

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia:NFJ056564

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 9 de octubre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 278/2011***SUMARIO:**

IS. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Exención por reinversión. En el año 1997 la entidad declaró una transmisión exenta por reinversión consignando una cantidad a reinvertir superior, según alega, a la que correspondía. Sin embargo, la Inspección y el TEAC consideran que esa cantidad devino firme por la prescripción. La STS de 4 de julio de 2014 [Vid., STS, de 4 de julio de 2014, recurso n.º 581/2013 (NFJ054784)], establece la imposibilidad de comprobar las operaciones realizadas en ejercicios prescritos. **Diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios. Venta de terrenos.** No llegaron a utilizarse de forma duradera, sino que permanecieron inactivos en el patrimonio de la empresa. El TS ha exigido que los activos enajenados estén afectos a una actividad económica [Vid., STS, de 17 de octubre de 2011, recurso n.º 3273/2009 (NFJ045617)]. Debe anularse la sanción por falta de motivación e interpretación razonable.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 15, 21, 23 y 127.

RD 537/1997 (Rgto. IS), art. 41.

Ley 58/2003(LGT), arts. 70, 106, 107 y 145.

RDLeg 1564/1989 (TR LSA), art. 184.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 33.

PONENTE:*Doña Felisa Atienza Rodríguez.*

Magistrados:

Don FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

SENTENCIA

Madrid, a nueve de octubre de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 278/11 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D^a ROSA SORRIBES CALLE en nombre y representación de JOGOEL S.L. frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La parte indicada interpuso, con fecha de 29 de julio de 2011 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 1 de febrero de 2012, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 5 de septiembre de 2012 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

Cuarto.

. No fue solicitado el recibimiento a prueba del recurso, y si el de conclusiones, las partes concretaron sus posiciones en sendos escritos, quedando los autos pendientes para votación y fallo.

Quinto.

- Mediante providencia de esta Sala de fecha 19 de septiembre de 2014, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 2 de octubre de 2014 en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad JOGOEL S.L., la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 15 de junio de 2011, desestimatoria del recurso de alzada promovido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de 29 de septiembre de 2009, relativa al Impuesto sobre Sociedades y Acuerdo sancionador correspondientes a los ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001.

Segundo.

Las anteriores actuaciones administrativas tienen origen en las actuaciones de comprobación iniciadas por la Inspección de los Tributos, que dieron lugar a la incoación de un Acta A02 número 70954591, en fecha 27 de enero de 2005, en la que se hacía constar, en síntesis, lo siguiente:

"- Las actuaciones se iniciaron mediante comunicación notificada el 10 de julio de 2003.

- La sociedad JOGOEL SL tributó en régimen general en el Impuesto sobre Sociedades en los periodos referidos, con los datos que se señalaban.

- La sociedad fue constituida mediante Escritura Pública de 29 de diciembre de 1994, siendo aportadas las fincas que se señalaban: nueve terrenos en la localidad de Vails, dos casas en la misma localidad y dos casas en Montgat.

El capital se distribuyó al 50% entre Ricardo y su hijo Carlos Ramón ; situación que se mantiene hasta el 6 de julio de 2000, fecha en que fallece Ricardo .

Las participaciones sociales de Ricardo fueron adquiridas, por herencia, por sus nietos Celestina , Bruno y Everardo . A partir de esta fecha, la distribución del capital social ha sido: 50% Carlos Ramón , 16,66% Celestina , 16,66% Bruno y 16,66% Everardo .

- Por lo que se refiere al objeto social de JOGOEL SL, que ha permanecido invariable desde su constitución, consiste, según el artículo 2 de sus estatutos, en "la adquisición o promoción de fincas urbanas para su explotación en régimen de arrendamiento. Se excluye el arrendamiento activo financiero (leasing inmobiliario)."

El representante de la sociedad, en diligencia nº 2004, manifiesta que JOGOEL S.L. ha tenido por actividad tanto la mera tenencia de bienes y derechos como arrendamiento de inmuebles.

Con relación al ejercicio social, coincidió inicialmente con el año natural, pero desde la modificación de los estatutos sociales inscrita el 16 de febrero de 1997, el ejercicio social del 1 de diciembre al 30 de noviembre del año siguiente.

El obligado tributario fijó en el acto constitutivo su domicilio social en la c/ Ganduxer 54 de Barcelona, trasladándolo posteriormente, según escritura pública otorgada el 27 de febrero de 1997, a la c/ Fussina 6, también de Barcelona.

- En cuanto a las fuentes de ingresos, en las Cuentas Anuales de los periodos objeto de comprobación presentadas en el Registro Mercantil, consta como actividad principal "ia compraventa y explotación de bienes inmuebles en alquiler", consignando como código CNAE, 7032.

La Inspección recoge en distintos apartados cada tipo de ingreso:

A) Ingresos por arrendamiento de locales.

La sociedad obtiene ingresos por el arrendamiento de inmuebles de su propiedad, a excepción de ingresos de diversas inversiones financieras, y por la enajenación de inmuebles.

El activo de la sociedad, según las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y las cuentas anuales presentadas en el Registro Mercantil, está constituido por gastos de establecimiento, inmovilizado material, inmovilizado financiero, deudores, inversiones financieras temporales y tesorería.

El 11 de febrero de 2004, el representante aportó escrito relacionando los activos con indicación de los afectos y los no afectos a la actividad de arrendamiento. En el activo no afecto se incluyen los terrenos, los deudores por la venta de terrenos y las inversiones financieras y tesorería derivadas de la venta de los terrenos no afectos. La Inspección considera que tampoco pueden considerarse afectos los activos financieros.

