

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia:NFJ059107

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 14 de mayo de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 290/2012

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Plazo. Dies ad quem.** En caso de acuerdo de liquidación complementario en contestación a las alegaciones del contribuyente, el procedimiento de inspección concluye con la notificación de la rectificación del acuerdo de liquidación. Los defectos formales en la tramitación de las nuevas actas, como la falta del trámite de audiencia, carecen de virtud anulatoria porque no ha sufrido indefensión.

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribución de fondos propios. Pago de royalties a su socio canadiense. Medios de prueba. Prueba pericial.** El obligado tributario se ha limitado a aportar informe pericial sobre la necesidad de adquirir fórmulas y procedimientos de elaboración para la fabricación de su producto, pero sin que fuese ratificado en sede judicial, por lo que no se trata de un informe con las garantías necesarias. **Liberalidades/gastos necesarios. Vehículos de turismo.** No se ha probado la necesidad del gasto ni su relación con los ingresos. **Reparaciones y conservación.** No son deducibles los gastos de pavimentación de los viales de acceso a la planta industrial ni las cintas rotatorias de transporte del producto, pues deben ser activados y computados a través de la amortización. No procede la sanción por los gastos no admitidos como deducibles y por el exceso de amortización, pero sí respecto a los otros conceptos.

**PRECEPTOS:**

Ley 43/1995(Ley IS), arts. 10, 12 y 14.

Ley 1/1998 (LDGC), arts. 29 y 33.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 150, 157, 179 y 183.

RD 939/1986 (RGIT), arts. 31 quater, 60, 62 y 69.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 62 y 63.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 114 y 115.

Código Civil, arts. 1.214 y 1.227.

RD 2402/1985 (Deber de expedir y entregar facturas), arts. 3 y 8.

RD 1643/1990 (PGC), Norma de valoración 3ª.

Resolución ICAC de 30 de julio de 1991, Norma tercera.

Ley 30/1994 (Fundaciones), art. 66.

**PONENTE:***Doña Trinidad Cabrera Lidueña.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

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: 0000290 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05929/2012

Demandante: FLEER ESPAÑOLA, S.A.

Procurador: SONIA JUAREZ PEREZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D<sup>a</sup>. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a catorce de mayo de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 290/2012 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido la Procuradora Doña Sonia Juárez Pérez, en nombre y representación de la entidad FLEER ESPAÑOLA S.A. frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 1.646.575,71 euros. Es Ponente la Ilma. Sra. D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA, quien expresa el criterio de la Sala.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La parte actora interpuso, con fecha 23 de julio de 2013, recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de mayo de 2012, por la que se desestiman los recursos de alzada formulados contra las Resoluciones del Tribunal Regional de Cataluña de 21 de mayo de 2010 recaídas en los expedientes acumulados 08/4351/06 y 08/5102/06 relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1999/2002 y sus correlativos expedientes sancionadores, y expedientes acumulados 08/4352/06 y 08/5103/06 relativos al Impuesto sobre Sociedades y expediente sancionador del ejercicio 2003.

#### **Segundo.**

Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó a través del escrito presentado en fecha de 12 de marzo de 2013, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando una sentencia estimatoria, con anulación de la Resolución del TEAC recurrida.

#### **Tercero.**

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, la contestó mediante escrito de 10 de abril de 2013 en el que, tras consignar los

hechos y los fundamentos de derecho que estimó convenientes, suplicó la desestimación del presente recurso, con imposición de costas a la recurrente.

#### **Cuarto.**

No habiéndose recibido el recurso a prueba, se concedió a continuación a las partes sucesivamente, el plazo de diez días para que presentaran escrito de conclusiones, lo que efectuaron ratificándose en sus respectivas pretensiones.

Concluido el procedimiento, se señaló para votación y fallo el día 30 de abril de 2015, en el que efectivamente tuvo lugar.

#### **Quinto.**

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

### **FUNDAMENTOS JURIDICOS**

#### **Primero.**

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad FLEER ESPAÑOLA S.A. la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de mayo de 2012, por la que se desestiman los recursos de alzada formulados contra las Resoluciones del Tribunal Regional de Cataluña de 21 de mayo de 2010 recaídas en los expedientes acumulados 08/4351/06 y 08/5102/06 relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1999/2002 y sus correlativos expedientes sancionadores, y expedientes acumulados 08/4352/06 y 08/5103/06 relativos al Impuesto sobre Sociedades y expediente sancionador del ejercicio 2003.

Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente administrativo y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1. El día 13 de marzo de 2006 se dictó por la Dependencia Regional de Inspección el acta de disconformidad nº 71139626 relativa a los ejercicios 1999 a 2002 del Impuesto sobre Sociedades.

Según se hizo constar en el acta:

- La fecha de inicio de las actuaciones fue el 18 de marzo de 2004, y a los efectos del plazo máximo de duración de las mismas deben descontarse 396 días por aportación de documentación incompleta y solicitud de aplazamiento. (La resolución del TEAR detecta en este cómputo un error que procede a corregir cifrando el total de dilaciones imputables al contribuyente en 393 días).

- Esta acta es consecuencia de un acto de instrucción del Inspector Regional de Cataluña de 7 de diciembre de 2005 (notificado el día 12 del mismo mes), por el que se acordaba dejar sin efecto el acta incoada el 29 de julio de 2005 y se ordenaba que por el actuario se completase el expediente en base a lo dispuesto en el artículo 60.2 del Real Decreto 939/1986, regulador del Procedimiento de Inspección.

