

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia:NFJ059104

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 3 de junio de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 97/2012

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Liquidación provisional. No hay indefensión en el supuesto de practicar liquidación provisional porque las UTES cuyos resultados se integran en la base no se hayan comprobado.

IS. Base imponible. Gastos financieros. Cuentas en participación. Contrato de cuentas en participación con una entidad para realizar una promoción inmobiliaria. Al extinguirse sin haber finalizado la promoción se devuelve al partícipe no gestor la cantidad aportada y otro importe adicional en concepto de beneficios. Sin embargo, no hubo reconocimiento contable de resultados de la operación por lo que no es deducible el importe pagado como participación en beneficios.

Liberalidades/gastos necesarios. Indemnización por incumplimiento de contrato de opción de compra de terrenos. No es deducible porque el contrato no preveía plazo de ejercicio de la opción y, por tanto, no hubo incumplimiento alguno.

Retribución de los administradores. En los estatutos se preveía que el cargo era no retribuido, por lo que no es deducible.

Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Absorción. Valor teórico. El reparto de dividendos posterior a la fecha de retroacción contable pero anterior a la inscripción en el Registro mercantil no afecta al valor teórico.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 101, 150, 210, 211 y 237.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 33 y 56.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), arts. 130 y 190.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 243.

RDLeg 1564/1989 (TR LSA), arts. 235, 245 y 260.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14 y 89.

RD 1784/1996 (Rgto. Registro mercantil), arts. 228 y 233.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 97 y 105.

PONENTE:

Don Ángel Novoa Fernandez.

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ
Don FELISA ATIENZA RODRIGUEZ
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000097 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04247/2012

Demandante: REYAL URBIS, S.A.

Procurador: D. ISIDRO ORQUIN CEDENILLA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a tres de junio de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 97/2012 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. ISIDRO ORQUIN CEDENILLA en nombre y representación de REYAL URBIS S.A., frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la mercantil recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito de 26 de marzo de 2012, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de enero de 2012, desestimatoria de las reclamaciones interpuestas contra el acuerdo de liquidación de 20 de noviembre de 2009 y contra el acuerdo de imposición de sanción de 25 de marzo de 2010 dictados por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativos al impuesto de sociedades ejercicio 2006, cuantía 0 euros y 3.831.340,59 respectivamente .

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la recurrente formalizó la demanda por escrito de fecha 17 de diciembre de 2012, en que tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso con la consiguiente anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, así como la de los actos de liquidación y sanción de que trae causa.

Tercero.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso contencioso-administrativo, por ajustarse a Derecho las resoluciones impugnadas.

Cuarto.

No solicitado el recibimiento a prueba del recurso, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual

quedaron los autos pendientes de señalamiento, mediante providencia de fecha de 18 de mayo de 2001 se señaló para votación y fallo el día 21 del mismo mes y año en que efectivamente se deliberó y voto.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de enero de 2012, desestimatoria de las reclamaciones interpuestas contra el acuerdo de liquidación de 20 de noviembre de 2009 y contra el acuerdo de imposición de sanción de 25 de marzo de 2010 dictados por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativos al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2006, cuantía 0 euros y 3.831.340,59 respectivamente.

A efectos de centrar el debate, se hace necesario dejar constancia de los siguientes datos a la vista del expediente administrativo:

" Con fecha 28 de mayo de 2009 los servicios de Inspección de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes incoaron a la entidad REYAL URBIS, SA acta de disconformidad (A.02) número 71577634, por el impuesto y ejercicio de referencia, mediante la que se completa la propuesta de regularización realizada en acta previa de conformidad (A01) número 76346660 incoada en la misma fecha, emitiéndose en igual fecha informe ampliatorio.

En el acta y en el informe, el actuario hizo constar, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

1) La fecha de inicio de las actuaciones fue el 06/06/2008, habiéndose producido determinadas dilaciones en el procedimiento, imputables al obligado tributario, por un total de 82 días, que no deben computarse en el tiempo total transcurrido.

2) Por acuerdo del Inspector-Jefe de 1 de abril de 2009 (notificado el siguiente día 2 de abril), el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras se amplió a los veinticuatro meses previstos en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003 .

3) La actividad desarrollada por el obligado tributario en el ejercicio comprobado fue la de Promoción Inmobiliaria de Edificaciones, correspondiente al epígrafe 8.332 del IAE.

4) El 4 de diciembre de 2006 REYAL URBIS SA absorbió (fusión impropia) a las siguientes entidades: Yalqui, S.A., Las Dehesas de Guadalajara, S.L. y Mar y Ciudades de Levante, S.L. La fusión tuvo efectos desde el 1 de enero de 2006 por lo que todas las operaciones efectuadas por las sociedades absorbidas en el año, se incluyen en la declaración del IS presentada por la entidad absorbente.

5) REYAL URBIS, S.A. presentó declaración-liquidación por el IS del ejercicio 2006; solicita una devolución de 5.639.070,31 euros. Posteriormente, presentó una autoliquidación complementaria en la que se rectifican, entre otros extremos, la base imponible y la deducción por doble imposición interna, sin que afectase a la devolución solicitada.

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes realizó liquidación provisional quedando reducida la devolución a 5.606.096,85 euros que se hizo efectiva el 7 de febrero de 2008; en esta liquidación se minoran las retenciones declaradas en 32.973,46 euros, minoración que fue aceptada por la entidad.

6) De las actuaciones practicadas y demás antecedentes se proponen las siguientes modificaciones en la base imponible declarada:

a) Deducibilidad del importe satisfecho a la entidad Parador de Oza. S.L. por la rescisión del contrato de cuentas en participación.

b) Deducibilidad del importe satisfecho a la entidad NOZAR. S.A. por la rescisión del contrato de compromiso de compraventa sobre determinados terrenos de PROINSA.

c) Deducibilidad de las retribuciones satisfechas al Consejero Delegado de la absorción de la entidad Las Dehesas de Guadalajara. S.L.

7) Mediante diligencia de fecha 13/05/09 se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y la apertura del trámite de audiencia. No se han presentado alegaciones. La deuda tributaria propuesta ascendió a 0 €.

El 12 de junio de 2009 la entidad solicita ampliación de plazo para formular alegaciones al acta. El 16 de junio de 2009 la Inspección acuerda la concesión de ampliación de plazo para alegaciones por 7 días, acuerdo que fue notificado en la misma fecha.

A la vista del acta, informe y alegaciones, el 20 de noviembre de 2009, el Inspector Jefe de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes practicó liquidación, confirmando íntegramente la propuesta contenida en el acta.

Dicha liquidación fue notificada a la entidad interesada el 20 de noviembre de 2009.

Disconforme con la liquidación anterior, la interesada interpone, el 17 de diciembre de 2009, reclamación económico- administrativa.

