el precio de la venta estaba realmente determinado, como afirma el TEAC.

En este sentido, hay que indicar, pues esta alegación no ha sido combatida en la contestación a la demanda, que el objeto de la sociedad cuyas participaciones fueron transmitidas en un 53,84% a las Sociedades Astroc Mediterráneo, S.A. y Sedesa División Inmobiliaria, S.L., es decir, la entidad Rayet Promoción, S.L., todo ello en virtud del contrato privado de compraventa de fecha 27 de octubre de 2006, elevado a escritura pública de 13 de diciembre de 2006, era el de promoción inmobiliaria y como consecuencia de ello, la mayor parte de su activo estaba compuesto por existencias consistentes en terrenos rústicos, suelos, edificios de vivienda, edificios terciarios y otros.

Luego al transmitirse ese porcentaje, se transmitían todos los bienes inmuebles propiedad de aquella. Este punto es importante por lo que a continuación exponemos.

Y ya que hablamos del referido contrato, reproducimos su cláusula sexta, resaltada en su argumentación por la actora, en la que se señalaba respecto del tema que nos ocupa, lo siguiente:

"SEXTA.- Los motivos tasados de modificación del PRECIO después de la fecha de elevación a público de este contrato son los siguientes

(a) El no perfeccionamiento de las compras documentadas en contrato privado o señalizados con opción a compra, que afectan a los activos descritos en el Anexo nº 6. (...)

(b) En el caso de que no llegase a alcanzarse la calificación definitiva como suelo urbanizable del Sector I 15 de Alovera en el plazo de seis meses a partir de la elevación a público de este contrato, el precio se ajustará a labaja tomando como referencia el precio por metro cuadrado de suelo bruto al que se han tasado las parcelas rústicas del mismo término municipal (Activos 2 y 3), efectuando GRUPO RAYET el pago de la diferencia en ese momento. Asimismo, para este supuesto, GRUPO RAYET, se reserva la opción de comprar este activo al precio que resulte y concede a ASTROC una opción de venta a ese mismo precio, cuyas condiciones de ejercicio serán mutatis mutandi las establecidas en el primer párrafo de la cláusula segunda.

(c) Por el contrario, si se alcanzase la calificación definitiva como suelo urbanizable del sector I 15 de Alovera en el plazo de seis meses a partir de la elevación a pública de este contrato, el precio se ajustará al alza de acuerdo

con la valoración específica que par tal supuesto realice Feliciano Borja u otra entidad valoradora internacional de reconocido prestigio, efectuándose el pago de la diferencia en ese momento.

Todo lo expuesto en los dos apartados (b) y (c) anteriores en relación con el Sector I 15 Alovera, parte del informe efectuado por CBRE, adjunto como Anexo N°. I a este contrato".

Pues bien, de esos términos deriva claramente, art. 1281.1 del C.Civil , que el beneficio de la venta de las participaciones, como expone el Dictamen Pericial emitido por don Fulgencio Bernabe , socio-director de Esfera 4 Auditores, S.L.P., ratificado judicialmente el 26 de octubre de 2015, acto al que no compareció la representación del Estado, estaba condicionado y dependía del buen fin de la calificación como suelo urbanizable de los terrenos sitios en el Sector I.15 de Alovera, pues se preveían determinadas circunstancias cuyo futuro podrían implicar la modificación del precio, al alza o a la baja, en un momento posterior, como así realmente ocurrió. Nos remitimos a estos efectos a las págs. 14 y 15 de dicho Informe.

Ello determinó que las parcelas transmitidas se valorarán en dicho momento por un importe superior al correspondiente a su calificación como suelo rústico e inferior al que resultaría si finalmente se recalificaran como urbanizables.

Y de estas argumentaciones, derivan las siguientes conclusiones:

a) Que realmente el precio no estaba definitivamente determinado, como se afirma por aquel órgano administrativo, pues dependía de la concurrencia o no de las propias circunstancias previstas en el contrato de compraventa.

y b) Que la entidad Grupo Rayet, S.A. nunca debió contabilizar -nos referimos, naturalmente al ejercicio 2006- el importe recibido que estaba condicionado a dicha calificación urbanística, en cuanto a los terrenos sitios en el Sector I-15 de Alovera se refiere. El beneficio debió registrarse en el ejercicio 2007, cuando se fijó definitivamente el precio.

En ese ejercicio, como señala acertadamente, el referido Dictamen Pericial, pág. 18 "únicamente debió contabilizar el beneficio por la venta de las participaciones de Rayet Promoción a Astroc por aquella parte de los beneficios realizados a la fecha del cierre del ejercicio, conforme al principio de prudencia y a la norma de Valoración 18ª, minorando aquellos beneficios que debían contabilizarse en el ejercicio 2007, una vez se cumpliera la condición de modificación del precio establecido en la cláusula Sexta del contrato privado de compraventa".

De esta manera, el Informe señala:

"El Plan General de Contabilidad (en adelante PGC) aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, al amparo del principio de prudencia disponía que:

"Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto como sean conocidas: a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles.

En consecuencia, al realizar dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles, cualquiera que sea su origen. Cuando tales riesgos y pérdidas fuesen conocidos entre la fecha del cierre del ejercicio y aquélla en que se establecen las cuentas anuales, sin perjuicio de su reflejo en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias deberá facilitarse cumplida información de todos ellos en la memoria.

Igualmente, se tendrán presentes toda clase de depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo".

Adicionalmente y de acuerdo con lo dispuesto en la norma de valoración 18ª. "Ventas y otros ingresos", contenida en la quinta parte del PGC, en la contabilización de los beneficios de enajenación del inmovilizado, se incluirá como menor importe de los mismos los gastos inherentes a la operación.

"En la contabilización de los beneficios por enajenación del inmovilizado o de inversiones financieras temporales se incluirán como menor importe los mismos gastos inherentes a la operación".