El actuario se ratifica íntegramente en el contenido de la propuesta anterior.

- La actividad del obligado tributario, clasificada en el epígrafe 4.212 del IAE, es la elaboración de productos de confitería.

- Los datos declarados por el contribuyente se modifican por las siguientes razones:

a) En la cuenta "reparación y conservación" el contribuyente deduce en todos los ejercicios como gasto adquisiciones de inmovilizado. Por ello, debe incrementarse la base imponible en el importe de dichas adquisiciones y, al mismo tiempo, procede disminuir de la base imponible las dotaciones a la amortización de estos elementos aplicando al efecto el coeficiente máximo de amortización.

b) En la cuenta de "honorarios profesionales" el contribuyente deduce como gasto del ejercicio adquisiciones del inmovilizado que consisten en honorarios satisfechos a profesionales por la construcción de inmuebles y la adquisición de patentes y marcas. De este modo, procede incrementar la base imponible en el importe de estas adquisiciones de inmovilizado en los ejercicios 2000, 2001 y 2002. Al mismo tiempo procede disminuir la base imponible en el importe de la dotación a amortización de estos elementos aplicando a tal efecto el coeficiente máximo.

c) En la cuenta "publicidad y propaganda" el contribuyente deduce como gasto, en fecha 31 de enero de 2002, un importe de 2.742,40 euros sin aportar justificante alguno.

d) En la cuenta "gastos misceláneos" el contribuyente deduce donaciones que no son deducibles en los cuatro ejercicios y por cuyo importe se debe incrementar la base imponible declarada.

e) Entre las "dotaciones a la amortización del inmovilizado" el contribuyente incluye un aparato de aire acondicionado al que ha aplicado el tipo de amortización del 25% en todos los ejercicios, siendo el máximo según las tablas del 15%, por lo que procede incrementar la base declarada en el importe resultante de la diferencia de tipo.

f) Como "dotación a la provisión de insolvencias de tráfico" el contribuyente deduce en el ejercicio 2001 un importe de 527.297 pesetas (3.169,12 euros) con origen en insolvencias en las que no ha transcurrido el plazo de un año entre el vencimiento del crédito y el cierre del ejercicio, ni se ha demostrado que cumpla cualquier otro requisito establecido por el artículo 12.2 de la Ley del Impuesto. Procede por tanto aumentar la base imponible en el citado ejercicio (2001) y disminuir la del ejercicio 2002 como consecuencia de la aplicación en el mismo de las referidas dotaciones.

g) El contribuyente contabiliza y deduce como gasto en todos los ejercicios dotaciones a amortización, primas de seguros y cuotas del Impuesto Municipal de Vehículos con origen en automóviles de turismo, así como pérdidas derivadas de la venta de los mismos, vehículos respecto de los que el sujeto pasivo ha reconocido su no afectación a la empresa y que no están correlacionados con los ingresos de la misma.

h) El sujeto pasivo, a la hora de efectuar la amortización, no dedujo de su importe el valor del terreno de un local sito en la Av. Carlos III de Barcelona, propiedad de la empresa, por lo que procede incrementar la base declarada en el importe de la amortización contabilizada que corresponde al mismo según resulta de los recibos de IBI.

i) Se satisfacen retribuciones al Presidente del Consejo de Administración, por su condición de tal, y a su socio canadiense CONCORD CONFECTIONS INC por royalties y asistencia técnica, pagos en todos los ejercicios inspeccionados. No se ha demostrado fehacientemente la efectividad de los servicios recibidos en contraprestación y ello, unido a la condición de accionistas de los preceptores y otra serie de circunstancias como el fallecimiento de su Presidente y el pago de dichos importes a su esposa, genera la procedencia de calificar tales importes como de retribución de fondos propios, no siendo por tanto deducibles a tenor del artículo 14.1.a) de la LIS.

j) En el ejercicio 2001 el obligado tributario justifica retenciones soportadas por la sociedad por un importe de 3.023,48 euros, pero en las declaraciones presentadas el importe de las mismas es de 7.468,69 euros, por lo que no se han justificado 4.445,21 euros, importe que procede incorporar a la cuota exigida en el acta.

El Acuerdo de Liquidación fue dictado con fecha 10 de abril de 2006, notificado el día 11 del mismo mes. La deuda tributaria señalada en el mismo asciende a 977.916,26 euros, de los que 804.109,51 euros corresponden a la cuota y 173.806,75 euros a los intereses de demora.

Con fecha 30 de marzo de 2006 el contribuyente presentó escrito de alegaciones en el Registro General de Documentos de la Administración Tributaria de Vilanova i La Geltrú, que tuvo su entrada en la Inspección Regional el día 12 de abril de 2006, esto es, con posterioridad a la emisión del Acuerdo de Liquidación.

En contestación a tales alegaciones, mediante escrito de 19 de abril de 2006, se corrige un error detectado en el acuerdo de liquidación, reduciéndose los días de dilaciones imputables al contribuyente a 394. Este escrito fue notificado el día siguiente.

2. Por otra parte, el 13 de marzo de 2006 se dicta también por la Dependencia Regional de Inspección el acta de disconformidad nº 71139653 relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003.

Al igual que en el Acta anteriormente referida (relativa a los ejercicios 1999 a 2002) se señala que la fecha de inicio de las actuaciones fue el 18 de marzo de 2004, computándose 396 de dilaciones imputables al contribuyente. (La resolución del TEAR detecta en este cómputo un error que procede a corregir cifrando el total de dilaciones imputables al contribuyente en 393 días).