De esta forma, el porcentaje de activos no afectos es del 74,80%; 63,52%; 78,16%, y 60,50%, respectivamente para cada periodo analizado.

Dado que en ninguno de los años objeto de comprobación el activo afecto alcanza el 50 por ciento del total activo de la sociedad, la Inspección califica a la sociedad como de mera tenencia de bienes.

Asimismo, la Inspección considera que la actividad alquiler de inmuebles no cumple los requisitos mínimos para la calificación como actividad empresarial, en la medida en que aun cuando se hace valer el cumplimiento formal de los requisitos exigidos por la normativa para considerar que la actividad de alquiler es una actividad empresarial a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, realmente no cumplen dichos requisitos.

Para llegar a esa conclusión, se analizan la cuenta de resultados y los gastos.

- Entre los de personal, figura como empleada Da Paloma, cónyuge del socio y administrador D. Carlos Ramón y madre de los otros tres socios, domiciliada en la CALLE000, NUM000 y en relación con la cual la sociedad no aporta ningún contrato de trabajo. Percibe 3.129,23 € en el año 1998, 5.057,28 € en 1999 y 4.177,15 € en 2000.

También figura Da Carina, con unas retribuciones de 2.604,38 € en el año 2000 y 8.313,97 € en 2001.

En diligencia número 7 de fecha 20 de mayo de 2004, se aporta fotocopia de contrato indefinido de fecha 1 de septiembre de 2000 de esta última, figurando como domicilio del centro de trabajo la calle Ganduxer, 54 de Barcelona.

- En cuanto al local para la gestión de alquileres, se trata de

situado en la calle Fussina 6 de Barcelona, de 12,60 m², en la planta baja del edificio, con entrada por el hall de escalera, como se recoge en el contrato de arrendamiento suscrito entre la interesada y D. Ricardo, propietario del local y socio de la entidad.

- La Inspección señala los intentos infructuosos de notificación en ese domicilio y la información dada por una vecina en el sentido de que normalmente no hay nadie en la empresa y que ella recoge las notificaciones, pero que no tiene ninguna relación con la empresa.

Sobre la base de lo anterior, la Inspección considera que se trata de una sociedad de mera tenencia de bienes que debe tributar en el régimen de transparencia fiscal.

B) Ingresos por la venta de inmovilizado.

Con fecha 30-12-99 se otorga escritura pública de agrupación de-ocho de las fincas sitas en Valls aportadas en la constitución de la sociedad, resultado tres parcelas, la primera constituye la finca 4 de la licencia de parcelación; la segunda, la finca 5, y la tercera, las fincas 1, 2 y 3 de la licencia de parcelación.

- En 1999, vende las fincas 4 y 5 por un precio de 142.777.730 pesetas, más 22.844.436 pesetas en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- En el año 2000, vende las fincas 1, 2 y 3 por un precio de 181.780.375 pesetas, más 29.084.860 pesetas en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido.

En diligencia 4, de 4 de febrero de 2004, el representante manifiesta que los solares enajenados no se han destinado en ningún momento al arrendamiento.

- Se recogen los datos relativos a los ajustes negativos contables realizados por la sociedad en todos los periodos analizados por acogimiento al régimen de reinversión de beneficios extraordinarios previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, como consecuencia de las transmisiones de terrenos realizadas.

En las Cuentas Anuales presentadas en el Registro Mercantil no se hace mención al acogimiento del diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios.

EM1 de febrero de 2004 (diligencia 5), el representante de la sociedad aporta escrito en el que se explican los ajustes realizados en las declaraciones liquidaciones de los años 1998 y siguientes, así como documentación acreditativa de las adquisiciones en que se materializan las reinversiones, consistentes, principalmente, en proyectos de obras, tasas, contribuciones especiales, materiales y mano de obra y compra de diversos locales.

La Inspección considera que no tiene derecho a] diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios por las transmisiones de terrenos realizadas, pues los bienes transmitidos no pueden ser considerados como integrantes del inmovilizado material, al tratarse de fincas que no han tenido uso alguno ni han generado ningún tipo de ingreso para la sociedad desde su adquisición. JOGOEL no ha urbanizado ni promovido, ni tampoco ha alquilado los terrenos.

También se tiene en cuenta el periodo al que deben imputarse las rentas obtenidas. La sociedad lo hizo en función de las facturas expedidas, no de los cobros, lo que implica que en el periodo impositivo 98/99 reconoce un beneficio antes de producirse el devengo. La Inspección considera que, dados los tipos aplicables a cada ejercicio, de ello se deriva una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal del artículo 19.1 LIS ,

Por ello, se incrementa la base imponible del periodo 1998/1999 en 38.228.900 pesetas y se disminuye en el mismo importe, puesto que dicho beneficio debe imputarse al ejercicio 1999/2000 y no al anterior, como hizo el obligado tributario.

En el periodo 1999/2000, debe incrementarse la base imponible declarada en 38.228.900 pesetas, por la imputación referida. El resto del beneficio generado por la operación de venta es de 82.706.571 pesetas, imputado correctamente por el sujeto pasivo a dicho ejercicio. Debe aumentarse la base imponible en este importe.