Esta alegación se ve corroborada en el Acta de ratificación del perito, que además indica que los 27 millones debieron considerarse como un anticipo del ingreso bien en 2006 o 2007. El beneficio consolidado era de 300 millones. En cuanto, a la Norma 21ª de Valoración, nos remitimos a lo declarado en dicho acto por el Sr. perito.

Es decir, nunca debió contabilizar aquella parte del importe percibido que estaba condicionada a la referida calificación urbanística. Así, lo reconocen las resoluciones recurridas, pág. 5, de la resolución del TEAC, que resuelve la reclamación 1403/12 y pág. 14, que resuelve las reclamaciones 1518/13 y 4445/2013.

En suma, debió esperar a que se cumpliera la condición de modificación del precio establecido en la cláusula Sexta del contrato privado de compraventa.

c) El artículo 19.3, segundo párrafo del TRLIS parte de dos elementos en cuanto a su posible aplicación, que los criterios empleados por el sujeto pasivo no hayan supuesto una menor tributación y, que se trate, siempre, de adelantar un ingreso o retrasar un gasto.

En el caso de autos, es evidente que no ha existido anticipación indebida de ingresos, sino que estamos ante un ingreso que, en realidad nunca debió contabilizarse, y por el cual, al margen de la reinversión aplicada por el sujeto pasivo, se tributó en exceso, debido a su errónea tributación, tal como hemos expuesto.

d) Tampoco deviene invocable el art. 137.3 del TRLIS, pues este precepto, como se desprende de su texto, se basa en que se incumplan los requisitos establecidos al respecto en la norma tributaria en orden a disfrutar de un beneficio fiscal, fijando, en ese caso, las correspondientes consecuencias, supuesto muy distinto al que nos ocupa, pues como indica el escrito rector (pág. 31) de un menor ingreso producido por hechos ajenos a la voluntad del vendedor, y en cumplimiento del contrato de compraventa, no puede derivarse un incumplimiento de los requisitos con posterioridad a la aplicación de la deducción, debiéndose, simplemente, corregir la deducción cuando se obtuvo el beneficio extraordinario que es cuando nació ese derecho, que nunca se ha perdido.

En caso contrario, nos encontraríamos con el hecho de que se da el mismo trato a quién incumplió los requisitos previstos en la norma, que a quien cumplió todos los requisitos en el ejercicio de la aplicación de la deducción y durante todo el plazo de mantenimiento requerido, si bien, como consecuencia del cumplimiento de una cláusula contractual, vio reducido sus ingresos.

Recuérdese que consta en el Acuerdo de Liquidación del ejercicio 2007, de fecha 28 de febrero de 2013, lo siguiente:

"De los datos anteriores a la inspección concluye que la deducción por aplicación del artículo 42 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 (en adelante la LIS), en su redacción vigente en el ejercicio 2006, debió ser de 59.205.684,65 euros, habiéndose aplicado el obligado tributario en el ejercicio 2006 un exceso de deducción de 5.594.563,02 euros, que debió ingresarse, más los intereses de demora que contempla el artículo 26 de la Ley 58/2003, correspondiente al periodo 26 de julio de 2007 a 25 de julio de 2008 en la declaración modelo 220 correspondiente al ejercicio 2007, cuyo plazo de presentación voluntaria finalizaba, de acuerdo con el art. 136.1 de la LIS, el 25 de julio de 2008.

El interés de demora del periodo 26 de julio de 2007 a 25 de julio de 2008, por importe de 343.343,85 euros, resulta de los siguientes cálculos:

Los tipos de interés de demora, fijado por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, para los años 2007 y 2008 fueron del 5% y del 7% respectivamente.

El número de días del periodo 26 de julio de 2007 a 31 de diciembre de 2007, fue de 159 días, y los del periodo 1 de enero a 25 de julio de 2008 fueron 207 días.

Los intereses de demora por tanto fueron de 121.854,18 euros del primer periodo y de 221.489,67 del segundo, resultando un total de 343.343,85 euros.

Por tanto en el ejercicio 2007, el obligado tributario debió ingresar 5.594.563,02 euros en concepto de exceso de deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios más 343.343,85 euros de intereses de demora."

e) En concordancia con todo lo expuesto, entendemos, que si resultaba procedente la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por la parte, tanto del ejercicio 2006 de la sociedad Grupo Rayet, SAU, como la rectificación de las autoliquidaciones del ejercicio 2007 de Grupo Rayet, SAU y de la dominante del Grupo Fiscal nº 294/07, Restablo Inversiones, S.L. y todo ello por una simple razón, por qué la mecánica de lo acontecido perjudica sus intereses, y es lógico que reaccione contra esa situación, al ver afectado indebidamente su capacidad económica real (art. 31.1 CE). Así la STS de 8 de octubre de 2012, RC 5434/2010, FJ3, ha declarado que cuando el sujeto haya incurrido en error en alguna de sus declaraciones o autoliquidaciones, debe acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

En efecto, la Administración pretende que tribute en su integridad en el año 2006, el beneficio inicialmente contabilizado de forma errónea y corrige, en el ejercicio 2007, la deducción por beneficios extraordinarios, lo que supone, dicho de manera clara, que se tribute por una renta no obtenida -al menos no totalmente en 2006- y que la Inspección corrija la deducción en 2007, con unos intereses propios del incumplimiento de los requisitos de la reinversión, obrando como resultado práctico que se tribute al 35%, por una renta no obtenida de 27.972.815,06 euros.

Y para eso está precisamente el procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la L.G.T. de 2003 , desarrollado por los artículos 126 a 129 del Reglamento de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio . Respecto del artículo 19.3 del TRLIS aplicado por el TEAC ya nos hemos pronunciado.

f) Añadir, por último, que tiene razón la parte en que no se puede dissociar la deducción de la renta que constituye su base, no hay ingreso sin deducción, ni deducción sin ingreso, argumentos utilizados al reseñar la fundamentación de la regularización, pues en los casos en que se constata que la determinación final del precio es inferior al estimado inicialmente -nuestro caso- y el ingreso que sirve de base a la deducción es inferior, se debe presentar una declaración complementaria del periodo en que se integró el ingreso, todo ello para corregir el exceso de renta y el exceso de deducción practicado. Así lo reseña la Dirección General de Tributos en su Consulta la D.G.T nº 1114-04, de 29 de abril de 2004, y ésta ha sido, a la postre, la conducta de la parte con la presentación de la solicitud de rectificación de autoliquidación con devolución de ingresos indebidos de los ejercicios 2006 y 2007 y las declaraciones complementarias de 2007.