Asimismo, este Acta es consecuencia de un acto de instrucción del Inspector Regional de Cataluña, de 7 de diciembre de 2005 (notificado el día 12 del mismo mes), por el que se acordaba dejar sin efecto el acta incoada el 29 de julio de 2005 y se ordenaba que por el actuario se completase el expediente en base a lo dispuesto en el artículo 60.2 del Real Decreto 939/1986; ratificándose el actuario íntegramente en el contenido de la propuesta anterior.

Se considera que las retribuciones satisfechas al Presidente del Consejo de Administración, y a su socio canadiense CONCORD CONFECTIONS INC (nombrado este año Vicepresidente), deben ser calificadas como de retribución de Fondos propios, no siendo por tanto deducibles a tenor del artículo 14.1.a) de la LIS.

El Acuerdo de Liquidación fue dictado con fecha 10 de abril de 2006, notificado el día 11 del mismo mes. La deuda tributaria señalada en el mismo asciende a 182.462,99 euros, de los que 168.283,39 euros corresponden a la cuota y 14.179,60 euros a los intereses de demora.

3. Con fecha 17 de mayo de 2006 se dictaron sendos Acuerdos de imposición de sanción en relación con las citadas liquidaciones, notificados al día siguiente.

Se consideran cometidas las infracciones tipificadas en los artículos 77.1 (red. Ley 25/1995) de la Ley 230/1963 (ejercicios 1999 a 2002) y 191 de la Ley 58/2003 (ejercicio 2003), imponiéndose sanciones por importes de 402.054,76 euros (ejercicios 1999 a 2002) y 84.141,70 euros (ejercicio 2003) consistentes en el 50% de las cuotas tributarias exigibles al contribuyente.

4. Frente a las referidas liquidaciones tributarias y sancionadoras se interpusieron sendas reclamaciones económico- administrativas, que fueron desestimadas en primera instancia por dos resoluciones del TEAR de Cataluña notificadas el 3 de junio de 2010.

5. Contra estas resoluciones del TEAR se formularon sendos recursos de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, que fueron, a su vez, desestimadas por Resolución de 30 de mayo de 2012, objeto del presente recurso contencioso administrativo.

## **Segundo.**

Las cuestiones que, a tenor del escrito de demanda, se suscitan en el presente proceso son las siguientes: a) prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria de los ejercicios 1999 y 2000 por exceso de duración del procedimiento inspector; b) irregularidades en el procedimiento de incoación de la actas, e incorrecto cálculo del importe de los intereses de demora, cuyo "dies ad quem" es la finalización del plazo de que dispone el Inspector para dictar el Acuerdo de Liquidación; c) deducibilidad fiscal del gasto por royalties y de las retribuciones abonadas al Presidente del Consejo de Administración; d) deducibilidad de los gastos asociados a los vehículos; e) razonabilidad del tratamiento como gasto por reparaciones de las partidas aplicadas a la pavimentación de los viales de acceso a la planta industrial del contribuyente, e improcedencia de activar las "cintas rotatorias de transporte de productos" dada su limitada vía útil; f) deducibilidad del gasto por donativos al Ayuntamiento de Olessa de Bonesvalls; y g) improcedencia de la sanción por ausencia de culpabilidad en la conducta del contribuyente.

En cuanto al primer motivo de impugnación, el estudio de la prescripción exige tener en cuenta los siguientes datos: 1) Los ejercicios regularizados son 1999, 2000, 2001, 2002 y 2003; 2) El inicio de las actuaciones se notificó el día 18 de marzo de 2004; 3) el acuerdo de liquidación se dictó el día 10 de abril de 2006 y fue notificado al día siguiente; 4) el acuerdo de liquidación fue rectificado mediante escrito de 19 de abril de 2006, notificado el día 20 de abril, como consecuencia de del escrito de alegaciones presentado por el sujeto pasivo en el Registro General de Documentos de la Administración Tributaria de Vilanova i La Geltrú el día 30 de marzo de 2006.

A la vista de estos datos, las actuaciones inspectoras se habrían realizado en un plazo de más de dos años, excediendo del plazo de duración de 12 meses establecido en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes .

A tenor del citado artículo 29 " 1. Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. (...)

2. A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente.

3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.

4. A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones ".

El artículo 31 quarter del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, redactado por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, preveía que "iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto.

No obstante lo anterior, la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores y de las de liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 32, o el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas ".

El artículo 150.1 y 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("Plazo de las actuaciones inspectoras") prevé que " 1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. (...)

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

(...) "

En la Resolución recurrida se señala que hay que considerar 393 días de dilaciones indebidas imputables al contribuyente, al tratarse de retrasos en la aportación de la documentación, por lo que no deben tenerse en cuenta estos días en el cómputo del plazo establecido para la duración del procedimiento en el indicado artículo 29 de la Ley 1/1998 .

La parte actora, además de discutir el cómputo de dilaciones que se le imputan, alega que el procedimiento no concluyó con la notificación del acuerdo de liquidación (el día 11 de abril de 2006) sino con la notificación de la rectificación del acuerdo de liquidación en contestación a las alegaciones formuladas por el contribuyente (20 de abril de 2006).

