

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070005

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de abril de 2018

Vocalía 3.^a

R.G. 6676/2014

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Sanciones. Reducción por conformidad. Afirma el contribuyente que la reducción por conformidad está mal calculada por no haberse tenido en cuenta todos los ajustes respecto de los que se prestó la conformidad. Efectivamente, debe aplicarse la reducción por conformidad, a pesar de haber suscrito el sujeto pasivo acta de disconformidad, respecto de las regularizaciones a las que expresamente dio conformidad en las alegaciones formuladas frente a tal acta, por establecerse expresamente dicha posibilidad en el párrafo segundo del art. 7.2 del RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario) sin que dicho precepto exija que, en estos casos, la conformidad deba ir referida a la totalidad de las regularizaciones propuestas en tales actas de disconformidad.

En el caso analizado, el acuerdo de imposición de sanción, al determinar la reducción por conformidad, si bien enumera la totalidad de los conceptos a los que la interesada había manifestado su conformidad en sus alegaciones a la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad incoada, sin embargo, en el cálculo de la reducción tiene en cuenta sólo una parte de los mismos. Por ello, el Tribunal Central estima la pretensión en este punto, debiéndose calcular la reducción por conformidad teniendo en cuenta todos los conceptos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 183.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 7.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), disp. adic. 11.^a.

RD 1159/2010 (Se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el PCG aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre y el PGC de Pymes aprobado por RD 1515/2007, de 16 de noviembre).

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestas por **X SA (nº NIF)**, y en su nombre y representación, por D. **Ax...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., frente a los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2010 y 2011 (**A23-...**) y de imposición de sanción (**A23-...**), dictados en la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 28 de octubre de 2014 el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid dictó acuerdo de liquidación correspondiente al IS 2010 y 2011 del que resultaba una cantidad a ingresar de 598.325,29 euros, de los que 524.821,56 euros correspondían a cuota y 73.503,73 euros a intereses. El acuerdo se notificó el 28 de octubre de 2014.

Segundo:

De las actas, informes y acuerdos derivaba, en síntesis, lo siguiente:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 21 de noviembre de 2013 mediante la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de alcance general referido al Impuesto sobre Sociedades 2010 y 2011 e Impuesto sobre el Valor Añadido 1T 2010 a 4T 2011.

Las actuaciones de comprobación e investigación referentes al IS culminaron con la incoación del acta de conformidad **A01-...** y el acta de disconformidad **A02-...**, ambas de fecha 2 de junio de 2013 y notificadas ese mismo día. El acta de disconformidad dio lugar al acuerdo de liquidación impugnado.

Los hechos relevantes a tener en cuenta en la regularización son:

1) La sociedad está regida por un Consejo de Administración integrado por 4 miembros. La Inspección entendió que la interpretación del artículo 17 de los Estatutos era que la retribución máxima conjunta de todos los miembros del Consejo de Administración era 1.000.000 euros

2) La Inspección niega la deducibilidad de una serie de gastos bien por no estar correlacionados con los ingresos bien por haberse debido calificar como inmovilizado o porque por su propia naturaleza no eran fiscalmente deducibles.

3) La sociedad fue beneficiaria de la escisión de la sociedad **ZC... SA**. El proyecto de escisión se aprobó el 20 de marzo de 2010 y la fecha de los balances de escisión fue el 31 de diciembre de 2009 para **X SA** y el 28 de diciembre de 2009 para **ZC... SA**. La Junta General de la sociedad escindida por la que se aprobó la escisión se celebró el 27 de junio de 2010.

En concreto, se le traspasaron los elementos patrimoniales que constituían el negocio inmobiliario de la escindida, es decir, un local sito en la calle C... y la deuda relacionada con él. Esta deuda se contrajo mediante póliza de 17 de diciembre de 2009 por un importe de 6.618.870 euros y vencimiento el 17 de junio de 2010, devengándose unos intereses de 100.319,27 euros, lo que hacía un importe a devolver total de 6.719.189,27 euros.

Llegado el vencimiento se firmó una nueva póliza por importe de 6.720.000 euros, con vencimiento el 17 de junio de 2011, devengándose unos intereses de 221.433,33 euros, lo que hacía un importe a devolver total de 6.941.433,33 euros.