Así, la citada Consulta declaraba:

"DESCRIPCION HECHOS

La entidad consultante enajenó el 50 por 100 del capital social de una entidad en el año 2001. Esta enajenación cumplía los requisitos para acogerse al régimen de diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995 , en su redacción vigente en dicho año.El precio de la operación se fijó en dos tramos, uno fijo, que se determinó en el ejercicio 2002, y otro variable, cuyo importe final se determinará definitivamente en el año 2006.La consultante se acogió a lo dispuesto en el apartado segundo de la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001 , para poder aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995 .

CUESTION PLANTEADA

1. Si procede la integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2004 de las rentas pendientes de imputar, calculadas a través de una estimación y, de forma simultánea, aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios correspondiente a los importes reinvertidos. Si es necesario presentar una declaración complementaria, correspondiente al ejercicio 2001, para ajustar la renta en base al precio definitivo.2. Qué es lo que debe hacerse si el precio estimado resultar superior al precio total definitivo, o si resulta inferior.

CONTESTACION COMPLETA

1. El artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), según redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2001, establecía que:

I. No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice."

Por su parte, el apartado dos de la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales , Administrativas y del Orden Social, establece que:

"Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si la reinversión se efectúa en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2002, el sujeto pasivo podrá aplicar la deducción a que se refiere el artículo 36 ter

de la Ley 43/1995 , a condición de que la totalidad de la renta diferida se integre en la base imponible de dicho período impositivo."

El apartado dos de la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001 ofrece la posibilidad de aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, regulada en el artículo 36 ter de la LIS a los sujetos pasivos que, en la fecha de inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2002, tuvieran rentas diferidas conforme al artículo 21 de la LIS procedentes de transmisiones cuyo importe esté pendiente de reinversión en esa fecha.

La opción por la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que la entidad consultante podrá realizar por el cauce ofrecido por el apartado dos transcrito se ejercerá mediante la integración de la totalidad de las rentas acogidas a dicha opción en la base imponible del período impositivo en el que, dentro del plazo legalmente establecido, se efectúe la reinversión, aplicándose en el mismo período la correspondiente deducción.

Por tanto, en el caso concreto planteado, puesto que la enajenación se produjo en el año 2001, la integración de rentas en la base imponible del consultante se realizará en el período impositivo en que se efectúe la reinversión, aplicando igualmente en dicho período la correspondiente deducción. En el caso de que la reinversión se materialice en más de un elemento patrimonial, el sujeto pasivo podrá optar, para la renta que proporcionalmente corresponda a la reinversión realizada en cada uno de dichos elementos, por acogerse a lo dispuesto en el apartado uno de la disposición transitoria tercera, es decir, continuar aplicando el régimen de diferimiento previsto en el artículo 21 de la LIS , o por aplicar lo establecido en el apartado dos de la misma, en cuyo caso, la integración de la renta acogida a la deducción se realizará proporcionalmente a la cantidad reinvertida en cada período impositivo, aplicándose en el mismo período la deducción prevista en el artículo 36 ter de la LIS correspondiente a la renta integrada.

En el supuesto de que todo o parte del precio de venta no quedase fijado de forma definitiva en el momento de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido, de tal manera que, en el período impositivo en que proceda la aplicación de la deducción prevista en el artículo 36 ter de la LIS no se conozca el importe definitivo de la misma, dicha deducción se aplicará sobre el importe de la transmisión que haya sido efectivamente integrado en la base imponible hasta el período impositivo en que se realice la reinversión, aún cuando dicho importe resulte ser objeto de modificaciones posteriores.

Así, puesto que la entidad consultante pretende optar por la aplicación de lo dispuesto en el apartado dos de la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001 , deberá integrar en la base imponible las rentas correspondientes a la transmisión realizada, por el importe inicialmente fijado, a medida que se va materializando la reinversión, dentro del plazo previsto en el apartado 4 del artículo 36 ter, aplicando en el mismo período impositivo la deducción correspondiente.

Ahora bien, la opción por la aplicación del artículo 36 ter se ejercita mediante la integración de rentas en la base imponible del período impositivo en que se materializa la reinversión. Una vez transcurrido el plazo de reinversión, si ésta no se ha producido por el importe total, no se habrá ejercitado la opción correspondiente, lo que supondrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 21 de la LIS , por la parte de renta no reinvertida. En este sentido, el apartado 5 del artículo 21, establece que:

"5. En caso de no realizarse la reinversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente del período impositivo en que venció aquél."

Por tanto, la parte de cuota íntegra correspondiente al importe de la renta que no ha sido objeto de reinversión en el plazo previsto en el artículo 21, que, para este caso concreto vencía en el año 2004, deberá ingresarse, con los intereses de demora correspondientes, con la cuota íntegra del período impositivo en que se produce el vencimiento de dicho plazo. Esto supone que no es necesario presentar una declaración complementaria del año 2001.

2. Si, dentro del plazo de reinversión previsto en el apartado 4 del artículo 36 ter calculado desde el momento de la transmisión, el importe de las rentas integradas en la base imponible como consecuencia de la transmisión es superior al inicialmente fijado al producirse las circunstancias que determinan el importe definitivo de la transmisión, procederá igualmente la aplicación de la deducción por reinversión por el importe adicional, siempre que se reinvierta en el mencionado plazo y se cumplan todos los requisitos del artículo 36 ter, sin que, por ello, se generen nuevos plazos de reinversión.