En el periodo 2000/2001, la base debe aumentarse en 148.239.881 pesetas, importe del beneficio contabilizado y sobre el que se realizó el ajuste negativo por el mismo importe. También se pone de manifiesto que el beneficio declarado por la venta de las parcelas 1, 2 y 3 no fue correcto, sino que ascendía a 165.503.509 pesetas, resultado de minorar al importe de la venta, de 181.780.375 pesetas, el precio de adquisición de los terrenos, de 16.276.866 pesetas, por lo que procede incrementar la base imponible en 17.263.628 pesetas.

- Por otra parte, se analiza la exención por reinversión del periodo 1-12-1996/30-11-1997, por importe de 36.213.925 pesetas, por haber aplicado la sociedad lo dispuesto en el artículo 127 de la Ley 43/95 de 27 de diciembre , como consecuencia de la transmisión de un inmueble.

Con fecha 17 de abril de 1997, se otorga escritura pública de compraventa, en la que JOGOEL transmite al Ayuntamiento de Valls un inmueble sito en la calle Tomás Cayla, nº 20, de Valls, por importe de 26.000.000 pesetas (156.263,15 €).

Como reinversión, la sociedad aporta una escritura pública de compraventa de fecha 13 de mayo de 1996, donde JOGOEL adquiere a la Promotora Mediterránea del Valles, SL un piso en la calle Jaume Sabat, nº 6 y una plaza de aparcamiento ubicado en la planta sótano, en el término de Sant Cugat del Valles por un importe de 8.700.000 pesetas (52.288,05 €).

En diligencia número 10, de fecha 22 de septiembre de 2004, el representante manifiesta que "en dicho periodo Impositivo (1-12-96 / 30-11-97) sólo se realiza la venta de un inmueble el 17-4-1997 por importe de 26.000.000 de pesetas, generando un beneficio que importa 23.875.445. El Importe a reinvertir que hubiera procedido ascendería a 26.000.000 pesetas y no los 38.500.000 pesetas que declararon debido a un error contable. Se reinvertió 8.700.6070 pesetas, con fecha 13-5-1996."

En relación con este ajuste, la Inspección considera que, al tratarse de un ejercicio prescrito, ni puede comprobar la calificación del inmueble como inmovilizado o existencia ni su afectación o no a una actividad empresarial, y tampoco puede corregir los datos declarados por el sujeto pasivo.

Como el ajuste negativo en la base imponible, de carácter permanente, que realizó la sociedad fue de 36.213.925 pesetas y, al final del periodo establecido por la Ley para reinvertir, quedaban pendientes de reinvertir 29.800.000 pesetas (179.101,61 €), resulta aplicable lo establecido en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto . De acuerdo con todo ello la cuota a ingresar conforme dispone el artículo 127.2 de la Ley 43/1995 y el artículo 40 del Reglamento asciende a 9.810.681 pesetas (58.963,38 €) y unos intereses de demora de 1.769.148 pesetas (10.632,79 €), siendo el total a ingresar de 11.579.829 pesetas (69.596,11 €).

- Se compensan en el ejercicio 1999/2000 la totalidad de las bases imponibles negativas declaradas por la sociedad en ejercicios anteriores.

Las bases imponibles y demás elementos tributarios de la sociedad se imputan a los socios en proporción a su participación en el capital social".

El 9 de junio de 2005, el Inspector Adjunto de la Dependencia Regional de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, dictó Acuerdo de liquidación, siendo la deuda a ingresar de un total de 759.749,38 €, de los que 653.250,75 € correspondían a cuota y 106.498,63 € a intereses de demora.

Incoado expediente sancionador, el Inspector Regional Adjunto dictó Acuerdo de imposición de sanción, por un importe de 365.115,77 €.

Contra los anteriores acuerdos, interpuso la interesada sendas reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, que en sesión celebrada el 29 de septiembre de 2009, acordó desestimar la reclamación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades confirmando la liquidación y sanción, si bien, en cuanto al primero, se declaraba que si de las actuaciones que se realicen resulta que debe modificarse la persona a quien se deben imputar las bases y demás elementos tributarios correspondientes a las participaciones de las que son titulares D. Everardo , D. Bruno y D^a Celestina , se modifique ese dato.

Contra dicha resolución, interpuso la interesada recurso de alzada que fue desestimado por el Acuerdo del TEAC que ha sido objeto del presente recurso.

La actora funda su pretensión impugnatoria en el presente recurso contencioso administrativo en las siguientes cuestiones: 1º) Exención por reinversión de la transmisión efectuada el 17 de abril de 1997 al Ayuntamiento de Valls, en aplicación del artículo 127 de la Ley 43/1995 ; 2º) Régimen de reinversión de los beneficios extraordinarios prevista en el artículo 21 de la ley 43/1995 , en las transmisiones efectuadas por Joagel S.L. el día 30 de diciembre de 1999 y el 27 de diciembre de 2000; 3º) Sociedad de mera tenencia de bienes sometida al régimen de transparencia fiscal: calificación como inmovilizado; 4º) Ausencia de motivación en el Acuerdo sancionador y falta de culpabilidad.

Tercero.

Aduce la parte, en primer término, que en el ejercicio 1997, había transmitido un inmueble por un importe de 156.263,15 € (26.000.000 pts) cantidad que consta en la escritura, pero por un error contable, en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, declararon como importe a reinvertir la cantidad de 38.500.000 pts. Como reinversión, la sociedad aportó una escritura de compraventa de fecha 13 de mayo de 1996 por la que adquiría un inmueble y una plaza de aparcamiento por importe de 52.288,05 € (8.700.000 pts). En el año 2000, al no haber reinvertido la totalidad de dicha cantidad, la Inspección efectúa liquidación por las cantidades no reinvertidas

Considera la actora que debería rectificarse dicho error y entender que al final del periodo establecido por la ley para reinvertir no quedaban pendientes de reinvertir 179.101,61 €, sino que en el ajuste positivo por las cantidades no reinvertidas, deberían descontarse 75.126,51 € (12.500.000 pts), por la diferencia debida al error contable. Invoca la aplicación en el ejercicio 2000 de lo dispuesto en el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 en su redacción dada por la Disposición Final Segunda de la ley 40/1998 , en relación a la compensación de las bases imponibles negativas.