Ambas deudas fueron contraídas inicialmente por **ZC... SA**, actuando como fiador **X SA**.

X SA se dedujo el importe total de los intereses, lo que motivó un ajuste de la Inspección al entender que la diferencia de principales de ambas pólizas (101.130 euros) no podía ser un gasto.

4) La sociedad era arrendataria de un inmueble situado en la calle S... en el que ejecutó una serie de obras que fueron deducidas como gastos. Sin embargo, la Inspección entendió que, como no se trataba de gastos de conservación sino de reforma integral (mejora), debían activarse.

5) La Inspección no permitió la deducción de ninguna parte de los gastos relacionados con el cambio de estanterías de una nave en

Tercero:

Asimismo, las actuaciones inspectoras motivaron la imposición de una sanción a **X SA** por el IS 2010 y 2011 de 361.103,17 euros, por infracción tributaria grave del artículo 191.1 de la LGT impuesta por acuerdo de fecha 28 de octubre de 2014 del Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, notificado el 28 de octubre de 2014.

Cuarto:

Disconforme con los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, **X SA** presentó el 18 de noviembre de 2014 reclamaciones económico-administrativas contra las mismas, registradas con los números 00-6676-14 y 00-6683-14, respectivamente mediante escritos en los que solicitaba la puesta de manifiesto de los expedientes para formular alegaciones.

La puesta de manifiesto para alegaciones de las reclamaciones se notificó el 20 de abril de 2015 y éstas se presentaron, mediante un único escrito, el 6 de mayo de 2015. El 22 de junio de 2016 se presentó un escrito de alegaciones complementarias.

En relación con el acuerdo de liquidación, el reclamante alega:

- Debe admitirse la deducción de la totalidad de las retribuciones satisfechas a los administradores pues una interpretación del artículo 17 de los Estatutos a la luz del resto de documentos existentes conduce a esa conclusión. Además, la Inspección, en una comprobación practicada a la sociedad vinculada V...SA, saldada con el acta A01-..., permitió la deducción de tales gastos siendo sus Estatutos iguales.

- Ha de permitirse la libertad de amortización regulada en la DA 11ª TRLIS en aquellos casos en los que la Inspección ha determinado la activación de lo que el contribuyente había contabilizado como gasto. En este sentido, afirma que el ejercicio de la opción se puede realizar durante la comprobación y que en nada afecta al mismo el hecho de que no se haya ejercitado en los elementos contabilizados como inmovilizado.

- En cuanto al gasto financiero del préstamo incluido en el patrimonio obtenido de la sociedad escindida, entiende que, en la medida en que tuvo que hacer frente al importe íntegro de dicho préstamo, puede deducirse todos los intereses.

- Los gastos por las obras en la calle S... no tienen la consideración de mejoras por lo que no deben activarse.

- Parte de los gastos facturados por el proveedor Jx... relacionados con las estanterías de la nave de ... no deben activarse.

En cuanto a la sanción, el reclamante alega:

- Error en el cálculo de la reducción por conformidad al no haberse tenido en cuenta todos los ajustes sancionables aceptados por el contribuyente.

- Nulidad de la sanción por estar amparada la conducta en una interpretación razonable de la norma y también por la falta de motivación del elemento subjetivo.

Quinto:

De conformidad con el artículo 230 LGT, las reclamaciones económico-administrativas fueron acumuladas mediante acuerdo de la Abogada del Estado-Secretaría del Tribunal el 20 de marzo de 2015.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en las presentes reclamaciones económico-administrativas los requisitos de legitimación, competencia y formulación en plazo que constituyen los presupuestos para su admisión, siendo las cuestiones a resolver: la deducibilidad de la retribución satisfecha a los administradores, la aplicabilidad de la libertad de amortización, la deducción de los gastos financieros por la subrogación en la obligación de pago, la deducción de las obras realizadas en el inmueble de la calle S... , la deducción de los gastos de mudanza y desmantelamiento y la procedencia de la sanción.