Si el precio definitivo queda determinado con posterioridad al plazo de reinversión previsto, por un importe superior al inicialmente fijado, deberá integrarse la diferencia entre uno y otro en la base imponible del período

impositivo en que se produzca la fijación definitiva del precio, sin que proceda la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 36 ter, por haber transcurrido ya el plazo de reinversión.

Ahora bien, si el precio estimado en la transmisión, cuyas rentas se han integrado en la base imponible y se ha aplicado la correspondiente deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, resulta ser inferior al precio definitivo, deberá presentarse una declaración complementaria del período impositivo en que se haya integrado en la base imponible el exceso de renta y se haya aplicado el exceso de deducción correspondiente, corrigiendo dichos excesos"

Los argumentos expuestos conllevan a estimar los cuatro primeros motivos del recurso, sin que por ello sea necesario examinar el quinto, formulado en carácter subsidiario a los anteriores.

Por ello, procede declarar improcedente la regularización practicada a la recurrente en el 2007, y en consecuencia la nulidad de la liquidación girada respecto a ese período por un importe de 7.285.161,50 euros, reconociendo la rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2006, ordenando la devolución de los ingresos indebidos por importe de 4.195.922,26 euros, junto con sus correspondientes intereses de demora.

Cuarto.

Nos referimos a continuación al sexto y último de los motivos del recurso, es decir, a la sanción impuesta a la recurrente y respecto de la que se aduce la incorrecta motivación de la culpabilidad, infringiéndose así los artículos 25.1 y 24.2 CE .

La recurrente discrepa de los dos conceptos sancionados: las amortizaciones no deducibles y los gastos fiscalmente no deducibles por constituir donativos o liberalidades.

Respecto de la motivación de la culpabilidad debemos comenzar por exponer la doctrina del Alto Tribunal sobre dicha cuestión:

SSTS de 18 de julio de 2013 (RC 2424/2010 , FJ 4º), 1 de julio de 2013 (RC 713/2012 , FJ 5º), 30 de mayo de 2013 (RC 4065/2010 , FJ 4º), 7 de febrero de 2013 (RC 5897/2010 , FJ 8º), 28 de enero de 2013 (RCUD 539/2009 , FJ 4º), 20 de diciembre de 2012 (RCUD 210/2009 , FJ 6º), 13 de diciembre de 2012 (RC3437/2010 , FJ 4º), 10 de diciembre de 2012 (RC 4320/2011 , FJ 4º), 2 de julio de 2012 (RC 4852/2009, FJ 3 º) y 28 de junio de 2012 (RC 904/2009 , FJ 4º).Jurisprudencia reiterada y totalmente consolidada.

a) No se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad;

b) La no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 es insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 [actual artículo 179.2 Ley General Tributaria de 2003], entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" el vigente artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria de 2003 dice "entre otros supuestos", uno de los casos en los que la Administración tributaria debía entender que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente;

c) La ausencia de ocultación de datos ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala y Sección del Tribunal Supremo para excluir la existencia de la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 Ley General Tributaria de 1963 , y debe entenderse que reclama, asimismo el actual artículo 183.1 de la Ley General Tributaria de 2003 , y d) Tribunal Supremo ha rechazado que, en principio, pueda apreciarse la existencia de culpabilidad en los supuestos de complejidad o dificultad de las normas, operaciones o cuestiones. La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución española , lo que debe analizarse es si la

resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor. Ni los Tribunales Económico - Administrativos ni los Tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. SSTs de 20 de diciembre de 2013 (RC 1537/2010, FJ 4º) y 10 de diciembre de 2012 (RC 563/2010, FJ 3º, y 4320/2011, FJ 4º).

Determinación de la culpabilidad a través de las circunstancias descritas en el acuerdo sancionador. STS de 28 de abril de 2014 (RCUD 1994/2012).

«(...) La culpabilidad es también un requisito necesario para considerar procedente una sanción tributaria que debe tener su reflejo en la motivación de la 25 resolución sancionadora. Como ha reiterado la jurisprudencia de esta Sala, la culpabilidad del sujeto infractor no queda acreditada con la mera reiteración del tipo no puede sancionarse con la mera referencia al resultado. Ahora bien, para determinar, en cada supuesto, si la resolución administrativa sancionadora cumple o no con la exigencia de motivar la culpabilidad es necesario tener en cuenta tanto las circunstancias fácticas que aquella contempla como las normas tributarias que aplica. Y, a este respecto, aunque no puede ser suficiente la mera afirmación de voluntariedad en la conducta- incluso acompañada de la no apreciación de circunstancias que excluyan la responsabilidad- debe, sin embargo, considerarse, en el presente caso, bastante la descripción de conductas que realizan las resoluciones sancionadoras que no son concebibles sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia. Esto es, las inexactitudes y la situación de la contabilidad de la empresa Aldamar que reflejan los actos administrativos que se enjuician solo pueden explicarse por la concurrencia del elemento de voluntariedad y de la omisión de la conducta exigible que configuran la culpabilidad» (FJ 5º)".

En SSTs de 4 de julio de 2016, RRCC 982/2015 y 941/2015, FFJJ 2º, se señala que "es la Administración la que debe motivar y fundar la culpabilidad, debiendo aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora".

Todo lo cual nos lleva a analizar el referido acuerdo sancionador en orden a acreditar la culpabilidad de la actora.

En el Acuerdo de Imposición de Sanción, de 10 de julio de 2013, dictado por la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación de Grandes Contribuyentes a la hora de analizar la culpabilidad de la actora, en concreto el Grupo Rayet, figura en su Fundamento de Derecho Cuarto, lo siguiente:

" 1º.- No deducibilidad de amortizaciones que no se corresponden con una depreciación efectiva. Se encuadra en este motivo el siguiente ajuste de los practicados en relación con la entidad Grupo Rayet S. A.:

U NO.- Amortización al 10% anual de obras de arte (cuadros y esculturas).