El TEAC rechaza tal pretensión alegando que el importe de la exención por reinversión y la cantidad a reinvertir para gozar de la exención del art. 127 de la LIS consignado por la entidad en su declaración del Impuesto del ejercicio 1996/1997, devino firme y al tratarse de un ejercicio prescrito no puede ser modificado, sin que se pueda rectificar el referido error al haber dejado la actora transcurrir el periodo de cuatro años de la prescripción desde el momento de su declaración.

Debe indicarse que, resulta inaplicable al supuesto que se enjuicia, el artículo 23.5 en la redacción de la Ley 40/1998 , pues como la propia actora reconoce, es un precepto que se refiere a la compensación de bases negativas de ejercicios prescritos, cuestión totalmente distinta a la que es objeto del presente motivo, pero es que, además sobre la polémica de las bases negativas, el Alto Tribunal, ha matizado su doctrina y en reciente sentencia de 4 de julio de 2014 , ha declarado:

<< En la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014 , se sienta la doctrina de que, en un supuesto de declaración de fraude de ley no cabe, en el ámbito de la comprobación de ejercicios no prescritos, declarar realizados en fraude de ley unos negocios jurídicos realizados en ejercicios ya prescritos, que habían adquirido firmeza y que no fueron objeto en su momento de comprobación por parte de la Administración. Y dice el Alto Tribunal:

<< Una vez expuesta la normativa y jurisprudencia que resultan aplicables en los supuestos de comprobación de bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos pero cuya aplicación tiene lugar en ejercicios no prescritos, procede ahora determinar sus efectos en el caso que nos ocupa.

Lo cierto es que en el presente caso la discusión versa sobre la valoración jurídica de unos negocios mercantiles concertados en 1998 --ejercicio que no fue objeto de comprobación tributaria-- que, como tales, fueron perfeccionados y concluidos en tal periodo, sin perjuicio de que, por razón de su naturaleza, desplegaran los efectos que les son propios, jurídicos y económicos, a lo largo del tiempo.

No obstante, aunque se consideraran aplicables en nuestro caso -por analogía, por extensión o a efectos meramente interpretativos- las exigencias derivadas del artículo 23.5 LIS o de los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003 , la solución deberá ser asimismo la desestimación de la pretensión casacional de la recurrente. Y es que, como consta en el expediente y advierte la sentencia impugnada, HPHIB entregó a la Inspección toda la justificación documental necesaria para probar la realización de las operaciones así como todos sus elementos determinantes y la realidad de sus efectos en todos los planos, mercantil y tributario. Ni la Inspección ni el TEAC ni el propio Abogado del Estado han cuestionado la realidad de tales operaciones ni la validez de los contratos mercantiles.

Lo que pretende la Administración es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica, y no la simple constatación de su realización -en los términos pactados y con sus efectos propios--, algo que queda fuera de las facultades que el artículo 23.5 LIS o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección.

La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos --y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza-- para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios.>>.

Cuarto.

- Dispone el artículo 145.2 de la LGT , bajo el Título de normas generales del procedimiento de Inspección, " la comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones".

Por su parte el art. 107.2 de la LGT , referido al valor probatorio de las Diligencias, dispone que " Los hechos contenidos en las Diligencias y aceptados por el obligado tributario, así como sus manifestaciones se presumen ciertos y solo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho".

Y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, tiene declarado:

<< Como ha señalado esta Sala, en un supuesto similar, en Sentencia de 30 de enero de 2004 (rec. cas. núm. 10849/1998), "si la sentencia de instancia declaró prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 1982, es incuestionable que la aplicación del tipo de la deducción del 15%, aunque hubiera incurrido en error iuris y fuera errónea, adquirió firmeza y no podía ser modificada, de manera que el importe de la deducción [...], no podía ser alterado, ni esta cifra, ni tampoco la parte trasladable al ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982, [...], que también había adquirido firmeza. [...]. Es claro e incuestionable que la cantidad deducible en el ejercicio 1982, adquirió firmeza, por virtud de la prescripción reconocida por la sentencia de instancia, no recurrida en casación por la Administración General del Estado, de manera que ésta no podía modificarla, reduciéndola, en el momento de su traslación al ejercicio siguiente 1983. El efecto de la prescripción declarada respecto del ejercicio 1982, se extendió obviamente al ejercicio 1983, en cuanto a la deducción trasladable a dicho ejercicio 1983" (FJ Tercero).

En consecuencia, los datos incluidos en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1997, gozaban de la presunción de veracidad, salvo que la parte los hubiera rectificado y probado la existencia de error de hecho. Si no se produce ninguna rectificación, transcurrido el plazo de cuatro años desde su consignación, lo que en este caso, tendría lugar el 25 de julio de 2002, adquieren firmeza y devienen inatacables.

Por tanto, en el supuesto enjuiciado, al no haberse producido tal rectificación, al momento de inicio de las actuaciones inspectoras, el 10 de julio de 2003, el contenido de la declaración del ejercicio 1997 era firme por lo que no podía la Administración modificar los datos en ella contenidos.