Segundo:

Comenzando por la deducibilidad de la retribución satisfecha a los administradores, el artículo 17 de los Estatutos de la entidad dice:

El cargo de administrador es retribuido, y esta retribución consiste en una remuneración anual alzada entre un importe mínimo de 10.000 Euros y máximo de 1.000.000 de Euros, que fijará para cada ejercicio la Junta General. Dicha cantidad podrá repartirse por el propio Consejo en forma no igualitaria entre los distintos miembros del mismo y variará en función de su dedicación y trascendencia de las gestiones realizadas.

La inscripción en el Registro Mercantil de la modificación anterior se practicó al amparo de la escritura pública de 27 de julio de 2007 otorgada por el notario D. Ix..., con el número ... de su protocolo. Concretamente, en la anotación ... de las incluidas en el Registro Mercantil se indica lo siguiente:

30. **X SA.-DON Ax...**, en nombre y representación de la sociedad de esta hoja, como Secretario de la misma, expresamente facultado por la JUNTA GENERAL UNIVERSAL, en reunión celebrada en el domicilio social el día 24 de julio de 2007, quedando el acta aprobada por unanimidad al finalizar la misma, y siendo adoptados por unanimidad los acuerdos que se ejecutan según certificación inserta, expedida por el propio señor en virtud de tal cargo, con el visto bueno de su presidente Don Doña **Tx...**, cuyas firmas están legitimadas por el propio Notario Autorizante, ha otorgado la escritura que se inscribe por la que se eleva a público tales acuerdos siguientes:

“Artículo 17º.

La Sociedad estará regida y administrada por un Consejo de Administración compuesto por tres miembros como mínimo y siete como máximo, elegidos por la Junta General.

Para ser nombrado administrador no se requiere la calidad de accionista, pudiendo serlo tanto personas físicas como jurídicas.

No podrán ser administradores los quebrados o concursados no rehabilitados, los menores incapacitados, los condenados a penas que lleven aneja la inhabilitación para el ejercicio de cargo público, aquellos que por razón de su cargo no puedan ejercer el comercio, y en general aquellas personas que estén incursas en una causa de incompatibilidad declarada por cualquier Ley Estatal o Autonómica.

Tampoco podrán ser Administradores de la Sociedad los funcionarios al servicio de la Administración con funciones a su cargo que se relacionen con las actividades propias de la Sociedad, y en especial las personas a que se refiere la Ley 5/06, de 10 de abril, y la Ley 14/95, de 21 de abril, de la Comunidad Autónoma de Madrid.

El cargo de administrador es retribuido, y esta retribución consiste en una remuneración anual alzada entre un importe mínimo de 10.000 Euros y máximo de 1.000.000 de Euros, que fijará para cada ejercicio la Junta General. Dicha cantidad podrá repartirse por el propio Consejo en forma no igualitaria entre los distintos miembros del mismo y variará en función de su dedicación y trascendencia de las gestiones realizadas.”

EN SU VIRTUD INSCRIBO LA MODIFICACIÓN DEL ARTICULO 17 DE LOS ESTATUTOS SOCIALES.- Así resulta de copia de la escritura autorizada por el notario **Ix...** de MADRID, el día 27 de julio de 2007, con el número .../2007 de su protocolo. Presentada copia en este Registro con el número ... el día dos de agosto de 2007, según Asiento de Presentación 28, del diario 1794. Madrid a treinta y uno de agosto de dos mil siete. Hnos. ... y

De forma que, como se ha visto, la anotación realizada en el Registro Mercantil se limita a transcribir el artículo con la siguiente introducción:

30. **X SA.-DON Ax...**, en nombre y representación de la sociedad de esta hoja, como Secretario de la misma, expresamente facultado por la JUNTA GENERAL UNIVERSAL, en reunión celebrada en el domicilio social el día 24 de julio de 2007, quedando el acta aprobada por unanimidad al finalizar la misma, y siendo adoptados por unanimidad los acuerdos que se ejecutan según certificación inserta, expedida por el propio señor en virtud de tal cargo, con el visto bueno de su presidente Don Doña **Tx...**, cuyas firmas están legitimadas por el propio Notario Autorizante, ha otorgado la escritura que se inscribe por la que se eleva a público tales acuerdos siguientes:

(...)