En la autoliquidación correspondiente al periodo de 2007, el obligado tributario dedujo 2.123,18 €, por la dotación a la amortización por depreciación de determinados activos. La Inspección no admitió esta amortización al tratarse de obras de arte (cuadros, y esculturas), las cuales no son objeto de depreciación ni por su exhibición ni por el mero transcurso del tiempo, y sin que el contribuyente haya acreditado su depreciación por otros motivos; tampoco es admisible entender acreditada su depreciación según tablas por no parecer procedente la inclusión de las obras de arte en la categoría genérica de "mobiliario", al ser su naturaleza claramente diferente, tanto por lo que se refiere al mobiliario de uso, como por lo que afecta al mobiliario decorativo; por otra parte y como puede deducirse del inventario de obras de arte del contribuyente, éste no era un adquirente ocasional de obras de arte, sino uno frecuente, por lo que debe considerársele conocedor de las normas que regulan tal tenencia. En resumen, no es admisible la conducta seguida por el obligado tributario al no existir una verdadera depreciación de los bienes amortizados.

Debe recordarse lo dispuesto, al respecto, en el artículo 11.1 del TRLIS:

"Artículo 11. Correcciones de valor: amortizaciones

1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

(...)"

Por su parte, el artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (en lo sucesivo RIS) dice que:

"Artículo 1. Amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias: normas comunes (...)

4. (...)

Los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias deberán amortizarse dentro del período de su vida útil, entendiéndose por tal el período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual, excepto que dicho período exceda del período concesional, caso de activos sometidos a reversión, donde el límite anual máximo se calculará atendiendo a este último período. Los costes relacionados con grandes reparaciones se amortizarán durante el período que medie hasta la gran reparación.

(...)"

Pues bien, para que puedan deducirse de la base del Impuesto las cantidades amortizadas deben corresponder a "la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia" lo que no se ha producido en el presente caso.

El criterio de que las obras de arte no se deprecian por las causas recogidas en la citada ley ni tienen vida útil ni se amortizan se recoge expresamente en la doctrina interpretativa de la Dirección General de Tributos. Así, la Resolución de Consulta 1742-99 de la DGT, de fecha 30/09/1999 dice, ante una pregunta sobre la cuestión de que si la entidad consultante, que adquiere mobiliario "cuadros" que no figuran inscritos en el registro general de bienes de interés cultural, que no están catalogados ni considerados obras de parte ni antigüedades, y que tiene expuestos en sus instalaciones para mostrarlos al público, pueden ser amortizados y, de ser ello así, cual es el porcentaje de amortización aplicable, responde:

"El artículo 11 de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades dispone que serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufren los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

El apartado 3 del artículo 10 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que la base imponible del Impuesto se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la citada Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

El apartado 1 del artículo 39 del Código de Comercio dispone que los elementos del inmovilizado cuya utilización tenga un límite temporal deberán amortizarse sistemáticamente durante el tiempo de su utilización.

El punto 5 de la Norma de Valoración segunda del Plan General de Contabilidad, aprobado mediante Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, dispone que las amortizaciones habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarles.

En consecuencia, los elementos del inmovilizado que, por sus características, no sufran necesariamente una depreciación por causas económicas, bien por su utilización física o por el simple transcurso del tiempo, o por causas tecnológicas, no pueden ser objeto de amortización a efectos fiscales. Tal es el caso de las obras de arte a que se refiere la consulta, sin perjuicio de que pueda ser computada la pérdida por la depreciación irreversible de estos elementos en el ejercicio, en la medida en que esté justificada".

En análogo sentido se pronuncia la Resolución de Consulta 1685/2000, de fecha 03/10/2000.

A su vez, el Tribunal Económico-Administrativo Central (en lo sucesivo TEAC), en Resolución 00/381/2001, de fecha 05/12/2003 (unificación de criterio), Fundamento de Derecho Quinto, dice lo siguiente:

" QUINTO.- En el presente caso, los bienes objeto del contrato de arrendamiento financiero son obras de arte, cuadros, teniendo en cuenta el objeto social que desarrolla la entidad, la venta de cuadros u otros objetos de arte, hace pensar que dichos bienes tengan la consideración de existencias. No obstante, el hecho de que las citadas obras de arte sean existencias o inmovilizado material, no es relevante, pues en ambos casos se trata de bienes no amortizables, en el primer caso por tratarse de existencias, y en el segundo por tratarse de bienes que no tienen una vida útil determinada ni sufrir una pérdida de valor por su funcionamiento, uso o disfrute, cuya única pérdida de valor obedecerá a las oscilaciones del valor de mercado de los mismos, lo cual no entra dentro del concepto de amortización, de acuerdo con el art. 50 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto, no resultan deducibles las cuantías correspondientes a la recuperación del coste de las obras de arte objeto del contrato de

arrendamiento financiero al no ser amortizables los citados bienes, requisito este imprescindible para su deducibilidad de acuerdo con lo establecido en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, anteriormente transcrita".

Por su parte, la Audiencia Nacional, en su Sentencia de fecha 8 de febrero de 2007, recurso 904/2003, referencia JUR 2007/80876, dice en su Fundamento de Derecho Cuarto lo que sigue:

"CUARTO.- A la misma conclusión desestimatoria hemos de llegar en relación a la supuesta amortización de diversos cuadros, que la Inspección no admite pues los considera obras de arte, mientras que la actora estima que forman parte del mobiliario de su propiedad y que son depreciables y sometidos a un proceso de pérdida de valor y deterioro por el simple transcurso del tiempo, sometiéndolos a amortización como el resto del mobiliario de acuerdo con los valores de las tablas de amortización.

El art. 44 del Reglamento del Impuesto de Sociedades dispone:

1. Serán susceptibles de amortización los elementos integrados en el inmovilizado material que se deprecien necesariamente por su utilización física, por la acción del progreso técnico o por el simple paso del tiempo.

2.....