En consecuencia debe desestimarse este primer motivo.

QUINTO El segundo punto de discrepancia, es el relativo a la reinversión de beneficios extraordinarios, prevista en el artículo 21 de la LIS , respecto de las transmisiones efectuadas por la entidad el día 30 de noviembre de 1999 y el 27 de diciembre de 2000, y que la Inspección rechaza por entender que dichos bienes inmuebles no tenían la condición de inmovilizado de la entidad, requisito imprescindible para la aplicación del referido beneficio fiscal.

Argumenta el TEAC que si bien la intención de la entidad, según sus manifestaciones, era la de haber destinado dichos terrenos al alquiler de inmuebles, no basta con la intencionalidad sino que es preciso destinar dichos bienes a la realización de una actividad empresarial y los terrenos enajenados nunca llegaron a utilizarse de forma duradera para la actividad de la empresa, sino que permanecieron inactivos en el patrimonio de la empresa hasta que fueron transmitidos.

La tesis de la actora consiste en aducir que su objeto social era la adquisición y promoción de fincas urbanas para su explotación en régimen de arrendamiento y que el destino de los inmuebles transmitidos era, desde un principio, el que señalaba su objeto social y no la venta, por lo que la contabilización como inmovilizado y la consideración de esta naturaleza, a los efectos de la reinversión, era correcta y ajustada a derecho. Afirma que la venta de los terrenos, no constituye una actividad ordinaria de la empresa sino que es extraordinaria, ya que la compraventa no figura dentro de su objeto social. Añade que dichos bienes permanecieron en el patrimonio de la entidad, desde el 20 de diciembre de 1994, fecha de su constitución, por lo que estuvieron en un caso cinco años y en el otro seis años dentro de su patrimonio, permanencia que, a su juicio, excluye la volatilidad de las existencias, como lo califica el TEAC ya que éstas se circunscriben al ciclo empresarial normalmente coincidente con el económico.

Por otro lado, aduce que a dichos terrenos, que la Administración Tributaria califica como "no afectos a la actividad económica", no puede aplicarse las normas contables de valoración del plan sectorial contenidas en la Orden Ministerial de 28 de diciembre de 1994, sino las normas generales del Plan General de Contabilidad, en donde sin duda alguna dichos bienes están calificados como inmovilizado material.

Idéntica problemática a la que ahora se plantea, ha sido reiteradamente analizada por esta Sala. Citamos, por todas, la sentencia de 27 de marzo de 2014, dictada en el recurso 184/2011, en la que, en un supuesto similar, la Sala declaraba:

"Debemos adelantar que la Sala no comparte la tesis actora, como hemos tenido oportunidad de declarar en muy numerosas sentencias. El examen de la cuestión de fondo suscitada aconseja acudir a la normativa aplicable. Dispone el artículo 21 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades que:

"1. 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 (...)."

Así, pues, el disfrute del beneficio fiscal exige cumplir, de forma concurrente, diversos requisitos, entre ellos, que lo transmitido sea un elemento del inmovilizado, pues las rentas aptas son las derivadas u obtenidas de "la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial", de forma que se condiciona a que el elemento objeto de transmisión forme parte del activo fijo material de la empresa.

La cita de la normativa aplicable debe completarse con las normas que definen estos elementos patrimoniales. Así, el artículo 184.2 de la Ley de Sociedades Anónimas dispone que "el activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad". Según este precepto, la adscripción de los elementos patrimoniales, su "afectación" a la "actividad social" con vocación duradera, es esencial para catalogar dichos elementos patrimoniales en el "inmovilizado material". De forma que, ni el tiempo de tenencia de dichos elementos cambia la naturaleza del bien o lo transforma en inmovilizado, ni propicia su conversión de una categoría a otra. La expresión legal no debe sólo centrarse en la aparente importancia de la palabra "duradera" -por virtud de la cual la mera permanencia del bien favorecería su inclusión entre el inmovilizado-, sino también en los términos "servir" y "en la actividad de la sociedad", que remiten a la idea de que el inmovilizado se identifica con los bienes que satisfacen los fines empresariales, a través su actividad constitutiva propia.

Por su parte, el Plan General de Contabilidad de 1990, en su Parte Tercera, "Definiciones y relaciones contables", al tratar del Grupo 2, Inmovilizado, reproduce la definición anterior, sin más cambio que el de la palabra "sociedad" por "empresa". Conforme a ello, la calificación de un elemento patrimonial se hace por su finalidad o destino, no por la condición del elemento en sí mismo considerado.

La interpretación de estos preceptos para depurar el concepto de "reinversión", como mecanismo por el que se favorece a las empresas la renovación de los activos empresariales productivos, aconseja también traer a colación la fundamental declaración de la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, configurador de una verdadera interpretación auténtica de la norma, cuando expresa: "Debe igualmente ponerse de relieve la sustitución del vigente sistema de exención por reinversión de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material afectos a actividades empresariales por un sistema de diferimiento del gravamen de dichas ganancias". La ley exige, pues, la afectación como condición indispensable del diferimiento.

Como conclusión, en los sucesivos regímenes evolutivos de esta materia, tanto si estamos en presencia de una exención por reinversión como si atendemos al posterior sistema de diferimiento que en este proceso está en juego, lo que se exige es que, bajo uno u otro sistema legal, se trate de elementos afectos a actividades empresariales y de ganancias procedentes de su transmisión.