La Inspección consideró que la retribución del conjunto de administradores no podía exceder de 1.000.000 euros. Sin embargo, el interesado, con ocasión del trámite de alegaciones posterior a la firma del acta, manifestó que ese límite se refiere a la retribución de cada administrador, no del conjunto de ellos.

En apoyo de su argumentación alude a que la escritura en la que se modificó la redacción de los Estatutos estaba acompañada de una certificación de la Junta General, en la que, según él, se dice, como “preámbulo” del artículo 17: *al ser la voluntad de esta Junta general que sea retribuido el cargo de Consejero, consistiendo la remuneración en un salario anual alzado por cada Consejero por un importe mínimo de 10.000 euros y máximo de 1.000.000 euros, cuantía que será determinada anualmente por la Junta General...*

También aporta un dictamen del Notario de Madrid **Cx...** en el que, en base al significado de la palabra repartir, el acuerdo inspirador y los actos posteriores de la Junta, entiende que el límite del millón de euros afecta a cada Consejero y no al conjunto de ellos

La Inspección rechaza este argumento dado que la certificación invocada por el reclamante y que serviría para interpretar la cláusula estatutaria en el sentido defendido por el obligado tributario no figura inscrita en el Registro Mercantil.

Pues bien, como defiende la Inspección, una interpretación cabal del artículo 17 de los Estatutos lleva a concluir que el importe máximo allí reflejado (1.000.000 de euros) se refiere al conjunto de los administradores. La certificación de la Junta General que, según dice contribuyente, está unida a la escritura (ni una ni otra constan en el expediente) en la que se contiene la redacción de ese artículo 17 de los Estatutos, no modifica la valoración que debemos hacer de la cláusula estatutaria, y ello porque, como se ha señalado, la misma, en caso de existir, en todo caso no figura inscrita en el Registro Mercantil.

El dictamen aportado no perjudica esta conclusión, pues en él se pasa por alto la ausencia de constancia en el Registro Mercantil de la certificación de la que habla el interesado, circunstancia a todas luces determinante de la no deducibilidad del exceso de gasto sobre el 1.000.000 euros, ya que la ausencia de esa referencia impide que sea oponible a terceros de buena fe.

Finalmente, esta conclusión tampoco está reñida con la alcanzada en la comprobación de **V...SA** (acta **A01-...**), en la que se entendió que el límite no era global sino de cada administrador. La diferencia entre ambos supuestos es de vital importancia: en el caso de **V...SA** la certificación de la Junta General sí había tenido acceso al Registro Mercantil, con lo que constaba ante terceros de buena fe; mientras que en nuestro caso únicamente pasó al Registro Mercantil el nuevo artículo 17 de los Estatutos, pero no la certificación de la Junta General. Así, en el acta de conformidad **A01-...** se dice:

*No obstante lo anterior, la interpretación que del artículo 30 de los Estatutos Sociales se refiere más arriba y que esta Inspección considera válida no puede obviar, sin embargo, que el expositivo de la voluntad de la Junta General –a pesar de no coincidir con la confusa redacción literal del artículo 30- consta inscrito en el Registro Mercantil por lo que cualquiera otra interpretación diferente deja ya de tener sentido y, lo más importante y decisivo para la consideración o no de gasto deducible de la totalidad de la cuantía satisfecha es que **cualquiera ajeno a la Junta general de Accionistas que lea el artículo 30 de los Estatutos acompañado del expositivo de la voluntad de la Junta General puede razonablemente interpretar que los límites referidos lo son para cada Consejero –límite que sí se cumple- y no para el conjunto del Consejo de Administración.***

Como se ve, las circunstancias son distintas en nuestro caso, faltando la circunstancia esencial que determinó la conclusión inspectora alcanzada en dicha acta de conformidad: la constancia en el Registro Mercantil de esa voluntad de la Junta General, por lo que hemos de desestimar la pretensión del reclamante.

Tercero:

La aplicación de la libertad de amortización regulada en la DA 11ª TRLIS debe descartarse. Dicha disposición afirma:

1. Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, podrán ser amortizadas libremente. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

(...)