3. Serán también susceptibles de amortización los elementos del inmovilizado inmaterial que sean depreciables y figuren contabilizados como tales, así como los gastos de proyección plurianual."

La Sala considera que los cuadros, de los que se desconoce el valor ni su autor, no resultan bienes amortizables, ya que en principio no se deprecian ni por su utilización física ni tampoco por el paso del tiempo, sin perjuicio de que en determinadas circunstancias se podría admitir la provisión por depreciación siempre que esta resultare probada de acuerdo con el art. 50 del RIS que establece que "las pérdidas justificadas, cualquiera que sea su causa, así como el envilecimiento en el mercado de los valores del activo y en general el deterioro de bienes o derechos no computados como amortización serán gasto deducible o disminución patrimonial, según corresponda, en tanto se hayan producido en el periodo impositivo".

La actora no ha acreditado las pérdidas sufridas ni el envilecimiento en su caso soportado por los cuadros, por lo que debe desestimarse este motivo de impugnación".

Pues bien, que concurre cuando menos negligencia en el actuar de la entidad queda evidenciado por la naturaleza de los bienes, no discutida, y por la inexistencia de depreciación extraordinaria alguna de los mismos, de lo que se sigue la improcedencia de su amortización, interpretación ésta que, además de derivar claramente de la normativa aplicable, ya resultaba del criterio jurisdiccional y de la doctrina administrativa existente al tiempo de la realización de los hechos, de suerte tal que cualquier quebrantamiento de dicha exigencia no puede ampararse, dentro de las reglas de la lógica, en un comportamiento que pueda ser calificado de razonable; por lo que se concluye que, si la cuestión se enfocase desde esta perspectiva, no cabe sostener que se ha producido un motivo en el que se pudiese amparar una posible alegación de inexistencia de responsabilidad.

2º.- Gastos no fiscalmente deducibles por constituir donativos o liberalidades. Se encuadran en este motivo los ajustes siguientes de los practicados en relación con la entidad Grupo Rayet S. A.:

a) DOS. Pago de facturas correspondientes al evento celebrado con motivo del cumpleaños del presidente de la compañía sin que se hiciese corrección alguna por estos conceptos para la determinación de la base imponible.

b) TRES. Adquisiciones de bomboneras de regalo, de vino y de opción de reserva de tres localidades VIP para la temporada 2007-2008 (facturada por Real Madrid Club de Fútbol), sin justificar la correlación de tales gastos con los ingresos y sin que se hiciese corrección alguna por estos conceptos para la determinación de la base imponible.

c) CUATRO. Pago de gastos de publicidad, propaganda y relaciones públicas sin justificar la correlación de tales gastos con los ingresos sin que se hiciese corrección alguna por estos conceptos para la determinación de la base imponible.

d) CINCO. Pago de gastos por la estancia en establecimientos de hostelería del presidente de la compañía y de su familia sin que se hiciese corrección alguna por este concepto para la determinación de la base imponible.

e) SEIS: Pago de gastos facturados por la entidad Finca Cuevas Minadas S. L. sin identificar a los beneficiarios de los mismos ni probar la correlación de estos gastos con los ingresos y sin que se hiciese corrección alguna por este concepto para la determinación de la base imponible.

En todos estos supuestos es patente la falta de correlación del gasto con los ingresos de la entidad, correlación ésta que exige el artículo 14.1, e) del TRLIS para la deducibilidad. En efecto, conforme al artículo 10.1

del TRLIS, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades está constituida, fundamentalmente, por la "renta del ejercicio", esto es, lo que en el Plan General de Contabilidad se denomina "resultado del ejercicio". Ahora bien, en orden a la determinación de dicho resultado es de necesaria aplicación el principio de correlación de ingresos y gastos, incluido entre los principios contables recogidos en la Parte I del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1.643/1990, de 20 de diciembre, el cual define al resultado del ejercicio como constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, de donde se sigue que para que dichos gastos minoren a tales ingresos es necesario, desde la perspectiva de una correcta contabilidad (la cual constituye el punto de partida para la exacción del tributo), que aquellos sean necesarios para la obtención de estos, salvo las excepciones contempladas en la normativa aplicable.

Al respecto, cabe indicar que el artículo 14.1, e) del TRLIS dice lo que sigue:

"Artículo 14. Gastos no deducibles

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

(...)"

Como puede observarse, el precepto legal, no exige, para no considerarlos donativos y liberalidades y, por tanto, para admitir su deducibilidad, que los gastos por relaciones públicas con proveedores o clientes y que los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni que los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios sean estrictamente necesarios para la obtención de ingresos (siempre que puedan ser identificados como tales proveedores, clientes o personal de la empresa los beneficiarios de tales gastos o que pueda demostrarse que mediante tales gastos se ha intentado promocionar la venta de los bienes o servicios objeto de la actividad del obligado tributario, lo que no ha ocurrido aquí, como resulta de la explicación de los ajustes practicados ya examinada anteriormente); pero respecto de cualesquiera otros gastos distintos de estos el tenor literal de la ley, en interpretación "a contrario sensu", exige imperativamente su correlación con los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo lo que, asimismo, presupone, en todo caso, su igual correlación con la actividad económica desarrollada por el sujeto pasivo.

De la normativa expuesta resulta que para que éstos y cualesquiera otros gastos puedan revestir la condición de deducibles a los efectos de la determinación de la base imponible, la vigente normativa exige, entre otros extremos, que se hallen correlacionados con la actividad desarrollada por el sujeto pasivo del Impuesto y con los ingresos procedentes del ejercicio de dicha actividad, de suerte tal que la omisión de dicho requisito, cuando ésta se produce, como ocurre en el caso en examen, impone irremediabilmente la no consideración de deducibles de los gastos afectados por tales circunstancias.

Consecuencia implícita de lo anterior es que la citada correlación debe de ser probada por el obligado tributario, contrariamente a lo ocurrido en el supuesto presente, so pena, en caso contrario, de que los gastos sean considerados como actos a título gratuito, lo que impone automáticamente su consideración como no deducibles. A este respecto cabe recordar lo que en materia de obligaciones formales y de prueba establecen los artículos 29.1, e), f) y g), 105.1 y 106. 3 de la Ley 58/2003 .