En cuanto al expediente sancionador, con fecha 12 de mayo de 2009, se notifica al obligado tributario el inicio expediente sancionador, tramitación abreviada , en relación con los hechos regularizados por la inspección, excepto el incremento de la base relativo a la revalorización de terrenos efectuada como consecuencia de la absorción de la entidad LAS DEHESAS DE GUADALAJARA, S.L.

Se formula la correspondiente propuesta de sanción, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003 ; se propone la aplicación de un porcentaje de sanción del 15% -195.2 Ley 58/2003- sobre las cantidades acreditadas indebidamente a compensar en la base imponible de ejercicios futuros.

Presentadas alegaciones por el obligado tributario, el Inspector Jefe de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó, con fecha 25 de marzo de 2010, acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria, confirmando la propuesta, imponiendo una sanción por importe de 3.831.340,59 euros. Se notifica el 26 de marzo de 2010.

Segundo.

Como motivos de impugnación, en la demanda se alega:

1. Carácter definitivo de la liquidación.
2. Carácter deducible del gasto financiero pagado con ocasión de la liquidación anticipada de un negocio inmobiliario instrumentado mediante una cuenta en participación.
3. Carácter deducible de una indemnización pagada en contraprestación a una renuncia a unos derechos de compra de terrenos.
4. Carácter deducible de la retribución pagada en concepto de sueldo al consejero delegado.
5. Determinación de la diferencia de fusión cuando se aprueba un dividendo durante el período de retrocesión contable.

Y dos son los motivos de oposición planteados frente al acuerdo sancionador:

6. Caducidad del procedimiento sancionador y prescripción de la acción sancionadora.
7. Falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador.

Tercero.

- Procede pues resolver en primer lugar el carácter de la liquidación, provisional, opuesto como cuestión formal por la actora y respecto del cual la Abogacía del Estado esgrime la excepción de inadmisibilidad en su contestación a la demanda, puesto que la actora en sede económico administrativa solo cuestiona el contenido de la liquidación, no su naturaleza provisional o definitiva, existiendo desviación procesal.

Respecto de este extremo, es ilustrativo el Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2013, recurso de casación 2454/2011 , que pone de relieve la evolución de esta cuestión. Se nos dice:

"Aunque la antigua jurisprudencia entendía que el carácter revisor de la jurisdicción contencioso administrativa impedía que pudiesen plantearse ante ella cuestiones nuevas, la LRJCA de 1998 supuso una superación de viejas concepciones según las cuales no se podía atacar un acto administrativo sino en virtud de argumentos que ya hubieran sido articulados en vía administrativa, facultando para alegar en vía jurisdiccional, en apoyo de su pretensión, motivos distintos a los aducidos en vía administrativa, como así claramente se deduce del artículo 56.1 la citada LRJCA al indicar que " en los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de los cuales pueden alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración ", siendo posible así incorporar a la demanda nuevas alegaciones, argumentos o motivos en defensa del Derecho postulado, siempre que no quede alterada la pretensión, a diferencia de las nuevas pretensiones o cuestiones, que no pueden plantearse en vía jurisdiccional si no han sido planteadas previamente en vía administrativa.

Esta conclusión que acabamos de exponer es armónica con la doctrina del Tribunal Constitucional, que de forma reiterada ha declarado que "... desde la óptica constitucional (...) la consideración del carácter revisor de la jurisdicción contencioso- administrativa más allá de la necesidad de la existencia de una actuación administrativa en relación a la cual se deducen las pretensiones procesales para un enjuiciamiento pleno por parte de los órganos judiciales de la actuación administrativa, eso sí, dentro de lo aducido por las partes (art. 43 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956 y art. 33 LJCA 1998), las cuales podrán alegar cuantos motivos procedan, aun cuando no se hayan expuesto ante la Administración (art. 69.1 LJCA de 1956 y art. 56.1 LJCA de 1998)", habiéndose pronunciado el Tribunal Constitucional sobre la falta de vinculación estricta a los

motivos alegados en la vía administrativa, entre otras, en las SSTC 160/2001 , 180/2005 y 155/2012 y esta Sala y Sección, entre otras, en las SSTS de 20 de julio de 2012, RC 5435 / 2009 , 20 de diciembre de 2012 , RC 2379/2010 , 31 de enero de 2012, RC 1019/2009 ".

En definitiva, en aplicación de la anterior doctrina tanto del Tribunal Supremo como del Tribunal Constitucional debemos rechazar la causa de inadmisibilidad alegada por el Abogado del Estado pues ni existe una alteración de los hechos origen del recurso, ni de la pretensión de la actora concretizada en la anulación de la liquidación en cuestión, del acto administrativo impugnado, sino la alegación de un motivo de debate.

Por lo demás no lleva razón la actora es su alegación. Sostiene que en un procedimiento de inspección de alcance general, la práctica de una liquidación provisional debe venir determinada por alguna de las circunstancias reglamentariamente previstas en los apartados 2 , 3 o 4 del artículo 190 del Reglamento de Procedimiento , R.D. 1065/2007, entre las que evidentemente no se encuentra la decisión unilateral e inmotivada de la Inspección de no comprobar ciertas operaciones, tanto más cuando contaba todavía con 10 meses (noviembre de 2009 a septiembre de 2010) para hacerlo.

Ello no deja de ser una lectura interesada de la parte, ya que desde el inicio la Inspección atribuye a la liquidación tributaria recurrida el carácter de provisional, " por participar el obligado tributario en Uniones Temporales de Empresas cuyos resultados se integran en la base imponible y que no han sido comprobadas ".

La liquidación tributaria se define en el artículo 101.1 de la LGT como «el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria».

Las liquidaciones tributarias pueden ser definitivas o provisionales. Serán definitivas las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, así como todas aquellas a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter. En el resto de casos, las liquidaciones tendrán carácter de provisionales.

La base legal deviene tanto por aplicación del art. Artículo 101 de la LGT en su número 4 a). "Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos: Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas", como del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, en cuyo artículo 190 , al tratar de las clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección se dispone, "2. Las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme".

No apreciándose que se haya causado indefensión a la parte recurrente, en modo alguno, pues la razón de aplicar la liquidación provisional viene dada por la circunstancia puesta de manifiesto, conocida y combatida en sus consecuencias por participar el obligado tributario en UTES cuyos resultados se integran en la base imponible y no han sido comprobados.

Cuarto.

Carácter deducible del gasto financiero pagado con ocasión de la liquidación anticipada de un negocio inmobiliario instrumentado mediante una cuenta en participación.

Hechos:

El 2 de diciembre de 2004 REYAL URBIS, S.A. (en adelante REYAL) firma, en documento privado, un contrato de cuentas en participación con PARADORES DE OZA, S.L.. La gestión y administración del negocio corresponde a REYAL y PARADORES DE OZA en el momento de la firma entrega 900.000 €, que se corresponde con el 3% de la participación.