Señala la inspección al respecto:

“Respecto de esta alegación esta Inspección considera lo siguiente:

-Conoce y asume, como no puede ser de otra manera, pero además comparte, que la regularización de la situación tributaria en las actuaciones inspectoras de carácter general debe abarcar todos los elementos que constituyan el hecho imponible, sean estos de signo positivo o negativo.

-Para la libertad de amortización, como efectivamente señala el representante del obligado tributario, ni la Ley ni el Reglamento del Impuesto de Sociedades fijan un plazo concreto para optar por su ejercicio, simplemente indica que "...podrán ser amortizados libremente."

Tratándose de una opción y no estableciendo la normativa específica del Impuesto ninguna regla especial hay que acudir a la Ley General Tributaria, cuyo artículo 119.3 señala literalmente lo siguiente:

"3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración".

Por lo tanto de acuerdo con la normativa fiscal la opción por aplicar la libertad de amortización prevista en la disposición adicional undécima del TRLIS debe realizarse en el periodo de declaración.

-En las alegaciones se indica de manera contradictoria que el gasto se contabilizó y se dedujo como ejercicio del derecho a la amortización libre (Ninguna manifestación hay más clara y expresa de la voluntad de deducir íntegramente el importe total del bien, que la deducción como gasto que efectivamente aplicó) y que se consideró erróneamente como gasto del ejercicio (Claramente, ante la calificación de gasto aplicada por el obligado tributario no tenía sentido plantear la necesidad de ejercer el derecho a la libertad de amortización y, en consecuencia, cuando puede exigirse el ejercicio de dicha opción).

Esta Inspección entiende que se contabilizaron y dedujeron erróneamente como gasto cantidades que tenían que haber sido contabilizados como inmovilizado y deducirse, en su caso, vía amortización.

-Se indica por el representante del obligado tributario que solo cobra sentido la posibilidad de aplicarse la libertad de amortización una vez que el gasto se ha considerado como inmovilizado.

Sin embargo el obligado tributario sí que ha ejercido su opción a aplicarse la libertad de amortización, en concreto ha optado por no aplicarla.

Tomando como ejemplo las obras realizadas en el inmueble de la calle C... y como indica el propio obligado tributario en las alegaciones De las obras realizadas una parte importante fue calificada y registrada como inmovilizado. En concreto, se dio dicha consideración a 116.223,93€ respecto del ejercicio 2010 y 46.110,65€ respecto de 2011.

Pues bien, en las cantidades que X SA consideró directamente como inmovilizado -en estas obras y en el resto del inmovilizado-, optó por no aplicar la libertad de amortización, no hay ningún ajuste extracontable en la declaración del impuesto de sociedades, en las memorias anuales no se hace ninguna referencia a que se opte por aplicar la libertad de amortización (de hecho se señalan los porcentajes de amortización que son los que se aplican), ni ningún otro indicio que pudiera hacer pensar que se optaba por la tan citada libertad de amortización.

Por lo tanto no se trate éste de un supuesto en que el obligado tributario no haya podido optar porque nunca se produjeron las circunstancias que debían dar lugar a la decisión, muy al contrario el obligado tributario en el año 2011 contabilizó como inmovilizado elementos sobre los que decidió no aplicar la libertad de amortización.

Carecería de toda lógica considerar que únicamente se optaba por aplicar la libertad de amortización para aquellos bienes que posteriormente pudiera regularizar la inspección y sin embargo no se optara para el inmovilizado que directamente fuera así considerado por el obligado tributario.

Por lo tanto en el caso que nos ocupa el obligado tributario sí que optó y optó por la no aplicación de la libertad de amortización, finalizado el plazo de declaración y conforme a lo dispuesto en la LGT no puede cambiar su opción, basándose en que precisamente respecto de los elementos concretos que se regularizan, y solo para estos, sí que quería aplicarse la libertad de amortización.

En relación con la libertad de amortización se precisa aclarar que con la redacción dada a la disposición adicional undécima del TRLIS por el Real Decreto Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, en el año 2011 no era necesario mantener o crear empleo para que se pudiera aplicar.

Por el contrario en el año 2010 sí que era necesario este requisito relativo a la plantilla que no se produce en el caso de X SA como se desprende de los modelos 190 y las cuentas anuales."