En último término, la Orden de 24 de diciembre de 1994, que adapta el Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, considera empresas promotoras inmobiliarias a las que "actúan sobre los bienes inmuebles, transformándolos para mejorar sus características y capacidades físicas y ofrecerlos en el mercado para la satisfacción de las necesidades de alojamiento y sustentación de actividades de la sociedad", principio aplicable también a las actividades inmobiliarias "a pesar de que no constituyan la actividad más importante en la empresa".

En la Orden se dispone que "independientemente de que en la empresa inmobiliaria las existencias están constituidas por elementos cuya permanencia en la empresa puede ser superior a un año, la clasificación entre inmovilizado y existencias (activo fijo o circulante) para determinados elementos de la empresa vendrá determinada por la función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo. Por lo que un

elemento inmobiliario pertenecerá al grupo de Existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, y un elemento pertenecerá al grupo de Inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de una manera permanente". Además, el Plan contempla la posibilidad de "Transferencia de inmovilizado a existencias" a los bienes que "adquiridos inicialmente como inmovilizado y que finalmente se adscriben como existencias", cuando la empresa decide destinarlos a su venta sin haber sido objeto de explotación.

Por tanto, la inclusión de un elemento en el activo fijo o circulante de la contabilidad depende de la función asignada al bien en la empresa que, además, puede ser objeto de modificación en el periodo de su permanencia. De esta forma, los elementos destinados a ubicar los servicios a través de los que desarrolla su actividad son inmovilizado material, idóneos para acogerse a los beneficios fiscales controvertidos, mientras que los destinados a la venta, tanto construidos como adquiridos por la empresa, son circulante, existencias y, por tanto, excluidos de tales beneficios fiscales, correspondiendo a quien pretenda acogerse al beneficio fiscal la carga de probar la citada afectación, aquí no satisfecha.

Sexto.

La Sala estima, en línea con lo expuesto en la resolución que se revisa, que no consta probado que los terrenos vendidos sin transformación hayan sido objeto real y efectivo de arrendamiento, por diversas razones que seguidamente se exponen:

a) El hecho del arrendamiento y la consiguiente percepción de rentas empresariales constituye una cuestión de prueba cuya carga incumbe legalmente a la sociedad demandante (art. 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable al proceso contencioso-administrativo, en relación con el artículo 105 LGT de 2003), sin que la actora haya pretendido el recibimiento a prueba para contradecir la valoración efectuada al respecto por la Inspección y por las dos instancias sucesivas de la vía revisora.

b) En cualquier caso, falta en la demanda una explicación satisfactoria de la efectiva función que desempeñaban, no en potencia sino actualmente, en el conjunto de la actividad empresarial. Esto es, no tanto si la sociedad se dedicaba al arrendamiento de locales de negocio, sino si los concretos bienes cuya transmisión da lugar a una ganancia patrimonial que es objeto de diferimiento por reinversión estaban afectos a esa actividad o a otra, lo que parece impensable cuando no sólo no se alega que se obtuvieran rentas arrendaticias procedentes de tales bienes, sino que no se trataba en modo alguno de locales de negocio aptos física y jurídicamente para que su uso fuera cedido a terceros a cambio de una renta.

c) Como esta Sala ha declarado hasta la saciedad, no basta la mera contabilización de los bienes como inmovilizado para que su transmisión opere como *condictio iuris* que, en unión de las demás que deben ser cumplidas, permita aplicar el diferimiento por reinversión del artículo 21 LIS, en relación con la corrección monetaria del artículo 15.11 de la misma Ley, ni siquiera es suficiente que tal contabilización fuera formalmente correcta -en el sentido meramente excluyente de que no se tratase de existencias, desafortunada calificación de la Inspección que el TEAC corrige-, pues se precisa indefectiblemente la adscripción real y actual de los propios bienes a la actividad empresarial y, puesto que ésta, según alegación de la recurrente, consiste en el arrendamiento de locales, que los inmuebles adquiridos tiempo antes y luego enajenados en 2000 estuvieran arrendados y, desde luego, en condiciones físicas y jurídicas de serlo, lo que no sólo no se ha probado sino que es objeto de pacífico asentimiento de las partes.

Séptimo.

Así, pues, los datos obrantes en el expediente, puestos en relación con las normas legales anteriormente transcritas, impiden aplicar los beneficios fiscales discutidos en relación con la ganancia obtenida en la transmisión de los dos terrenos a que se ha hecho mención, pues su destino no era el de permanencia en el patrimonio empresarial, del cual no consta el más mínimo rastro, en el inmovilizado material de la entidad, ni cumplía en ésta función alguna que haya podido ser explicada de modo satisfactorio en la demanda, que centra su argumentación, infructuosamente, en que tales activos no podían ser conceptuados como existencias, lo que ya hemos indicado que no es suficiente para acogerse a la figura del diferimiento por reinversión.

Por lo demás, cabe repetir una vez más, como esta Sala ha declarado reiteradamente, que no es relevante a los fines enjuiciados la cuestión contable, esto es, si el activo está contabilizado como parte del inmovilizado o del activo circulante, pues como ha expuesto esta Sala en reiteradas ocasiones -Sentencia de fecha 18 de diciembre de 2008 recaída en el recurso núm. 457/2005, entre otras- el hecho de que un bien se contabilice de una manera o de otra no cambia la naturaleza de las cosas, pues no es la contabilidad lo que determina el tratamiento sustantivo de una operación, sino más bien es la operación realizada la que ha de determinar el debido reflejo contable, a partir de la calificación que merecieran los bienes en función de su servicio a la actividad típica empresarial.

Octavo.