Es acertado el planteamiento de la recurrente al afirmar que el acuerdo complementario de contestación de alegaciones (como lo denomina la Resolución del TEAC recurrida) no constituye un acto autónomo ni diferenciado del acuerdo de liquidación, en cuanto que con él se subsana el vicio en que se había incurrido, al dictarse la liquidación antes de la recepción de las alegaciones presentadas en plazo, y, por ello, dicho acuerdo no pondría fin a las actuaciones inspectoras.

No admite duda la clara dicción literal del artículo del artículo 157.5 de la Ley 58/2003 , a cuyo tenor " Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado ."

De conformidad con este precepto, ha de considerarse que el mencionado acuerdo complementario de la liquidación es el verdadero acuerdo de liquidación, con el que se pone fin al procedimiento de inspección, puesto que se dicta tras la recepción de las alegaciones y el examen de las mismas, rectificando incluso el acuerdo dictado con anterioridad. Por ello, debemos concluir que el procedimiento de inspección concluyó el día 20 de abril de 2006, cuando se notifica el acuerdo del día 19 anterior.

Así pues, desde el día 18 de marzo de 2004 (fecha en que se notificó el inicio de las actuaciones de inspección) hasta el 20 de abril de 2006 transcurrieron 763 días. Si a ese cómputo se le descuentan los 393 días de dilaciones que la Administración ha imputado al interesado, resulta que las actuaciones de investigación y comprobación se habrían realizado en 370 días.

Comprobado que las actuaciones se prolongaron más allá del plazo legal de doce meses, ha de determinarse cuáles sean las consecuencias derivadas de dicho incumplimiento, que no son, desde luego, la "caducidad", sino el efecto legal propio, establecido expresamente en los artículos 29.1 de la Ley 1/1998 y 150 LGT , y que no es otro que el de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.

Así pues, tomando como "dies a quo" el del vencimiento del plazo para la declaración del impuesto sobre sociedades correspondiente a los años 1999 (25 de julio de 2000) y 2000 (25 de julio de 2001), y considerando como "dies ad quem" el 20 de abril de 2006, había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda de dichos ejercicios, por transcurso del plazo de cuatro años que resulta exigible, como se ha alegado por la parte actora.

La nulidad de la liquidación de los años 1999 y 2000 determina la de la sanción correspondiente a los incumplimientos imputados por la Administración en esos ejercicios, al decaer el presupuesto de hecho que la justifica conceptualmente, puesto que inexistente dicha liquidación, debido a los efectos jurídicos de su ilicitud, mal puede incumplirse obligación alguna respecto de ella ni castigarse ese incumplimiento.

### **Tercero.**

Establecidos, conforme a lo expuesto, los efectos de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria de los ejercicios 1999 y 2000, deben analizarse las supuestas irregularidades en el procedimiento de incoación de las actas alegadas por la parte actora.

Como se ha señalado en el Primer Fundamento de Derecho, el Inspector Regional de Cataluña, mediante sendos actos de instrucción de 7 de diciembre de 2005 acordó dejar sin efecto las actas incoada el 29 de julio de 2005 (referentes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1999-2002, y 2003), y ordenaba que por el actuario se completase el expediente en base a lo dispuesto en el artículo 60.2 del Real Decreto 939/1986 ; ratificándose el actuario íntegramente en el contenido de las propuestas contenidas en las actas anteriores.

La demandante expone una serie de irregularidades en relación con la tramitación de las nuevas actas que supondrían la pérdida del derecho de audiencia con carácter previo a la incoación de estas actas.

Debe adelantarse que esta Sala considera que los supuestos defectos formales alegados carecerían de virtud anulatoria, atendido el espíritu antiformalista del Derecho Administrativo, por cuanto el interesado no ha sufrido indefensión.

En efecto, cabe recordar que, como establece el artículo 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y recoge la jurisprudencia, el incumplimiento de los requisitos procedimentales sólo determina la nulidad del procedimiento administrativo en el caso de que produzca una disminución de las garantías de defensa del interesado. Puede citarse la Sentencia dictada en apelación de 21 de septiembre de 2011 por la Sección Cuarta de esta Sala que señala que " el hecho de haberse omitido en el procedimiento el acuerdo de iniciación y la falta de trámite de audiencia del interesado, no es suficiente para, sin más, declarar la nulidad de la resolución, y así lo ha recogido entre otras las sentencias de esta Sala, de 14 de enero de 2009 de su Sección 1<sup>a</sup>, y de 14 de julio de 2010 y 18 de mayo de 2011 de esta Sección, en las que tomando como base la reiterada doctrina del Tribunal Supremo respecto a que las infracciones procedimentales solo producen la anulación del acto administrativo en el supuesto de que las mismas generen una disminución efectiva y real de las garantías, y no hallándose tales irregularidades en el supuesto de nulidad de pleno derecho el éxito de la pretensión de nulidad viene condicionado a que se haya producido una merma en la posibilidad de defensa ".

El Tribunal Supremo ha mantenido este criterio en numerosas Sentencias. Así en la Sentencia de 17 de mayo de 2012 afirma que " Como hemos señalado en numerosas ocasiones (por todas STS de 14 de febrero de 2000 ) «la nulidad de los actos administrativos sólo era apreciable en los supuestos tasados del art. 47 LPA ( art. 62 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, de 26 de noviembre ) y la anulabilidad por defectos formales, sólo procedía cuando el acto carecía de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o producía indefensión de los interesados, según el art. 48.2 LPA ( art. 63.2 LRJ-PAC )», por ello, «cuando existen suficientes elementos de juicio para resolver el fondo del asunto y ello permite presuponer que la nulidad de actuaciones y la repetición del acto viciado no conduciría a un resultado distinto, esto es, cuando puede presumirse racionalmente que el nuevo acto que se dicte por la Administración, una vez subsanado el defecto formal ha de ser idéntico en su contenido material o de fondo, no tiene sentido apreciar la anulabilidad del acto aquejado del vicio formal ».