Sobre esta cuestión el TEAC, en Resolución 00/4365/2004 de 15 de febrero de 2007, Fundamento de Derecho Décimo, manifiesta lo siguiente:

"DÉCIMO.- En relación a la octava cuestión, referente a la procedencia de la regularización practicada, en relación a la no admisión por la inspección como gasto deducible fiscalmente, de determinados gastos detallados en el acta e informe ampliatorio, al no reunir los requisitos establecidos para ello, entre otros, por determinadas cantidades satisfechas a determinados directivos al extinguirse la relación laboral especial de alta dirección que les unía a la compañía, en aquellos importes en los que, una vez examinados los respectivos contratos de prestación de servicios profesionales, se produce un exceso de indemnización no justificado contractualmente, y que no deben tener la consideración fiscal de gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades, en la parte no justificada contractualmente, de acuerdo con el artículo 14.1.e) de la Ley 43/1995 , considerándose liberalidades, señalando la

inspección en síntesis que los gastos citados no resultan debidamente justificados en cuanto a su obligatoriedad contractual, no resultando acreditado su relación con los ingresos de la actividad. A estos efectos hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 10.3 y 14 de la Ley 43/1995 a cuyo tenor: Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible. "3. En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas". Artículo 14. Gastos no deducibles. "1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: e) Los donativos y liberalidades; No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos". Con independencia de que la Ley 43/1995 parte del resultado contable para determinar la Base Imponible de la Sociedad, efectuando los ajustes pertinentes, ello no ha de dar lugar a que todo gasto, por el simple hecho de estar contabilizado, ha de ser necesariamente deducible. La deducibilidad de un gasto contablemente reflejado está vinculada a la correlación con los ingresos, de ahí que, sea necesario probar que dicho gasto tiene incidencia en la obtención de los ingresos de la sociedad, prueba que ha de aportar la propia Entidad".

Igualmente, en su Resolución 00/1577/2001, de fecha 12 de noviembre de 2004 (unificación de criterio), Fundamento de Derecho Sexto, dice que:

"SEXTO: En tercer lugar, se plantea la deducibilidad de una serie de partidas que corresponden a diferentes conceptos.

1) En primer lugar, la Inspección considera que no son deducibles gastos que tienen el carácter de liberalidades, incluyendo los siguientes:

- Ejercicio 1996: gastos por la adquisición de bebidas y cestas de navidad, 19.092 € (3.176.642 pts.); una factura de restaurante, 3.693,82 € (614.600 pts.) y otra factura correspondiente a la actuación del artista..., 1.202,02 € (200.000 pts.).

-Ejercicio 1997: se incluyen gastos por importe de 31.708,04 € (5.275.774 pts.) que corresponden a conceptos tales como "Comunidad de..., puros, butano-..., gas-..., lotería, cecinas, gastos jardinería chalet, productos alimentación, cestas de navidad, bombones, banquete, espicha, entradas fútbol, bandejas y relojes de plata, compra televisión".

-Ejercicio 1998: el importe de los gastos asciende a 77.795,94 € (12.944.156 pts.), que corresponden a "resto banquete 1997, puros, flores, banquete Hotel..., joyería, comida, bombones, colonia, cena, quesos, cestas de navidad, jamones".

El artículo 14 de la Ley 43/1995 señala "1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...) e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos. (...)".

La enumeración que efectúa este precepto de una serie de prestaciones que no se califican como liberalidades a efectos de su deducción no supone que automáticamente todos los gastos en que incurre la entidad y que pueden ubicarse en alguno de los conceptos que cita este precepto suponga admitir su deducción. Este artículo exige que se trate de gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores o con el personal de la empresa en virtud de los usos y costumbres, es decir, es necesario que se acredite por el sujeto que pretende ejercitar el derecho a la deducción que el conjunto de las cantidades gastadas han tenido como fin o destino clientes y proveedores para favorecer el desarrollo de sus relaciones comerciales o, en el caso de los trabajadores, que se pruebe que han sido los destinatarios de una serie de gastos en los que ha incurrido la empresa como consecuencia de una costumbre o uso; no basta, sin más, indicar que se trata de gastos por relaciones públicas cuando las cantidades cuya deducción pretende la entidad engloba conceptos muy diferentes cuya relación con los posibles ingresos que pueden generar resulta muy dudoso.

La entidad se limita a señalar que estos gastos se encuentran relacionados con los ingresos pero no aporta ninguna prueba que lo acredite tal y como exige el artículo 114 de la Ley 230/1963 General Tributaria cuando afirma "1 Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo. (...)", siendo imposible apreciar tal vinculación

respecto de gastos como los enumerados anteriormente -banquetes, puros, gastos jardinería, comunidad, lotería, entrada fútbol, entre otros- si el sujeto pasivo no desarrolla una mínima actividad probatoria que permita a este Tribunal valorar la concurrencia de esa vinculación con los ingresos".

Por su parte, la Audiencia Nacional se ha manifestado también sobre esta cuestión. Así, en su Sentencia de fecha 3 de octubre de 2007, Recurso 538/2004 , referencia JUR 2007/334900, Fundamento de Derecho Cuarto, se dice:

"CUARTO

(...)

De lo preceptuado en este precepto, el concepto de "gasto necesario" se predica de aquellos gastos a cargo del sujeto pasivo ocasionados como consecuencia de su actividad empresarial, ineludibles para su desarrollo económico y financiero, y relacionados con la actividad que constituye su objeto social, de forma que su incidencia en el desenvolvimiento empresarial los hacen necesarios.

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.

Es necesario por tanto precisar si las cantidades que la recurrente pretende sean consideradas como gastos deducibles pueden ser a su vez considerados, "cantidades que las empresas dediquen a la promoción de sus productos" pues si así fuera, quedarían excluidas del concepto de liberalidad a tenor del art. 14.e) de la Ley 43/1995 y podrían así ser considerados gastos necesarios para la obtención de ingresos.