Pues bien, debe confirmarse el criterio de la inspección a la vista de las circunstancias concurrentes, resultando de las mismas que la entidad no optó respecto a dichos bienes por la libertad de amortización, pretendiendo en vía de inspección, y respecto a los gastos regularizados por la inspección en relación con dichos bienes, considerar que debía entenderse ejercido el derecho a la libertad de amortización al contabilizar las operaciones como gasto. Acierta así la Inspección al negar la posibilidad de aplicar la libertad de amortización por no haberse ejercido este derecho en los activos contabilizados en los que era posible.

Cuarto:

Por lo que concierne a deducción de los gastos financieros devengados desde la contracción de la deuda por **ZC... SA** (17 de diciembre de 2009) hasta la novación de 17 de junio de 2010 (101.130 euros), ha de partirse de que para las operaciones realizadas resultada de aplicación la redacción del Plan General Contable dad por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. Concretamente, la disposición final cuarta afirma que se aplicará a las cuentas anuales de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2010.

Según este régimen, en las combinaciones de negocios, los gastos que la sociedad adquirente puede deducirse son los posteriores a la fecha de adquisición, que se equipara a la fecha de celebración de la junta de accionistas de la empresa escindida en la que se apruebe la operación: 27 de junio de 2010. Los gastos anteriores se deducen por la sociedad escindida. En esta misma línea, los activos y pasivos de la sociedad escindida a reconocer por la sociedad adquirente se valorarán por el valor razonable que tuvieran en la fecha de adquisición. Ese valor razonable, que no se discute por el contribuyente, es de 6.720.000 euros. Evidentemente, la sociedad adquirente no debe contabilizar un gasto para llevar el pasivo recibido de 6.618.870 euros a 6.720.000 euros porque este último es el importe por el que debe lucir en su contabilidad desde el principio.

Por lo tanto, es correcto el proceder de la Inspección, que admitió solo la deducción de los gastos por los intereses derivados de la póliza suscrita el 17 de junio de 2010, y determinó que el pasivo adquirido por **X SA** debió reconocerse por el principal de esa segunda póliza: 6.720.000 euros.

Así pues, esta alegación debe desestimarse.

Quinto:

Los gastos incurridos en el inmueble de la calle S... corresponden a obras de renovación de sanitarios, solado y alicatado de baños, sustitución de fontanería, saneamiento de la fachada e incluso instalación de un ascensor.

El inmueble no es propiedad del contribuyente sino de su vinculada F. El contribuyente es solamente arrendatario.

En el contrato de arrendamiento, **X SA**, como arrendatario, se obliga a hacer frente a las reparaciones.

Es obvio que las obras realizadas por el contribuyente exceden de la simple reparación, debiendo ser calificadas como renovación/mejora del local. En este sentido, la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias concreta lo que debe entenderse por ampliación y mejora:

2.3 Ampliación y mejora del inmovilizado material.

1. La «ampliación» consiste en un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por «mejora» el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

3. Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos, serán los siguientes:

a) Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes:

1. *Aumento de su capacidad de producción,*
2. *Mejora sustancial en su productividad, o*
3. *Alargamiento de la vida útil estimada del activo.*

b) El incremento de valor del activo se establecerá de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación o mejora.

Así pues, tal y como señala el acuerdo de liquidación, al no estar obligado el reclamante a la realización de dichas obras, correspondiendo las mismas al arrendador propietario del inmueble, debe confirmarse la improcedencia de su deducción.

Sexto:

En lo que se refiere a la renovación de las estanterías de ..., el contribuyente había presentado un documento elaborado por el proveedor, **Jx...**, en el que se recogía el detalle de los servicios recibidos.

Para resolver esta cuestión debe acudir a la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

Allí se afirma:

Primera. Valoración inicial.

1. Regla general.

3. El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

2. Costes de desmantelamiento o retiro y costes de rehabilitación.

1. Formarán parte del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de una provisión de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad.

Según esto, no pueden aceptarse las pretensiones del recurrente de considerar deducibles como gastos del ejercicio los correspondientes a los servicios consistentes en la retirada de cajas (11.500 euros), desmontaje de estanterías existentes (8.800 euros) y su transporte al vertedero de reciclaje (7.000 euros). Tales gastos han de suponer un mayor valor del activo que después se instala, pues están directamente relacionados por la puesta en funcionamiento de las nuevas estanterías: el desmontaje de las antiguas estanterías es condición sine qua non para que puedan instalarse las nuevas.