De acuerdo con el contrato, la liquidación de la cuenta en participación se producirá al finalizar la promoción objeto de la misma, y en caso de incumplimiento de algunas de las obligaciones por parte de REYAL, PARADORES DE OZA S.L. podrá resolver el contrato, y exigir la devolución inmediata del capital aportado y de su participación en beneficios, si éstos se hubiesen producido a la fecha de la resolución, más la indemnización de daños y perjuicios.

El 4 de diciembre de 2006 firman otro documento privado por el que las partes dan por finalizado el mencionado contrato de cuentas en participación. REYAL entrega 900.000 € en concepto de devolución de la totalidad de los fondos propios que en su día aportó PARADORES DE OZA, S.L. y, además, otros 900.000 € por acuerdo de las partes que consideran que es el beneficio que le correspondería a PARADORES DE OZA S.L. por su participación hasta la fecha en el citado negocio.

La mencionada cantidad se ha considerado como gasto fiscalmente deducible en el IS.

(Ambos contratos se describen en los folios 17 a 21 de la resolución impugnada en lo sustancial, referidos a una promoción inmobiliaria).

La Administración tributaria aduce que "Hasta la fecha de la extinción de la cuenta en participación REYAL no ha contabilizado ningún resultado del negocio sobre el que recae la misma ni ha acreditado que en esa fecha existiese un beneficio atribuible al partícipe no gestor. No existe una previa determinación del resultado del negocio por lo que no puede considerarse justificada la entrega de 900.000 €, como rendimiento de la cuenta en participación y por ello la inspección incrementa la base imponible del ejercicio 2006 en la citada cantidad".

La razón por la que, a juicio de la Inspección, este importe no es deducible es de naturaleza estrictamente jurídica y se basa en la normativa mercantil sobre reconocimiento contable del resultado en las operaciones inmobiliarias, en aplicación de la cual concluye que "a la fecha de la extinción de la cuenta en participación no se había producido ningún beneficio y continuaba ejecutándose la promoción inmobiliaria".

Para la actora el argumento no se sostiene, ya que -por las razones expuestas por la recurrente ante el TEAC- el no reconocimiento contable de las plusvalías tácitas generadas por la inversión, en modo alguno implica que el beneficio no exista, ni mucho menos, que no pueda reconocérsele al cuenta partícipe al que se le liquida su participación.

El TEAC añade en sus consideraciones que "el obligado tributario no ha acreditado que la renta abonada al partícipe no gestor corresponda efectivamente al beneficio atribuible al mismo a dicha fecha [la de la liquidación]. La única justificación del pago efectuado en concepto de reparto de beneficios ha sido unas estimaciones de resultados, efectuadas en unos cuadros en los que no existe explicación alguna y que como tal su fuerza probatoria es limitada" (folios 11720 a 11892) diligencia 20. Añade la actora ya en fase jurisdiccional, en conclusiones, que la Administración ante la endeblez de la prueba de los beneficios, debió hacer uso del trámite del artículo 237.2 de la LGT , a cuyo tenor:

"Artículo 237. Extensión de la revisión en vía económico-administrativa.

1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones".

Examinaremos este motivo de defensa desde una esa doble doble panorámica.

a) Desde el punto de vista general, los artículos 239 a 243 del Código de Comercio , regulan el citado contrato, que se configura como asociación de personas física o jurídica, en el que el gestor ha de ser comerciante, produciéndose unión de capitales e industria para el ejercicio de determinadas operaciones mercantiles, haciendo el gestor de su propiedad lo que aporta el partícipe, con la obligación de rendir cuentas, en relación con el derecho a los beneficios y la obligación de soportar pérdidas en la proporción que se haya estipulado en el contrato. El artículo 243 dispone que "La liquidación se hará por el gestor, el cual, terminadas que sean las operaciones, rendirá cuenta justificada de sus resultados ." Esta norma contempla tanto el supuesto ordinario o finalista del contrato, como si las cantidades que se perciban por el contrapartícipe no gestor se reciben como liquidación del contrato resuelto. La referencia legal a la terminación de las operaciones supone que el contrato se extingue en ese momento, siendo la liquidación y cuenta justificada de los resultados una obligación posterior.

Con arreglo a los presupuestos anteriores, la rendición de cuentas y el momento en que debe imputarse el beneficio de las cuentas en participación al partícipe no gestor, es el de la liquidación, momento al que nos debemos remitir para la aplicación del criterio de imputación temporal del gasto fiscal y contable derivado de la liquidación de la cuenta en participación. Luego es en este momento cuando se han cumplimentado los requisitos establecidos en el artículo 243 del Código de Comercio y cuando, según las definiciones del Plan General de Contabilidad, debe realizarse la contabilización del beneficio que corresponde al partícipe no gestor.

En consecuencia, a la fecha de la extinción de la cuenta en participación, ni se habida contabilizado ningún beneficio y continuaba ejecutándose la promoción inmobiliaria. No puede darse a ese carácter lo que la inspección con buen criterio califica como estimaciones de beneficios en cuadros sin explicación alguna, y nótese que en la diligencia nº 20 , extendida a las 13 horas del día 6 de marzo de 2009 se nos dice, entre otras, " en el día de la fechaAporta documentación sobre estimación de resultados que ha originado el pago de 900.000 euros de beneficios en 2006, al cuenta partícipe PARADOR De OZA S.L . Se solicita mayor aclaración y en su caso justificación".

b) Enlazando esto último con las alegaciones de la demanda, no cabe desplazar la carga de la prueba a la Administración tributaria, y no es admisible la postura del actor, de acudir a un planteamiento novedoso vía art. 237.2 LGT , de la cuestión probatoria del beneficio, que ha estado presente en todo momento ante la inspección, no ya por la falta de prueba clara y suficiente, que denota la documentación contenida en los folios antes indicados, sino por cuanto en efecto no existe reconocimiento contable en debida forma del beneficio. En orden a la prueba, traer a colación la Sentencia de 17 octubre 2014 del Tribunal Supremo, Sección Segunda , sobre

gastos deducibles; requisitos para la deducción del gasto: acreditación de la efectiva prestación de los servicios facturados y corresponde al interesado la carga de la prueba:

" En relación con la aportación fuera del procedimiento de comprobación de los documentos de justificación mercantil o contable, el actual artículo 96 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, dispone: "4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución.

Lo que subyace en dicho precepto es el cumplimiento por parte del sujeto pasivo de las obligaciones contables, de forma que, ante unas actuaciones inspectoras de comprobación o investigación, la Administración tributaria tenga conocimiento de la situación contable de la entidad, permitiéndole proceder a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo investigado; posibilidad que se frustra cuando no se aportan aquellos documentos mercantiles, que siendo obligatoria su llevanza y conservación, permitirían contrastar los datos declarados con los contabilizados".

En consecuencia, procede desestimar el motivo.

Quinto.