Debe añadirse a todo lo anterior que el Tribunal Supremo ha acogido la necesidad, que esta Sala había exigido reiteradamente, de que los activos enajenados cuyo beneficio puede ser objeto de diferimiento por reinversión o del beneficio de la corrección monetaria, estén afectos a una actividad económica. Por todas, valga la cita de la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2011 -recurso de casación nº 3273/09 -, en que, con mención de otras varias en el mismo sentido, se señala:

"QUINTO.- En el último motivo de casación «B...» defiende que la sentencia de instancia contraviene los artículos 15.11 y 21.1 de la Ley 43/1995 , por considerar que era necesario que la finca transmitida sirviera de forma duradera en la actividad empresarial de «O...» y estuviera afectada a la misma para disfrutar de los beneficios fiscales contemplados en dichos preceptos, cuando su tenor literal no lo exigía, a diferencia de lo que sucedió con la exención por reinversión prevista en el artículo 15.8 de la Ley 61/1978 .

Hemos de insistir, por un lado, en el mismo argumento ofrecido para desestimar el tercer motivo casacional. Habiendo ratificado que la susodicha finca debía ser considerada como una existencia de «O...», aplicar a su transmisión lo dispuesto en los artículos 15.11 y 21.1 de la Ley 43/1995 supondría ir contra el tenor literal de estos preceptos, previstos para elementos patrimoniales del inmovilizado, en ningún caso para las existencias, máxime si, como hemos señalado, han de ser objeto de una interpretación estricta.

Se ha de recordar, por otro lado, que la tesis sustentada por «B...» ha sido reiteradamente rechazada por esta Sala, resolviendo sobre la aplicabilidad de los artículos 15.11 y 21.1 de la Ley 43/1995 a las rentas obtenidas por la transmisión de inmuebles adjudicados a la entidades de crédito [véanse, por todas, las sentencias de 24 de noviembre de 2010 (casación 654/07 , FFJJ 2º a 4 º), 20 de enero de 2011 (casación 4406/07 , FJ 4 º), 28 de febrero de 2011 (4687/07, FFJJ 2 º y 3º), 2 de marzo de 2011 (casación 2152/06 , FJ 3 º), 14 de marzo de 2011 (casaciones 6787/09, FFJJ 2 º y 3º, y 1766/08, FFJJ 2 º y 3º) y 31 de marzo de 2011 (casación 1637/08 , FJ 3º)], con los siguientes argumentos en lo que aquí importa:

(1) Siendo cierto que la exposición de motivos de la Ley 43/1995 no es concluyente, resulta muy significativo que diga que «debe igualmente ponerse de relieve la sustitución del vigente sistema de exención por reinversión de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material afectos a actividades empresariales por un sistema de diferimiento del gravamen de dichas ganancias durante un período de siete años o bien durante el período de amortización de los bienes en que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo».

(2) El artículo 127 de la Ley 43/1995 mantuvo la exención por reinversión para las empresas de reducida dimensión, limitándola expresamente a los elementos del inmovilizado material vinculados a las explotaciones económicas, condicionándola en su apartado 1, in fine , a que «se reinvierta el importe total de la transmisión en otros elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, dentro del plazo a que se refiere el artículo 21.1 »; remisión que sólo cabe explicar, renunciando a regular dicho plazo en el mismo precepto, si el artículo 21.1 de la Ley 43/1995 se refiere también a elementos patrimoniales asociados a la actividad económica.

(3) Los términos de la deducción en la cuota íntegra por reinversión de beneficios extraordinarios establecida en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995 denotan que no fue necesario esperar hasta el 1 de enero de 2007 para ver indicios claros de que el incentivo fiscal, con independencia de la forma en que se articulase, estaba pensado para la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial.

(4) El artículo 15.11 de la Ley 43/1995 , a la hora de calcular el cómputo de la depreciación monetaria de los bienes, exige considerar la forma en que se financiaba la entidad, con endeudamiento o con recursos propios, pues no otra cosa supone el coeficiente que regulaba su letra c), previsión que resultaría fuera de lugar si no se estuviera pensando en elementos patrimoniales afectos a la actividad económica".

Debe concluirse, pues, con la improcedencia de reconocer a la recurrente el beneficio aquí debatido del diferimiento por reinversión.>>

La aplicación de la expuesta doctrina al caso ahora enjuiciado, obliga a la desestimación de este motivo.

Por otro lado, nada opone la parte respecto de la calificación de la entidad como de mera tenencia de bienes sometida al régimen de transparencia fiscal, que parece asumir de forma pacífica, por lo que debe confirmarse la resolución combatida también en este extremo.

Sexto.

Por último, en lo que respecta a la sanción, el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria , redacción de la Ley 10/1985, de 26 de abril, disponía que las infracciones tributarias eran sancionables "incluso a título de simple negligencia" . La apreciación de la culpabilidad es, pues, una exigencia que surge de los principios constitucionales de seguridad jurídica y legalidad en el ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad es un elemento básico para calificar la conducta como sancionable, como elemento esencial del ilícito administrativo, y opera no sólo para analizar la conducta típica infractora, sino también las circunstancias agravantes.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 1986 señaló que "el ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de sus manifestaciones, debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico penal en su conjunto, y, sea cual sea, el ámbito en el que se mueva la potestad punitiva del Estado, la Jurisdicción, o el campo en que se produzca, viene sujeta a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que, las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el Ordenamiento, y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho" .