En la misma línea hemos señalado ( SSTS 10 de octubre de 1991 y 14 octubre 1992 que para que proceda la nulidad del acto prevista en el precepto considerado como infringido (62.1.e LRJ-PAC, antes 47 LPA) «es preciso que se haya prescindido totalmente de los trámites del procedimiento, no bastando la omisión de alguno de estos trámites por importante que éste sea. Cuando se ha omitido un trámite procedimental, pero no se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente previsto nos encontramos con la posibilidad de que el acto pueda ser anulable de conformidad con el artículo 48.2 de la referida Ley Procedimental (ahora 63.2 de la Ley 30/1992 ) aunque en este supuesto sólo procederá la declaración de anulabilidad si el acto carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o si ha producido indefensión a los interesados». Y, por último debemos reiterar que «no se produce indefensión a estos efectos si el interesado ha podido alegar y probar en el expediente cuanto ha considerado oportuno en defensa de sus derechos y postura asumida, como también recurrir en reposición, doctrina que se basa en el artículo 24.1 CE , si hizo dentro del expediente las alegaciones que estimó oportunas» ( STS 27 de febrero de 1991 ), «si ejercitó, en fin, todos los recursos procedentes, tanto el administrativo como el jurisdiccional» ( STS de 20 de julio de 1992 ). Pero es que, además, también se ha señalado que, «si a pesar de la omisión procedimental, el Tribunal enjuiciador cuenta con los elementos de juicio suficientes para formarse una convicción que sirva para decidir correctamente la contienda, debe pasar a analizar y enjuiciar el fondo del asunto» ( STS de 10 de octubre de 1991 ; y ello es así «porque la teoría de la nulidad de los actos administrativos ha de aplicarse con parsimonia, siendo necesario ponderar siempre el efecto que produjo la causa determinante de la invalidez y las consecuencias que se hubieran seguido del correcto procedimiento rector de las actuaciones que se declaran nulas» ( STS de 20 de julio de 1992 ) pues «es evidente que si la garantía del administrado se consigue efectivamente, no es necesario decretar nulidades si éstas sólo han de servir para dilatar la resolución de la cuestión de fondo» ( SSTS de 14 de junio de 1985 , 3 de julio y 16 de noviembre de 1987 y 22 de julio de 1988 ).

Por ello, «si el interesado en vía de recurso administrativo o Contencioso-Administrativo ha tenido la oportunidad de defenderse y hacer valer sus puntos de vista, puede entenderse que se ha subsanado la omisión y deviene intrascendente para los intereses reales del recurrente y para la objetividad del control de la Administración, compatibilizando la prohibición constitucional de indefensión con las ventajas del principio de economía procesal que complementa al primero sin oponerse en absoluto al mismo y que excluye actuaciones procesales inútiles a los fines del procedimiento» ( SSTS de 6 de julio de 1988 y 17 de junio de 1991 ).

En síntesis, que el vicio de forma o procedimiento no es invalidante de por sí, sino en cuanto concurran los supuestos de que el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados, conforme dispone el artículo 63 LRJ-PAC , y de ahí que pueda purgarse a lo largo del procedimiento e incluso en vía Contencioso- Administrativa, trámite en el cual puede obviarse, por razones de economía procesal, enjuiciando el fondo del asunto, tanto cuando el mismo hubiese sido no influyente en la

decisión -de suerte que ésta hubiere sido la misma-, como cuando aún sí influyente, la decisión hubiese sido correcta o incorrecta, manteniéndola en su supuesto y anulándola en el otro, y sólo apreciarse en el caso de que por existencia carezca el órgano jurisdiccional de los elementos de juicio necesarios para la valoración de la decisión administrativa".

En este caso, no se ha causado indefensión a la parte recurrente, que ha tenido oportunidades más que sobradas para conocer exactamente el contenido de todas las decisiones recaídas, para impugnarlas y para desplegar, en esas impugnaciones, todos los medios alegatorios y probatorios que ha tenido por conveniente, tanto en vía administrativa como judicial, en la defensa de sus derechos e intereses.

Procede, pues, la desestimación del motivo de impugnación esgrimido.

Del mismo modo, cabe desestimar la alegación relativa a que el cálculo del importe de los intereses de demora debe computarse desde la finalización del plazo de que disponía el inspector jefe para practicar liquidación derivada de las primeras actas incoadas, dado que en las actas de 13 de marzo de 2006 se ratificaron las propuestas de resolución contenidas en la actas de 29 de julio de 2005.

En este sentido, como señala la Resolución recurrida, los actos de instrucción por los que se dejaron sin efecto las actas incoadas el día 29 de julio de 2005 fueron acordados de conformidad con la facultad concedida por el artículo 60.4 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que establecía expresamente la posibilidad de que el Inspector Jefe, a la vista de las actas e informes elaborados por el actuario y, en su caso, de las alegaciones formuladas por el contribuyente, ordenara que se completara el expediente.