Carácter deducible de una indemnización pagada en contraprestación a una renuncia a unos derechos de compra de terrenos.

Hechos:

a) El 12 de diciembre de 2003 REYAL firma un contrato de compromiso de compraventa con la entidad NOZAR, S.A.; en la parte expositiva del mismo se indican los siguientes hechos:

"I.- Que CONSTRUCCIONES REYAL, SA. es propietaria del 85% de las acciones de PROINSA (PROMOTORA INMOBILIARIA DEL ESTE, S.A.). Esta sociedad tiene como único Activo el 75% en proindiviso de la denominada "Finca La Fortuna", en el U.Z.P. 2.04 "Desarrollo del Este-Los Berrocales", en Madrid.

A esta finca aportada le corresponderían en su día, a través del Proyecto de Compensación oportuno, una serie de fincas resultantes.

II.- Que el ACUERDO DE ACCIONISTAS de la sociedad PROINSA, formalizado el día 22 de marzo de 1999, en su cláusula SEXTA dice textualmente:

"6.1- Ningún accionista podrá pedir la escisión parcial hasta tanto que sean aprobados definitivamente los proyectos de compensación que procedan, en el desarrollo de la U.Z.P. 2.04 "DESARROLLO DEL ESTE-LOS BERROCALES", e inscritas las fincas independientes resultantes en el Registro de la Propiedad.

6.2.- Una vez aprobado el o los Proyectos de Compensación e inscritas las fincas resultantes en el Registro de la Propiedad, los socios podrán separarse total o parcialmente de la Sociedad, sin vender las acciones, entregándoles las fincas registrales que les correspondan de acuerdo con el valor neto patrimonial contable de las mismas, según balance de la sociedad, ajustado en los resultados comentados del ejercicio en curso, y procediéndose a la amortización de las acciones correspondientes.

6.3.-La determinación de las fincas registrales independientes que correspondan a cada socio que pida la escisión parcial, se determinará de común acuerdo con la Sociedad, y en su defecto, por sorteo".

En cuanto a las estipulaciones del contrato, cabe destacar las siguientes:

CONSTRUCCIONES REYAL, S.A. se compromete a vender a NOZAR, S.A., quien se compromete a comprar, el 20% de las fincas resultantes que a PROINSA le correspondan a través del Proyecto de Compensación. A estos efectos, CONSTRUCCIONES REYAL, S.A. se compromete a pedir en el seno de PROINSA, al menos la escisión parcial del 20% de dichas fincas, con amortización de acciones, de acuerdo al pacto de accionistas especificado en el expositivo II de este documento (..)

SEGUNDA: PRECIO

El precio de la futura compraventa será el de 16.257.400,00 euros (...) A él se le incrementarán todos los gastos, en la proporción que corresponda, que Construcciones Reyel, S.A. haya tenido por cualquier concepto hasta el momento en que las fincas resultantes sean efectivamente transmitidas en escritura pública a NOZAR, S.A. (...)

TERCERA: FORMA DE PAGO.

La forma de pago será al contado a la formalización de la escritura pública de compraventa.

(...)" QUINTA: LIQUIDACION DE PROINSA.

Si los socios de PROINSA deciden liquidar la sociedad, NOZAR, S.A. no tendrá derecho a ningún saldo resultante porque el objeto del presente compromiso de compraventa únicamente se circunscribe al 20% de las parcelas de las que resulte adjudicatario PROINSA.

b) El 26 de junio de 2006 se firma un nuevo contrato o entre REYAL y NOZAR en el que, manifiestan:

"Que NOZAR, S.A., como consecuencia del tiempo transcurrido y el que previsiblemente falta todavía para poder cumplir el objeto del repetido contrato, estaría dispuesta a renunciar a los derechos que para ella se derivan del compromiso formalizado el día 12 de diciembre de 2003 a cambio de la correspondiente contraprestación. Interesando a Reyal, S.A.U. la renuncia mencionada, las partes suscriben el presente documento de acuerdo a las siguientes

ESTIPULACIONES:

PRIMERA: CONSTRUCCIONES REYAL, S.A.U. y NOZAR, S.A. de común acuerdo resuelven el contrato de compromiso de compraventa formalizado el 12 de Diciembre de 2003, quedando, por tanto ésta, sin valor ni efecto alguno.

SEGUNDA: Como contraprestación por dicha resolución, Construcciones Reyal S.A.U., se obliga a pagar a NOZAR, S.A. la cantidad de 24.040.485,00 € más su IVA correspondiente.

CUARTA: Con independencia de la obligación derivada de la estipulación anterior, las partes declaran no tener nada que reclamarse mutuamente por ningún concepto con motivo de la resolución de documento de fecha 12 de Diciembre de 2003 ".

REYAL, el 26 de junio de 2006, contabiliza en la cuenta 67809020000 "Gastos Extraordinarios", la cantidad de 24.040.485,00 euros, en concepto "Indemnización NOZAR Berrocales".

La inspección considera que este gasto no es deducible en el IS (innecesidad del gasto) ya que el pago efectuado a NOZAR, S.A. no era obligatorio para REYAL porque no había concurrido incumplimiento alguno del contrato que pudiera dar lugar a la obligación de indemnizar; en consecuencia, califica dicho pago como una liberalidad y, por tanto, conforme lo dispuesto en el art.14.1.e) del TRLIS no deducible fiscalmente.

Por su parte, la actora sostiene que no existe liberalidad y que el importe percibido se debe a la renuncia a los derechos que se derivan del contrato suscrito el 12 de diciembre de 2003. Se nos dice, en fase de conclusiones, que estamos ante un contrato que justifica el pago del gasto cuestionado a cambio de excluir al perceptor de un negocio de promoción inmobiliaria que queda para el pagador.

Recordar que en la resolución impugnada se expone y no se discute, que en el contrato no consta fecha de entrega de los terrenos, ni se pacta cláusula penal alguna, ni consta la entrega de arras o señal que hubieran podido, en su caso, fundamentar una posible obligación de indemnizar. Aunque en la parte expositiva del contrato firmado el 26-06-06 se hace mención al tiempo transcurrido como causa por la que NOZAR ya no está interesada en el contrato lo cierto es que en el contrato firmado el 12-12- 2003, no se establece ningún plazo para el ejercicio de los compromisos asumidos.

Estos últimos apuntes, sobre la opción y el plazo, son esenciales a juicio de la Sección, debiendo convenirse con la Administración en su trascendencia de estar ante una opción sin plazo y, en consecuencia, sin eficacia alguna, lo que basta por si solo y sin mayores consideraciones, para nuevamente desbancar la pretensión de la actora.