El Tribunal Supremo, interpretando el art. 14 f) de la Ley 61/1978 ha entendido que no constituyen promoción de productos de la empresa los obsequios y donativos al personal de la propia empresa, el homenaje al ex director, el lunch de Navidad, las comidas al personal, los regalos de Navidad, los gastos del Consejo y Comité y, en general, cualesquiera gastos en relación con el personal de la empresa; en segundo lugar, tampoco las que hacen referencia a atenciones a clientes, como agendas, fiestas, invitaciones, etc.; finalmente, tampoco las que hacen relación con otras empresas (visita del Presidente de otra empresa o gastos a proveedores) ni a las atenciones con la prensa y autoridades, (sentencias del Tribunal Supremo de 20 de enero de 1989 y 27 de febrero de 1989). Por otra parte, si bien es cierto que, en la sentencia de 27 de diciembre de 1990, el propio Tribunal Supremo declaró la nulidad del art. 125 f) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 18 de octubre, que desarrollaba el concepto de liberalidades como partida deducible, por ser más extenso que el del propio art. 14 de la Ley, también lo es que, a tenor de la citada Jurisprudencia, la noción de "promoción de sus productos" ha de ser objeto de interpretación estricta sin que pueda llegar a comprender ni los gastos efectuados respecto del personal de la empresa ni tampoco aquellos otros por relaciones públicas con clientes o proveedores, que sí, en cambio, han venido a constituir gasto deducible - art.14.1 e)- tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , que concreta la abstracta noción de "promoción de sus productos" que incluía la Ley 61/1978 en el sentido de que se trate de "gastos realizados para promocionar directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios" que a los efectos que ahora importan si bien no es norma de aplicación al caso puede, no obstante, servir como criterio de interpretación.(TRIBUNAL SUPREMO, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, SENTENCIA de 1-10-1997, Recurso de Apelación núm. 10290/1991 ...)

En consecuencia, los gastos causados por el sujeto pasivo del Impuesto, constituidos por atenciones a clientes ("obsequios", "regalos", invitaciones o análogos), distintos de los gastos de promoción, publicidad o de propaganda del producto en la apertura o prospección de nuevos mercados, no tienen esa consideración de

"necesarios", como declara la jurisprudencia antes citada, al tratarse de gastos "convenientes", que derivan más de un uso social, cuyo fundamento es distinto al propio de "gasto necesario" fiscal.

Desde este punto de vista, no todos los gastos son necesarios. Hay gastos que pueden ser necesarios, otros que son convenientes, y puede haber gastos que siendo reales y están documental y contablemente acreditado, sin embargo, no son "fiscalmente deducibles", pues la "deducibilidad" de los mismos adquieren el carácter de "beneficio o ventaja fiscal", al responder a criterios del legislador, de política fiscal, no contable.

En este sentido, sólo es "gasto fiscalmente deducible" el admitido por la norma fiscal y no incluido entre los "gastos no deducibles", en el contexto de la naturaleza del Impuesto sobre Sociedades, es decir, como "un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley" (art. 1.1, de la Ley 43/95); renta que se obtiene del ejercicio de la actividad empresarial, gravándose los beneficios obtenidos por las entidades jurídicas en el desarrollo de dicha actividad.

Por ello, el concepto de "gasto deducible" se ha de poner en relación con la "obtención de beneficios", no hablándose de la "necesidad" en el sentido exigido por la normativa anterior del Impuesto sobre Sociedades.

Finalmente, hemos de añadir que tratándose de un beneficio fiscal, ha de ser objeto de interpretación restrictiva, como exige el art. 23 LGT y ha sostenido la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

A la vista de todo lo anterior se concluye que el obligado tributario no ha actuado, a la hora de computar los gastos de referencia como partidas deducibles a efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo de 2007 con la diligencia necesaria que se exige en el artículo 179. 2 .d) de la Ley 58/2003 , al no encontrarse en la doctrina administrativa ni en la jurisprudencia ninguna resolución que ampare la ausencia de culpabilidad en relación con estas conductas."

Pues bien, la Sala estima que dicha motivación cumple el estándar exigido por el T.S., pues en la sanción impuesta, con examen por separado de cada uno de los conceptos sancionados, se hace un análisis de las circunstancias del caso, justificando en cada supuesto por qué se ha producido la culpabilidad de la actora. La referencia a que "no era una adquirente ocasional de obras de arte", no es más que un simple argumento añadido a las argumentaciones contenidas en dicho Acuerdo para denegar dicha amortización.

En cuanto al despacho de la culpabilidad, como se afirma en la pág. 54 del escrito rector, con una forma "genérica, colectiva y conjunta", hay que significar que tiene toda su razón el tratamiento común -a efectos de su no deducción- dado a esos gastos por la Inspección, pues existe un fundamento común para su rechazo, que no están relacionados con los ingresos.

Y a pesar de lo manifestado por la recurrente, a juicio de esta Sala, tampoco la Inspección motiva la culpabilidad por exclusión sino que ésta motiva, en primer lugar, la culpabilidad y posteriormente examina si existe motivo alguno que exima dicha culpabilidad, como puede ser la interpretación razonable de la norma, que asimismo rechaza.

Por todo ello, procede desestimar este motivo, y, por ende, estimar parcialmente el recurso.

Quinto.

Con arreglo al artículo 139.1.2 de LJCA cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

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

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de las entidades Restablo Inversiones, S.L. y Grupo Rayet, S.A., contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 9 de octubre de 2014, RG-00-01518-2013, RG-00-04445-2013 y RG-00-01403- 2012, a que las presentes actuaciones se contraen, debiendo anular dicha resolución exclusivamente en los términos contenidos en la presente sentencia, por no ser conformes a derecho, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración, debiendo asumir cada parte las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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 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 Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.