El artículo 69.3 del mismo Reglamento señalaba que "Tratándose de actas de disconformidad se liquidarán intereses de demora hasta el día en que el Inspector Jefe, de acuerdo con lo previsto en el artículo 60 de este Reglamento, practique la liquidación que corresponda o, si esta no se hubiere practicado en el plazo previsto en el apartado 4 de dicho artículo, hasta el día en que finalice dicho plazo". Este plazo del artículo 60.4 del RGIT era de un mes a contar desde la finalización del plazo de 15 días para formular alegaciones partiendo de la fecha de suscripción (o notificación) del acta.

En el supuesto enjuiciado, no cabe hacer ningún reproche al cálculo de los intereses. Los Acuerdos de Liquidación se dictaron el día 10 de abril de 2006, esto es, dentro del plazo previsto, puesto que las actas se incoaron el 13 de marzo de 2006, liquidándose los intereses de demora hasta la fecha de los Acuerdos de liquidación, como exigía el citado artículo 69.3.

#### **Cuarto.**

La siguiente cuestión controvertida versa sobre la posibilidad de deducción del gasto por royalties y de las retribuciones abonadas al Presidente del Consejo de Administración.

La Resolución del TEAC recurrida considera que las cantidades abonadas a CONCORD CONFECTIONS INC y al Presidente del Consejo de Administración y, posteriormente, a su esposa, deben calificarse retribución de fondos propios (no siendo deducibles a tenor del artículo 14.1.a) de la LIS), lo que deduce de los siguientes hechos:

a) FLEER ESPAÑOLA S.A. está participada al 50% por la familia Benjamín y al otro 50% por la entidad estadounidense IMPEL MOVIELINE INC, participada al 100% por la entidad canadiense CONCORD CONFECTIONS INC, por lo que, vía indirecta, CONCORD CONFECTIONS INC participa al 50% en la recurrente.

b) La demandante satisfizo a la entidad CONCORD CONFECTIONS INC unos importes de 30.000.000 pesetas (1999), 40.000.000 pesetas (2000), 40.000.000 pesetas (2001) y 240.404,84 € (2002) en concepto de "Royalties y asistencia técnica, y a D. Benjamín (Presidente del Consejo de Administración de la entidad) unos importes de 30.000.000 pesetas (1999), 40.000.000 pesetas (2000), 40.000.000 pesetas (2001 - a pesar de haber fallecido el 11-09-2001) y a Doña Petra (esposa de D. Benjamín y nombrada Presidenta del Consejo de Administración en 2002) un importe de 240.404,84 € (2002).

c) En el ejercicio 2003 deja de satisfacer dichos "Royalties" a la referida entidad, que en dicho ejercicio fue nombrada Vicepresidente de Consejo de Administración, abonándole en tal concepto un importe de 240.404,84 €, al igual que a la Presidenta del Consejo de Administración.

De este modo, en el ejercicio 2003 se le sigue abonando la misma cantidad que la abonada a la Presidenta del Consejo de Administración pero esta vez no en concepto de "royalties y asistencia técnica", (que parece por tanto que ya no son necesarios para el normal desenvolvimiento de la actividad de la entidad) sino como Vicepresidente del Consejo de Administración de la entidad.

d) La avanzada edad del matrimonio Benjamín Petra (nacidos en los años 1912 y 1916, respectivamente), y el hecho de que ninguna prueba concreta se ha aportado de los concretos trabajos realizados por ellos para la entidad. Además al Sr. Benjamín se le paga una anualidad completa por el ejercicio 2001 a pesar de haber fallecido en el mes de septiembre, y en la Diligencia n.º 8 respecto de Doña. Petra se señala que " no consta

preparación técnica alguna " y " preguntado el obligado tributario sobre la efectividad de los trabajos prestados a la sociedad por la Sra. Petra , el compareciente manifiesta no estar en condiciones de aportar justificación alguna " .

e) CONCORD CONFECTIONS INC y el matrimonio Petra Benjamín son los únicos cargos retribuidos del Consejo de Administración.

f) No se acreditado a qué específicas contraprestaciones responden las cuantías pagadas a CONCORD CONFECTIONS INC.

A pesar de estos hechos de los que cabe extraer la misma conclusión a la que llega la Resolución recurrida, la actora pretende fundamentar su alegación en la falta de prueba de la Administración Tributaria respecto del carácter de las cantidades satisfechas a su socio canadiense CONCORD CONFECTIONS INC por royalties durante los ejercicios 1999 a 2002 y al matrimonio Petra Benjamín Señala que el concepto que genera los pagos a la entidad canadiense incluye la licencia para el uso de las marcas comerciales bajo las que comercializa la mayoría de sus productos, así como la provisión de asistencia técnica y la continua adaptación de la maquinaria para la producción de nuevos productos. En este sentido, aunque aduce la dificultad de probar la efectiva prestación de tales servicios, considera que la misma ha quedado suficientemente acreditada con el informe pericial emitido por el INSTITUT QUIMIC DE SARRIÀ, emitido el 6 de junio de 2005, aportado en el procedimiento de inspección y adjuntado al escrito de demanda. Apela, en cualquier caso, a la necesidad del gasto satisfecho a la mencionada entidad.