Debemos reseñar la sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo, de 14 de Febrero de 2013, recurso de casación 1581/2010 , sobre opción de compra, en la que se concluye que es esencial en la opción de compra la fijación de plazo para su ejercicio, ya que no puede el concedente quedar indefinidamente ligado por un pacto que no lo fija. En el caso, la opción de compra no fijaba plazo ya que cuando se refería al mismo lo hacía a partir del cumplimiento de la condición suspensiva consistente en la recalificación urbanística de la finca (cuya gestión correspondía a la optante), pero sin fijar un plazo para el cumplimiento de dicha condición. Al faltar el elemento esencial del plazo, esta opción de compra no existe, por lo cual la venta de la finca muchos años más tarde no produce la aplicación de la cláusula penal.

En su Fundamento Jurídico Segundo destacamos:

"El negocio jurídico que llega a esta Sala es un precontrato de opción de compra con cláusula penal, que han contemplado también las sentencias de 26 marzo 2009 y 30 noviembre 2012 . Tal como dice la sentencia de 21 noviembre 2000 , "implica la concesión por una parte a la otra de la facultad exclusiva de decidir la celebración o no del contrato principal de compraventa"; en el mismo sentido, sentencias de 5 junio 2003 y 3 abril 2006 . Otras muchas sentencias se han dictado sobre la opción de compra: 23 abril 2010 , 7 mayo 2010 , 1 de diciembre de 2011 .

La cláusula penal es el objeto de este proceso, que reclama el optante, porque el concedente de la opción, demandado en la instancia, vendió la finca a un tercero (ocho años después de la firma del documento privado). Lo cual ha sido desestimado por las sentencias de instancia, lo que considera acertado esta Sala.

En primer lugar, porque es esencial en la opción de compra la fijación de plazo, ya que no puede el concedente quedar indefinidamente ligado por un pacto que no lo fija y así lo exige el artículo 14.3º del Reglamento hipotecario . La opción de compra del 20 marzo 1997 no fijaba plazo, pues cuando se refiere al mismo lo hace a partir de la aprobación definitiva por el Ayuntamiento de Monovar de la modificación del Planeamiento que permita la obtención de las respectivas licencias de obras y la iniciación de la construcción, que, por cierto le correspondía a la inmobiliaria optante realizar las gestiones necesarias para solicitar y obtener la modificación de la clasificación urbanística de la finca. Al faltar el elemento esencial del plazo, esta opción de compra no existe, no puede obligar indefinidamente al concedente de la opción, por lo cual la venta de la finca muchos años más tarde, no produce la aplicación de la cláusula penal.

De ello se deduce que en el contrato (precontrato) la aprobación de la modificación urbanística se ponía como condición suspensiva, que no ha llegado a cumplirse, sin que haya sido previsto un plazo para ello, como se ha dicho en las líneas anteriores".

Esto no quita importancia a la interpretación, a nuestro juicio de peso, que de la cláusula QUINTA realiza la Administración y que no presenta oscuridad alguna en su lectura recordemos (Si los socios de PROINSA deciden liquidar la sociedad, NOZAR, S.A. no tendrá derecho a ningún saldo resultante porque el objeto del presente compromiso de compraventa únicamente se circunscribe al 20% de las parcelas de las que resulte adjudicatario PROINSA) que inclusive a la postre llevaría a que la hoy actora pudiese instar la liquidación de PROINSA, como accionista mayoritario que es. Y en el caso de que se produjera, NOZAR no tendría derecho a ninguna finca de las que se adjudicaran a REYAL por la liquidación ni tampoco tiene derecho a ninguna indemnización.

Posibilidad que deriva del artículo 260 del TRLSA que establece como causa de disolución de la sociedad el acuerdo de la junta general adoptada con arreglo al artículo 103. Este artículo regula los accionistas que deben concurrir a las juntas (en primera convocatoria accionistas que representen el 50% del capital social) y los votos necesarios para la adopción de los acuerdos. REYAL posee una participación en el capital de PROINSA del 85%. Por tanto, el motivo debe decaer.

Sexto.

Deducibilidad de las cantidades satisfechas al Consejero delegado como retribución de sus funciones de administrador .

En el ejercicio 2006 REYAL paga a D. Benigno , Consejero Delegado de la sociedad, la cantidad de 601.785,60 euros, como retribución del administrador. El artículo 23 de los Estatutos de la sociedad establece: "El cargo de administrador no será retribuido" (diligencia 21, de 13-03-2009, páginas 11893 a 11992 del expediente).

La inspección no admite la deducibilidad en la base imponible del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2006 de las cantidades satisfechas a D. Benigno ; se basa en lo dispuesto en el art. 23 de los estatutos y en que la entidad no ha aportado prueba alguna de que haya prestado servicios concretos al margen de los que suponen el ejercicio de su cargo de administrador.

No es discutido que el art 23 de los Estatutos de la sociedad dispone que el cargo de administrador no sea retribuido.

Debemos citar en este sentido la sentencia del TS, Sección 2ª, de 5 de Febrero de 2015, recurso de casación 2448/2013 :

"En relación con la retribución de los administradores, el artículo 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas , aprobado por R.D. Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, dispone que "La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias sólo podrá ser detrída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4 por 100, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido".

Por su parte, el artículo, establece lo siguiente: 1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución.

2. Cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos determinarán concretamente la participación, que en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.

3. Cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General".

Tal y como ha señalado el ICAC en consulta núm. 1/BOIC la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada parece separar su redacción de la del TRLSA, precisando el contenido de la norma, de forma que la retribución de los administradores no pueda ser configurada como una distribución de los beneficios de una sociedad, sino que lo que trata de fijar la Leyes únicamente la fórmula de cálculo de la citada retribución. Lo

anterior permite considerar igualmente que la precisión establecida en esta Ley (LSRL) pueda ser aplicable a las sociedades anónimas al tratarse de un concepto cuya naturaleza es idéntica para ambos tipos de sociedades. Continúa el ICAC afirmando que la interpretación realizada anteriormente viene también fundamentada desde el punto de vista económico, ya que la retribución de los administradores de una sociedad es un gasto más necesario para poder obtener los ingresos correspondientes de la misma.

Por lo tanto, la interpretación de los artículos 130 del TRLSA y 66 de la LSRL respecto a las dotaciones a determinadas reservas y de otros aspectos previos al cálculo de la retribuciones de los administradores, debe entenderse como condiciones previas que el legislador impone para el posible devengo de las retribuciones de los administradores (fórmula de cálculo de las mismas), y no como que la retribución de los administradores constituya una aplicación directa del beneficio contable.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 14 de septiembre de 2006, ha señalado que con la Ley 43/1995 el panorama ha cambiado radicalmente pues esta no establece requisito especial alguno para la deducción de las retribuciones de los administradores y que el artículo 10.3 de la misma se remite para la determinación del resultado contable a la normativa contable y no a la normativa de otro orden mercantil, concluyendo que "dado que la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades no establece precepto alguno que limite la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, establecidas éstas por los estatutos sociales conforme al artículo 130 TRLSA, satisfechas conforme a los mismos como ocurre en el caso, y contabilizados correctamente los gastos que nos ocupan (tanto las retribuciones del Consejo como las de dirección empresarial), por otra parte necesarios para la obtención de los ingresos, debe concluirse el carácter deducible de los mismos para la determinación de la base imponible puesto que concurren a la fijación del resultado contable".