En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha construido una sólida doctrina que vincula la culpabilidad a que la conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales. Especialmente, cuando la Ley impone la obligación de los particulares de practicar liquidaciones tributarias, la culpabilidad exige que tales operaciones no respondan esa interpretación razonable, pues si bien tal opinión puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción, aun formalmente típica (Sentencias de 29 de enero , 5 de marzo , 7 de mayo y 9 de junio de 1993 ; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995). Por ello "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" .

En suma, es jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración, a diferencia de los casos en que lo declara, aun incorrectamente, por razón de deficiencias u obscuridades de la norma que justifican una divergencia de criterio razonable y razonada, en cuyo caso estaríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable.

Pues bien, en este asunto, no hay ocultación alguna -impensable por naturaleza en un caso en que se debate si es aplicable o no una ventaja fiscal en el sujeto pasivo para cuyo reconocimiento se precisa un hacer activo de éste en la declaración correspondiente-, unido a los problemas interpretativos de las normas aplicadas que pueden suscitarse, los cuales han sido resaltados repetidamente por esta Sala, ya que el régimen de diferimiento por reinversión suscita serias dificultades de exégesis, esencialmente en cuanto a la afectación de los activos que permiten el beneficio, comporta que descartemos la aparición de la culpabilidad, pues la razonabilidad de la interpretación de las normas no puede depender, en modo alguno, de lo que la Administración considere unilateralmente que es una norma clara, máxime cuando el régimen del artículo 21 de la LIS de 1995 no es precisamente un modelo de claridad y nitidez, y menos aún lo era al tiempo de llevarse a cabo la declaración correspondiente a los ejercicios objeto de la presente regularización .

Por otro lado, también ha de rechazarse el razonamiento del TEAC en cuanto a la ausencia de discrepancia interpretativa que se asocia a la necesidad de que, una entidad con forma societaria, deba conocer sus obligaciones tributarias y contables de forma superior al ciudadano común, por lo que el hecho de haber declarado dichos bienes como inmovilizado, ya constituye, a juicio del Tribunal administrativo, una conducta reprochable que se califica como culpa a los efectos de la LGT.

No se comparte el criterio expuesto, pues como hemos declarado reiteradamente, no se cumple en la resolución combatida la exigencia de motivación específica en la imposición de sanciones que se exige por la jurisprudencia.

El Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, en su Sentencia de fecha 27 de junio de 2008, dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina núm. 396/2004 , entre otras, en su Fundamento Jurídico sexto declara:

"SEXTO.- En cambio, sí procede aceptar el segundo motivo del recurso, pues aunque los hechos son también distintos y la sentencia impugnada, razona correctamente sobre el principio de culpabilidad que rige en las infracciones administrativas, soslaya la exigencia de motivación específica de la culpabilidad, porque considera que la resolución sancionadora está debidamente fundada al indicar el precepto donde se define la infracción y la sanción que le corresponde.

La reciente sentencia de esta Sala de 3 de Junio de 2008 , recurso de casación para unificación de doctrina núm. 146/04 , recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional que señala que el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción (entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de Abril ; 14/1997, de 28 de Enero ; 209/1999, de 29 de Noviembre y 33/2000, de 14 de Febrero); ausencia de motivación específica de la culpabilidad que, en el concreto ámbito tributario, determinó que en la STC 164/2005, de 20 de

junio , se llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79 a) de la Ley General Tributaria , sin motivación de la culpabilidad vulneraba el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia.

Por otra parte, la resolución administrativa alude a que por el representante de la entidad no se aducen argumentos de ninguna clase en las que apoyar eventuales dificultades en la interpretación de las normas aplicables ni se aporta prueba de que las irregularidades observadas sean debidas a ningún error material, por lo que no cabe apreciar ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad recogidos en el art. 77.4 de la Ley General Tributaria .

Esta argumentación equivale a invertir la carga de la prueba, cuando no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como señalábamos en la sentencia de 10 de Julio de 2007 (rec. para unificación de doctrina 306/2002), por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

"La Sala entiende que este criterio, dadas las circunstancias y preceptos aplicados, es aplicable, sin que se haya acreditado la culpabilidad de la entidad en el sentido exigido por este criterio jurisprudencial, pues la entidad recurrente no ocultó ninguno de los importes regularizados, y declarándolos conforme a la normativa mercantil, fiscal y del Banco de España, de cuya interpretación se discrepó, sin que conste ánimo defraudatorio alguno".

"Por otra parte, se ha de recordar que, el art. 33, de la Ley 1/98, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes , de rúbrica "Presunción de buena fe", dispone: "1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. 2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias".

"Correlativamente, la Ley exige la separación de procedimientos, el de comprobación y el sancionador. Ello supone que, si bien los datos constatados y recogidos por la Inspección sirven para la práctica de la correspondiente liquidación, su extensión a los efectos del expediente sancionador no puede ser total, en el sentido de que su incorporación a dicho expediente venga a suplir la actividad procedimental que marca el "iter" procedimental sancionador, y de forma categórica la motivación del acuerdo sancionador, pues lo definitivo a la hora de imputar una conducta infractora al contribuyente es que los hechos que se le atribuyen sean imputados, como mínimo a título de negligencia". >>

En base a lo anterior, debe anularse la sanción impuesta.

Séptimo.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

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

FALLO

Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Doña Rosa Sorribes Calle, en nombre y representación de la entidad mercantil JOGOEL S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de junio de 2011, a que las presentes actuaciones se contraen y debemos declarar la nulidad de la expresada resolución, por contraria al ordenamiento jurídico, exclusivamente en lo referido a la sanción, desestimando las demás pretensiones.

Sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición.

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

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

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

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