Por lo dicho la pretensión debe desestimarse.

Séptimo:

Pasando al examen de las sanciones, hemos de tratar en primer lugar las alegaciones referentes a la interpretación razonable de la norma.

Los ajustes aceptados en esta resolución son: minoración del gasto deducido por la retribución de los administradores, no deducibilidad de la totalidad de los gastos financieros contabilizados tras la adquisición del

patrimonio escindido, no deducibilidad de la deducción de las obras en el inmueble de la calle S... y activación de los gastos relacionados con las estanterías.

Comenzando por la retribución de los administradores, hemos visto que el gasto deducible tendrá como límite la retribución procedente conforme a los Estatutos. Teniendo en cuenta las circunstancias, particularmente la divergencia entre los Estatutos y la certificación de la Junta General unida a la escritura, debemos considerar que el comportamiento del contribuyente en este punto fue lo suficientemente diligente como para excluir el elemento subjetivo de la sanción.

Respecto a los gastos financieros, la norma contable establece claramente cuál es la fecha de adquisición en las escisiones (la fecha de celebración de la junta de accionistas de la sociedad escindida en que se acuerde la escisión: 27 de junio de 2010), que es la fecha relevante para la valoración de los activos y pasivos adquiridos. La norma en cuestión es clara y no cabe una interpretación distinta por lo que no puede aceptarse la pretensión del contribuyente en este punto.

En cuanto las obras en el inmueble alquilado en la calle S..., que fueron calificadas por el contribuyente como de conservación y consideradas de mejora tanto por la Inspección como por el Tribunal, hemos visto que las obras no tienen naturaleza de reparaciones, con lo que el arrendatario no debía hacer frente a su importe, no siendo concebible una interpretación razonable de la norma que aboque a una conclusión distinta.

Por último, la activación de los gastos relacionados con las estanterías de la nave de ... tampoco ofrece lugar a dudas, luego no podemos acoger la pretensión de que el comportamiento del contribuyente responda a una interpretación razonable.

Octavo:

En cuanto al elemento subjetivo de las sanciones, considera el reclamante no está suficientemente motivado.

Para el análisis de esta cuestión debe traerse a colación el criterio expresado por este Tribunal en los fundamentos jurídicos 3º y 4º de la resolución de 18 de febrero de 2016 (RG 7036/2015).

El Tribunal Supremo, basándose en sentencias del Tribunal Constitucional, se ha pronunciado sobre la necesidad de adecuación de las resoluciones administrativas sancionadoras al principio de presunción de inocencia en varias sentencias: de 6 de Junio de 2008 (Rec. nº. 146/2008), de 12 de Julio de 2010 (Rec. nº. 480/2007), de 20 de Diciembre de 2013 (Rec. nº. 1537/2010) y de 21 de febrero de 2014 (Rec. nº. 4185/2011), entre otras.

Este TEAC, acogiendo la doctrina del Tribunal Supremo, también se ha pronunciado sobre la exigencia de la aplicación del principio de presunción de inocencia a las resoluciones administrativas sancionadoras, y en concreto sobre el elemento subjetivo la infracción, en resoluciones, baste citar por todas, de 7 de junio de 2011 (RG 1013/2009) y de 21 de mayo de 2015 (RG 1564/2012).

Por ello cualquier análisis de la motivación, objeto de este recurso, debe hacerse desde la posición de la salvaguarda del principio de presunción de inocencia, no pudiendo admitirse interpretaciones contrarias a él.

Las mismas sentencias y resoluciones administrativas mencionadas rechazan la posibilidad de que baste el cumplimiento de los elementos objetivos de la infracción (por ejemplo dejar de ingresar) para que pueda considerarse que existe culpabilidad, es decir, la Administración ha de probar, además del elemento objetivo, el subjetivo, la culpabilidad, ya sea a título de dolo o de simple negligencia.

El artículo 183.1 LGT exige la concurrencia de la culpabilidad en cualquiera de sus dos modalidades (dolo o culpa) *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”*.