En consecuencia es la jurisprudencia consolidada y más reciente la que opera dentro del sistema de fuentes del derecho (ello viene a colación por la manifestación de la actora en conclusiones a posturas jurisprudenciales anteriores o del mismo TEAC en otro sentido) no es dable de aceptar el argumento de la actora habida cuenta que el artículo 23 de los Estatutos de la sociedad establece: "El cargo de administrador no será retribuido" y de otro no ha aportado prueba alguna de que haya prestado servicios concretos al margen de los que suponen el ejercicio de su cargo de administrador, siendo a la misma a la que nuevamente corresponde la carga de la prueba.

Séptimo.

Ajuste efectuado como consecuencia de la absorción de la entidad LAS DEHESAS DE GUADALAJARA, S.A.

HECHOS:

En diciembre de 2006 se otorga escritura pública de fusión por absorción de una sociedad que posee el 100% de otra; la entidad CONSTRUCCIONES REYAL, S.A. absorbe, entre otras, a la entidad LAS DEHESAS DE GUADALAJARA, S.A.. En la escritura de fusión se establece que la misma tiene efectos contables desde 1 de enero de 2006 (balance de fusión de fecha 30-06-2006).

La operación de fusión por absorción se acogió al régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, régimen fiscal especial para las operaciones de fusión, escisión, aportaciones de activos y canje de valores, regulado actualmente en el capítulo VIII, del título VII, y disposición adicional segunda del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a través del cual se pretende que la fiscalidad tenga un papel neutral cuando se cumplan determinados requisitos, de tal manera que la ejecución de una reestructuración societaria en estos casos no determine una carga tributaria.

En el balance de fusión que se aprueba por la sociedad DEHESAS figuran reservas voluntarias por importe de 41.285.845,74 euros.

En la misma Junta General de la sociedad DEHESAS, celebrada el 25-10-2006, después de aprobar la fusión, se acuerda el reparto de un dividendo extraordinario con cargo a reservas voluntarias por importe de 40.000.000 euros; REYAL socio único de DEHESAS contabiliza el 25-11-2006 un ingreso por dividendos el cual es anulado el 30-12-2006.

Cuando REYAL contabiliza las operaciones de fusión el valor teórico de DEHESAS que toma en consideración en aplicación del art. 89.3 del TRLIS es el que resulta, una vez minorado en el dividendo repartido.

La inspección considera que esto no es correcto pues el reparto de dividendos no puede afectar al valor teórico por efecto de la retroacción contable. Señala que el reparto de los dividendos con posterioridad a la fecha de retroacción contable y antes de la inscripción de la escritura de la fusión en el Registro Mercantil tuvo como exclusiva finalidad alterar a la baja el valor teórico de la sociedad absorbida para propiciar una revalorización de las existencias recibidas por la absorbente.

Por tanto, el valor teórico de la entidad absorbida a tener en cuenta a los efectos del art. 89.3 del TRLIS será el existente en la fecha de inscripción de la operación de fusión en el Registro Mercantil. No obstante, en este

caso hay que tener en cuenta que las partes han acordado que la fusión tiene efectos contables desde el 1 de enero de 2006 lo que supone que desde esa fecha todas las operaciones realizadas por la sociedad absorbida se consideran realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad absorbente.

Por tanto la cuestión que se plantea es determinar el valor teórico a considerar en aplicación de lo dispuesto en el art. 89.3 del TRLIS y teniendo en cuenta que existe un pacto de retroacción contable de los efectos de la fusión.

La actora, en su escrito de conclusiones tras seguir una línea uniforme, entiende que el problema es el de establecer cuál es el efecto que, sobre el citado calculo, tiene el dividendo repartido durante el periodo de retroacción contable, entendiéndose que, como el tratamiento fiscal es igual al contable, no cabe ignorar, como pretende la Administración, que entre los beneficios y pérdidas de la absorbida, que contablemente se imputan a la absorbente, no estén los dividendos pagados por aquella a esta, porque no son un gasto para la pagadora, sino parte de una eliminación interna, razón por la cual, si minoran el valor teórico del patrimonio transmitido.

La postura de la Administración tributaria ha de mantenerse.

Sobre este particular traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo en sentencia de 11 de Abril de 2013, recurso de casación 4473/2010 , o la más reciente de 13 de noviembre de 2013, recurso de casación 5714/2011 , donde se tiene declarado, en lo que aquí ilustra, lo siguiente:

"De la lectura del artículo 245.1 del TRLSA se deriva el carácter constitutivo que tiene la inscripción. Si el artículo 245.1 del TRLSA establece que la eficacia de la fusión queda supeditada a la inscripción, ello quiere decir, en sentido contrario, que sin inscripción no hay efectos, siendo uno de ellos precisamente la adquisición del fondo de comercio. Debemos concluir, en consecuencia, que el fondo de comercio aflora con la inscripción de la fusión, pudiéndose amortizar a partir de la fecha de presentación en el Registro. Y de acuerdo con el artículo 233.1 del Reglamento del Registro Mercantil una vez inscrita la fusión, el Registrador cancelará de oficio los asientos de las sociedades extinguidas por medio de un único asiento, trasladando literalmente a la nueva hoja los que hayan de quedar vigentes.

2. No se opone a que el momento a partir del cual quepa amortizar fiscalmente el fondo de comercio financiero sea el día de la inscripción de la fusión en el Registro Mercantil la existencia de una retroacción de los efectos contables de la fusión. En este sentido, el artículo 105 de la LIS señala que "las rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas a causa de las operaciones mencionadas en el artículo 97 de esta Ley se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles". A este respecto, tanto el artículo 235 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas como el artículo 228 del Reglamento del Registro Mercantil establecen como una de las menciones necesarias del proyecto de fusión la de "la fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extingan habrán de considerarse realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad a la que traspasan su patrimonio".

De acuerdo con el precepto mercantil, todas las operaciones registradas en los libros de la sociedad que se disuelve como consecuencia de la fusión, se entienden realizadas, a partir de la fecha de retroacción contable, por cuenta de la entidad absorbente, de manera tal que, a efectos patrimoniales, se reflejarán en el patrimonio de dicha entidad absorbente.

El artículo 105 de la LIS tiene por efecto que las operaciones realizadas por la entidad que se disuelve, a partir de la fecha de retroacción contable, sean computadas por la entidad adquirente para la determinación de su base imponible. En este sentido cualquier ingreso o gasto registrado en los libros de contabilidad de la entidad transmitente ha de computarse para determinar la base imponible de la entidad adquirente.