Por otra parte, las cantidades abonadas al Presidente del Consejo de Administración (fallecido en septiembre de 2001) y, posteriormente, a su esposa, nombrada Presidenta del Consejo de Administración tras el fallecimiento de su esposo, se pretenden justificar en la "efectiva aportación de experiencia y en el seguimiento diario de la marcha de la empresa (...) llevados a cabo por el Sr. Benjamín ". El nombramiento de la Sra. Petra como Presidenta del Consejo de Administración y, en última instancia, los pagos efectuados a la misma se explican como " un último acto de reconocimiento a la figura del Sr. Benjamín como fundador de la compañía y de su participación empresarial auspiciada a través de esta parte ". Añade que estos pagos son independientes del pago de dividendos anualmente acordado por la sociedad y, al igual que en el caso de los royalties, no se ha obtenido ninguna ventaja fiscal de su calificación como retribución y, por tanto, como gasto deducible.

En relación con la carga de la prueba en el ámbito tributario, el Tribunal Supremo, en Sentencias como la de 24 de mayo de 2012 (Recurso de Casación Núm. 2233/2010 ), entre otras muchas, ha señalado que " Esta Sala ha puesto de manifiesto al respecto que, salvo excepciones, corresponde a los obligados tributarios la acreditación del cumplimiento de los requisitos y circunstancias que dan derecho a acogerse a cualquier beneficio fiscal. Sentencia de 6 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 2818/2008 ), donde reiteramos que «[e]n nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica, regida por el principio dispositivo y plasmada en el art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (también en el actual art. 105.1 de la Ley de 2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, si bien nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado art. 114 de la Ley de 1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos ( sentencias de 25 de septiembre de 1992 , 14 de diciembre de 1999 y 28 de abril de 2001 )» ( Sentencia de 5 de febrero de 2007 (rec. cas. núm. 2739/2002), FD Tercero ; en el mismo sentido, Sentencias de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 691/2003), FD Quinto ; de 17 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4545/2004), FD Duodécimo ; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1733/2003), FD Quinto ; de 17 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 6603/2003 ), FD Cuarto A); de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 8460/2003), FD Tercero ; y de 7 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 4948/2005 ), FD Tercero)» (FD Sexto)".

En la Sentencia de 19 de enero de 2012, el Alto Tribunal indica que " a tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la STS de la Sala 3ª de 22 de enero de 2000 compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto según la sentencia citada la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil . La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba, paradójicamente tiene interés sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebrantó el <<onus probandi>>. En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el art. 114 de la Ley General Tributaria , que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilísticas>>".

El precepto indicado guarda estrecha relación con el 114 de la misma Ley General Tributaria, a cuyo tenor, tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, obligación que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

En la sentencia citada indicamos que tales imperativos requieren matizaciones y que la primera proviene de la necesidad de ir más allá de la escueta aplicación del antiguo artículo 1214 del Código Civil, actual artículo 217 de la L.E.C., precepto que está orientado hacia el campo del Derecho de obligaciones, debiendo ponerse el mismo en relación, en el campo del derecho tributario, con el supuesto de hecho de la norma de que se trate, habiéndose consolidado la doctrina uniforme y reiterada, según recuerda entre otras la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 1995, así como las que en ella se citan, de que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor>>.

Efectivamente, en la citada STS de 17 de marzo de 1995 se señala que <<procede reiterar la doctrina uniforme de esta Sala, según la cual cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias invoca a su favor, doctrina jurisprudencial puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 y 13 marzo y 24 enero 1989, y reiterada en las Sentencias de 29 noviembre 1991 y 19 febrero 1994 >>.

La función que desempeña el actual art. 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil es la de determinar para quien se deben producir las consecuencias desfavorables cuando unos hechos controvertidos de interés para resolver cuestiones del pleito no han quedado suficientemente probados. Se trata de una regla cuyo alcance ha sido conformado por la doctrina científica y jurisprudencial, y que por su carácter genérico opera solamente en defecto de regla especial.

En resumen, y como sea que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

Esto es, debe, ante todo, tenerse en cuenta que con arreglo al artículo 114 de la Ley General Tributaria: "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; mas también debe de tenerse en cuenta que, con arreglo al artículo 115 de la misma Ley, "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado deba llevarse a cabo a la luz de lo que dispone el artículo 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a probar la fehaciencia de su fecha, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero".

De acuerdo con este criterio relativo a las normas que rigen la carga de la prueba, en el presente caso hemos de admitir que correspondía a la parte recurrente la prueba de los hechos constitutivos de su pretensión, y que daría origen a la deducción como gasto de las cantidades abonadas a CONCORD CONFECTIONS INC. y a los sucesivos Presidentes del Consejo de Administración.

Sin embargo, las manifestaciones de la actora no han desvirtuado los argumentos del Inspector Actuario ratificados por el TEAC, por lo que debe concluirse la conformidad a Derecho de la resolución impugnada, cuyos pronunciamientos no han sido desvirtuados mediante la actividad probatoria de contrario.

En efecto, la recurrente no ha aportado prueba alguna, ni ha solicitado su práctica, en el presente procedimiento tendente a enervar las conclusiones alcanzadas por la Administración Tributaria, y se ha limitado a aportar el mencionado informe pericial sobre la necesidad de la sociedad de concertar con otras compañías la adquisición de las fórmulas y de los procedimientos de elaboración de la masa del chicle. A lo que cabe añadir que no ha requerido la ratificación pericial de este informe, en aplicación de lo señalado por los artículos 346 y ss de la Ley de Enjuiciamiento Civil (ley 1/2000), por lo que no es posible entender que estemos ante un informe con todas las garantías y con sometimiento al principio de contradicción, sino solo frente a una mera prueba documental que no alcanza a desvanecer las conclusiones recogidas por la Inspección en el expediente administrativo.