El análisis de la existencia de la culpabilidad se debe realizar en el procedimiento administrativo sancionador, de entre cuyos elementos toma protagonismo la motivación, no sólo por ser la cuestión debatida aquí, sino porque es a través de la motivación como se debe llegar a la conclusión de si la conducta fue culpable (en el caso que aquí interesa, si fue una conducta negligente).

Así la sentencia ya mencionada del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008 (Rec. nº. 146/2008) señala:

“... la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalcado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible

sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que **«no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere»** (FD 6). Y la misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 216/2002), señaló: «Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, **pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada.** Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta» (FD Cuarto).”

Asimismo debe traerse a colación la sentencia también de nuestro Alto Tribunal de 12 de Julio de 2010 (Rec. nº. 480/2007), en la que se afirma:

“... este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03, FJ 6º). La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, al señalar **que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio** (FJ 6º). Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. **Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere** [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)].”

En relación con todo ello, la sentencia citada de 20 de diciembre de 2013 (Rec. nº. 1587/2010), se dispone:

“... si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, **debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados**, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [sentencia de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/96), FJ 3º], cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 5º)].

Ni el Tribunal Económico-Administrativo Central, ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, a

la Inspección de los Tributos en el presente caso, a quien incumbía motivar la imposición de la sanción [confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3 º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05, FJ 4º)].”

Estas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así cuando se dice: *“hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico”* o *“Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere”* o *“sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados”*, se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.

A su vez se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación. Hasta tal punto se es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

Por ello, los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora

Sentados los requisitos que debe reunir la motivación de la culpabilidad, pasamos analizar su cumplimiento en este caso.

El acuerdo sancionador parte de la descripción de los elementos objetivos del tipo infractor y examina después las normas incumplidas, que el sujeto infractor conocía, llegando a la conclusión de que el incumplimiento de tales normas no ha podido deberse a una interpretación razonable de las mismas pues, a la postre, se considera que no son lo suficientemente complejas. Es decir, los acuerdos no identifican tipicidad con culpabilidad, que es lo proscrito en virtud de la prohibición de “automatismos” en la imposición de sanciones, sino que, a la vista de la claridad de las normas incumplidas, concluyen que su incumplimiento solo puede deberse a la falta de diligencia del reclamante.

En consecuencia, esta pretensión debe desestimarse.

Noveno:

Por último, afirma el interesado que la reducción por conformidad está mal calculada por no haberse tenido en cuenta todos los ajustes respecto de los que se prestó la conformidad.

Efectivamente, el acuerdo de imposición de sanción, al determinar la reducción por conformidad, si bien enumera la totalidad de los conceptos a los que la interesada había manifestado su conformidad en sus alegaciones a la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad incoada, sin embargo, en el cálculo de la reducción tiene en cuenta sólo una parte de los mismos. En particular, no tiene en cuenta la conformidad prestada a los siguientes conceptos: publicidad: 12.095,34 euros en 2010 y 2.135,59 euros en 2011; gastos de representación: 21.144,07 euros en 2010 y 2.778,42 euros en 2011; provisión insolvencias consorcio: 360,18 euros en 2010; restauración y viajes: 17.287,64 euros en 2010 y 28.121,77 euros en 2011 y reparación de embarcación: 4.965,74 euros en 2011.

Por ello, debemos estimar la pretensión en este punto, debiéndose calcular la reducción por conformidad teniendo en cuenta los anteriores conceptos, tal y como ha mantenido este Tribunal en resolución de 11 de septiembre de 2017 (RG 3852-2013).

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las presentes reclamaciones económico-administrativas,

ACUERDA:

- DESESTIMAR la reclamación 00-6676-14 interpuesta frente al acuerdo de liquidación del IS 2010 y 2011, confirmándolo íntegramente.
- ESTIMAR PARCIALMENTE la reclamación 00-6683-14 interpuesta frente al acuerdo de imposición de sanción por el IS 2010 y 2011, confirmando las sanciones impuestas si bien debiendo recalcularse la reducción por conformidad según lo expuesto en el último de los Fundamentos de Derecho de la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.