En el caso que nos ocupa, la amortización del fondo de comercio de fusión no puede estar reflejada en los libros de contabilidad de la entidad transmitente, a partir de la fecha de retroacción contable. En efecto, tal fondo de comercio solamente aflora en los libros de contabilidad de la entidad adquirente, y dicho afloramiento se produce cuando se realiza la fusión, esto es, cuando la escritura de fusión surte efectos frente a terceros.

No obstante, la retroacción contable de los efectos de la fusión es una cuestión distinta a la de la eficacia jurídica de la fusión. Dicho de otro modo, la primera se circunscribe a las rentas derivadas de las operaciones propias del negocio de la entidad absorbida (compras, ventas, etc.), que ésta realiza en el ínterin entre la fecha a la que se retrotraen los efectos de la fusión y la fecha de inscripción de la misma. Tales ingresos y gastos, formalmente anotados en los libros de contabilidad de la absorbida, por efecto de la retroacción van a formar parte en realidad del resultado contable y de la base imponible de la sociedad absorbente. Cuestión distinta es, como decimos, la amortización del fondo de comercio, pues se trata de rentas, no de la absorbida, sino resultantes del proceso de fusión. En este sentido, como señalaba la Inspección, no son rentas anotadas en los libros de contabilidad de la entidad transmitente.

En definitiva, el pacto de retroacción contable no puede suponer en ningún caso una anticipación en la amortización del fondo de comercio generado por la fusión, que aflora con la inscripción de la misma en el Registro Mercantil, momento a partir del cual puede ser objeto de amortización. Pretender amortizar el fondo de comercio por la totalidad del año, con independencia de la fecha de la fusión, supone una evidente vulneración de

las reglas contables y fiscales de amortización, al ignorar por completo la mecánica de cálculo de las amortizaciones y la idea de periodificación inherente a la misma".

Clarificada la diferencia de los efectos jurídicos y contables, reseñar las fechas esenciales de las operaciones:

- El 25-10-2006 se aprueba la fusión en las Juntas Generales de las sociedades afectadas según proyecto aprobado el 28-09-2006 y depositado en el Registro Mercantil el 2-10-2006.

Se toma como balance de fusión los balances cerrados a 30-06-2006, que se aprueban y se incorporan a la escritura de fusión.

- Se fija como fecha de retroacción contable el 1 de enero de 2006.
- El 4 de diciembre de 2006 se otorga la escritura pública de fusión inscribiéndose en el Registro Mercantil el 27-12-2006.

En el presente caso, como se ha indicado la Junta General celebrada el 25-10-2006 aprueba la fusión y toma como balance de fusión el balance cerrado a 30-06-2006 y en el mismo acto, una vez aprobada la fusión, aprueba una distribución de dividendos con cargo a reservas de libre disposición.

En buena lógica, y dentro del principio de autonomía de la voluntad, es el balance de fusión de 30 de junio de 2006 ("El balance de fusión" recogerá el patrimonio neto a efectos de fusión de cada sociedad que intervenga. Este balance podrá ser el último aprobado por la Junta General de Accionistas (JGA), siempre que la fecha de cierre no diste más de 6 meses de la fecha de celebración de la JGA en que se acuerde la fusión), el que resulta relevante a efectos del valor teórico, y al que por mutuo acuerdo de las partes se le da retroacción contable a 1 de enero de 2006, y que por ello mismo, supondría una contradicción, no lo puede alterar, al minorarlo en una fecha posterior, 25 de octubre, siempre en el mismo año.

Octavo.

Esgrime la demanda que según se establece en el expositivo de hechos Cuarto de la resolución aquí recurrida, el procedimiento sancionador se inició el 12 de mayo de 2009 y concluyó con la notificación del acuerdo sancionador, que tuvo lugar el 26 de marzo de 2010, transcurrido con creces el plazo de seis meses previsto en el artículo 211.2 LGT, lo que, de conformidad con lo establecido en el apartado 4 del mismo artículo produce la caducidad del procedimiento, la pérdida de efectos interruptivos de la prescripción de lo actuado y la imposibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador.

Alegación esta no realizada en vía administrativa. Pese a ello, si entráramos a analizar este extremo, porque tal aseveración de la resolución hoy impugnada, pudo causar a la actora una confusión no deseada.

El Artículo 211 establece :

"2. El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo".

En el presente caso estamos en la modalidad de procedimiento abreviado.

El artículo 210.5 LGT recoge la posibilidad de una tramitación abreviada. Si al iniciarse el expediente sancionador se encuentran en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de sanción (ello ocurre cuando previamente ha existido un procedimiento de comprobación por órganos de gestión o inspección), ésta se incorporará al acuerdo de iniciación; este acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para realizar alegaciones y presentar documentos, justificantes y pruebas.

En estos casos, la propuesta de resolución se incorporará al acuerdo de iniciación del procedimiento, y se advertirá expresamente al interesado que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o pruebas, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta.

La resolución podrá ser tácita o deberá ser necesariamente expresa en función de que el obligado tributario haya manifestado o no su conformidad en el trámite de alegaciones posterior a la propuesta, conforme al artículo 25.5 y 6 Reglamento Sancionador .

Dicho esto, es el 12 de mayo de 2009 cuando se produce como acto interno la autorización de la Inspectora Jefe al Equipo de Inspección para acordar el inicio del expediente sancionador que proceda, lo que el actor indica como fecha de inicio del expediente. Pero la notificación del inicio del expediente sancionador tiene lugar el 1 de febrero de 2010 mediante acuerdo del Jefe del Equipo, conforme consta en los antecedentes de hecho del acuerdo sancionador, y el mismo reconoce en su escrito de alegaciones, y finaliza con la notificación del acuerdo sancionador, de fecha 25 de marzo de 2010, que tuvo lugar el 26 de marzo de 2010 como así también se reconoce y consta

No transcurre pues el periodo de seis meses previsto en el artículo 211.2 LGT, por lo que no se aprecia la caducidad invocada.

Noveno.

Falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador.

La demandante fundamenta su pretensión en la falta de motivación del elemento subjetivo de la infracción en los acuerdos sancionadores y la interpretación razonable de la norma como eximente de responsabilidad, así como la inexistencia de ocultación de datos.

- De las regularizaciones efectuadas por la inspección considera que el ajuste referido a la absorción de la entidad DEHESAS no es sancionable por no concurrir el elemento subjetivo.

- Respecto de las demás y conforme denuncia la demanda, en el caso de la indemnización pagada a NOZAR, las consideraciones del instructor sobre la culpabilidad, transcritas y asumidas por el Inspector Jefe, no son

sino reiteración de las que motivan la liquidación. Y otro tanto sucede respecto de último elemento de la regularización sancionada, la deducción de la retribución del consejero delegado como gasto de personal, que tanto el instructor como el Inspector jefe consideran no ajustada a derecho con fundamento en la jurisprudencia emanada de las ya citadas sentencias del caso Mahou, de 13 de noviembre de 2008, una resolución del TEAC, de 14 de septiembre de 2006, y una consulta de la DGT, de 6 de mayo de 1997, todas ellas referidas a la Ley 61/1978, distinta de la aplicable en el presente caso.

Pero ninguno de estos argumentos motiva la culpabilidad, de acuerdo con la unánime y ya reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la materia, porque, excepción hecha de la primera de las conductas sancionadas, "la resolución sancionadora, del mismo modo que el acta de inspección, se limita a explicitar la regularización practicada por la Administración tributaria, sin hacer referencia alguna a las razones por las cuales se considera que las irregularidades detectadas constituyen una infracción grave conforme al art. 79 a) LGT ni especificar los hechos o circunstancias de los que se infiere que la obligada tributaria inspeccionada ha actuado culpablemente, por dolo o negligencia, esto es, al menos por la simple negligencia".

Por último los gastos cuya deducibilidad se cuestiona por la inspección aparecen detallados en la Memoria Anual hecha pública a través de la CNMV y declarados, con lo cual no cabe hablar de ocultación de datos.

La resolución impugnada, a los efectos que interesan, pone de relieve:

- La cuestión se reduce, en consecuencia, a valorar si la concurrencia de culpabilidad en la conducta infractora se ha justificado y, por consiguiente, si la imposición de la sanción ha estado suficientemente motivada, lo que nos conduce, de forma inexorable, al contenido del acuerdo por el que se infligió, por ser el lugar donde dicha motivación debe aparecer explicitada.

- La Inspección cimentó la procedencia de la sanción en los siguientes aspectos: (a) la conformidad del sujeto pasivo con los hechos que dieron lugar al acta; (b) la inexistencia de oscuridad en la norma que infringió y (c) la importancia de la empresa, dotada de un equipo de expertos jurídicos y fiscales. Asimismo, (d) negó la concurrencia de alguna causa excluyente de la responsabilidad, al considerar irrelevante la ausencia de ocultación y la llevanza de una contabilidad exacta.

- La apreciación de la culpabilidad del obligado tributario ha sido objeto de un minucioso análisis por parte del instructor del expediente reproducido en el acuerdo de imposición de sanción.

Décimo.

Respecto de la motivación la jurisprudencia viene manteniendo que "(...) en la medida en que se trata de una resolución sancionadora, es evidente que la falta de motivación lesiona asimismo garantías constitucionales. Y es que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, «frente a la regla general, conforme a la cual el deber de motivación de los actos administrativos es un mandato derivado de normas que se mueven en el ámbito de lo que venimos denominando legalidad ordinaria», en relación con los actos administrativos que impongan sanciones «tal deber alcanza una dimensión constitucional», en la medida en que «el derecho a la motivación de la resolución sancionadora es un derecho instrumental a través del cual se consigue la plena realización de las restantes garantías constitucionales» que resultan aplicables en el procedimiento administrativo sancionador. «Así, de poco serviría -explica el máximo intérprete de la Constitución- exigir que el expedientado cuente con un trámite de alegaciones para su defensa, si no existe un correlativo deber de responderlas; o proclamar el derecho a la presunción de inocencia, si no se exige al órgano decisor exteriorizar la valoración de la prueba practicada y sus consecuencias incriminatorias. De igual manera, la motivación, al exponer el proceso racional de aplicación de la ley, permite constatar que la sanción impuesta constituye una proporcionada aplicación de una norma sancionadora previa», amén de que «resulta imprescindible en orden a posibilitar el adecuado control de la resolución en cuestión» (STC 7/1998, de 13 de enero, F. 6; en el mismo sentido, AATC 250/2004, de 12 de julio, FJ 6; 251/2004, de 12 de julio, F.6; 317/2004, de 27 de julio, F. 6; y 324/2004, de 29 de julio, F. 6). En la misma línea, esta Sección ha subrayado que la motivación de la sanción es la que «permite al destinatario -en este caso,

al sancionado- conocer los motivos de la imposición de la sanción, en definitiva de la privación o restricción del derecho que la resolución sancionadora comporta, permitiendo, a su vez, el eventual control jurisdiccional de la decisión administrativa» Sentencia de 17 de marzo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 385/2005), FD Octavo. (...) debemos recordar que el principio de culpabilidad, derivado del art. 25 CE , rige también en materia de infracciones administrativas (SSTC 246/1991, de 19 de diciembre F. 2 ; y 291/2000, de 30 de noviembre , F. 11), y «excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente» [STC 76/1990, de 26 de abril , F.4 A); en el mismo sentido, STC164/2005, de 20 de junio , F. 6]."

Conviene recordar aquí que la STC 164/2005, de 20 de junio , citada en último término por el Tribunal Supremo, estableció en su fundamento jurídico 6º: "(...) como hemos señalado en la STC 76/1990, de 26 de abril , «no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias» y «sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente» (FJ 4), por lo que en este concreto punto cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mer 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 pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, 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".

Pues bien, como ha señalado el propio Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia, aplicable también en el ejercicio de la potestad administrativa (por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril, F. 2 ; y 45/1997, de 11 de marzo , F. 4), 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» (STC 212/1990, de 20 de diciembre , F. 5), 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 del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de lasanción [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril , F. 8 B); 14/1997, de 28 de enero, F. 6 ; 209/1999, de 29 de noviembre, F. 2 ; y 33/2000, de 14 de febrero , F.5 B)]; ausencia de motivación específica de la culpabilidad que, en el concreto ámbito tributario, determinó que en laSTC 164/2005, de 20 de junio, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional 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) LGT , vulneró el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia."

En el caso que nos ocupa, el acuerdo recurrido, tras reproducir el resultado de la liquidación, las consideraciones sobre la culpabilidad de la propuesta del instructor, las alegaciones del obligado tributario sobre culpabilidad, dedica un apartado, al folio 28 "De todo lo anterior parece deducirse que la alegación de la entidad no tiene fuerza suficiente para que en base a la misma pueda estimarse que en el presente caso no existe concurrencia de culpabilidad como ella pretende" (página 28 del acuerdo sancionador) .

Por otra parte, tampoco el TEAC añade mucho más a la motivación de la culpabilidad. Pese a la extensión de los fundamentos dedicados a la misma (folios 57 a 66 siete folios), las únicas referencias al comportamiento enjuiciado lo son al folio 66, siendo en todo caso determinante el acuerdo sancionador. Si ello es así, procede estimar este motivo.

Undécimo.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Por lo expuesto,

FALLAMOS

Que estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad REYAL URBIS S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de enero de 2012 a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho, salvo en extremo relativo el acuerdo de imposición de sanción de 25 de marzo de 2010, que se anula.

En cuanto a las costas cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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.

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. ÁNGEL NO VOA FERNÁNDEZ 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.