Finalmente, ninguna crítica cabe hacer a la prueba de presunciones utilizada por la Administración, pues debe recordarse que resulta admitida en Derecho Tributario ( artículo 108.2 de la Ley General Tributaria ), siendo válida, como en este caso, si parte de unos hechos constatados por medios directos, de los que se obtienen, a través de un proceso mental razonado acorde con las reglas del criterio humano y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de una norma.

#### **Quinto.**

El siguiente motivo de impugnación se refiere a la deducción como gasto de las dotaciones a amortización, primas de seguros y cuotas del Impuesto Municipal de Vehículos con origen en automóviles de turismo, así como pérdidas derivadas de la venta de los mismos.

La recurrente se limita a manifestar que tales vehículos son utilizados por los representantes comerciales en nómina de la actora, por lo que es innegable su afición a su actividad empresarial, sin aportar ninguna prueba de esta afirmación.

Sin embargo, en relación con los vehículos, el representante de la actora reconoció su no afectación a la empresa y su falta de correlación con los ingresos de la misma. Así consta en la diligencia nº 8, firmada el día 14 de julio de 2015 por el compareciente y la Inspección (folios 57 a 65 del expediente administrativo).

Por ello, teniendo en cuenta el valor probatorio de las diligencias extendidas por la inspección, con naturaleza de documentos públicos, y que supone que " los hechos consignados en las diligencias o actas y manifestados o aceptados por los interesados se presumen ciertos y solo podrán rectificarse por estos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho " ( artículo 62. 1 y 2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos), es claro que esta alegación no puede prosperar.

Conviene recordar, en este sentido, que la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 13 , mencionaba como " partidas deducibles " para determinar los rendimientos netos los " gastos necesarios ", haciendo una enumeración de los específicamente integrados en ese concepto general, exigiendo el propio precepto que esos " gastos generales " deben cumplir una finalidad: la de que hayan servido " para la obtención de aquéllos " (de los rendimientos).

El artículo 14 de la Ley 43/1995 , del Impuesto de Sociedades, de aplicación en el presente supuesto, disponía que

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.
- c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.
- d) Las pérdidas del juego.
- e) Los donativos y liberalidades.

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

f) Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones.

g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada ".

De lo declarado en el referido precepto se desprende que el concepto de " gasto deducible " a efectos fiscales se predica de aquellos gastos que estén correlacionados con los ingresos y que no tengan la consideración de liberalidad.

En este sentido, se ha de indicar que la Sala (Sentencia de 13 de junio 2013 ), en relación con el concepto de gastos fiscalmente deducible, tiene declarado que " el concepto de "gastos necesarios" no ha sido cuestión pacífica. Del precepto citado, se desprende que la "necesidad" del gasto es tendencial, en el sentido de que han de estar orientados o dirigidos a la "obtención" de ingresos. Esta característica del "gasto necesario" puede ser contemplada desde una doble perspectiva: primera, positiva, como concepción económica de obtención del beneficio; criterio que sigue el citado art. 13, de la Ley 61/78 , en el que gasto e ingreso están directamente relacionados, al entender el gasto como un costo de los rendimientos obtenidos. Y, segunda, negativa, como contraria a "donativo" o "liberalidad"; criterio mantenido en el art. 14.1.e), de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , aplicable al presente caso, y doctrina jurisprudencial ( TS. SS. 17 de febrero de 1987 , 20 de septiembre de 1988 , 20 de enero de 1989 , 27 de febrero de 1989 , 14 de diciembre de 1989 , 25 de enero de 1995 , entre otras).

Ambos criterios no son incompatibles, sino complementarios, al contemplar la "necesidad del gasto" desde esa doble perspectiva. En este sentido, y siguiendo este criterio interpretativo, se puede concluir que en el concepto de "gasto necesario" subyace una fundamentación finalista del mismo, ligada al concepto de partida deducible, y, por tanto, al de coste en la obtención de ingresos.

Tal como se dice en la sentencia de esta Sala y Secc. de 30/4/07 , estos requisitos han de estar acreditados por el sujeto pasivo en relación, precisamente, con el ejercicio en el que pretende disfrutar de tal beneficio fiscal, de forma que si dichos gastos se han originado en ejercicios anteriores, no cabe su imputación a un ejercicio diferente. Por ello, para que pueda hablarse de "gasto deducible", además de la "necesidad", se

requiere la concurrencia de los otros requisitos antes señalados; todo ello con el sustrato de la debida acreditación de la efectividad o realidad de la prestación realizada, originadora del gasto.

Estos preceptos son complementados por el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, en cuyo art. 8.1 dispone que cuando se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales, los "gastos necesarios" para la obtención de los ingresos deberán justificarse mediante "factura completa".

El concepto de "factura completa" la recoge el art. 3, del Real Decreto, que menciona los datos o requisitos que deben reunir estos documentos mercantiles. Entre ellos, la "numeración de las facturas", el "nombre y apellidos o denominación social" del expedidor del documento y del destinatario, "descripción de la operación y su contraprestación total" y "lugar y fecha de su emisión".

Por otra parte el Tribunal Supremo tomando ya en consideración la regulación de la materia por Ley 43/95, señala en la STS de 1 de octubre de 1997 que <<venturosamente, la nueva Ley de este impuesto, de 27 diciembre 1995, dice en su art. 14 que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:... e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos. De esta forma parece que el nuevo precepto viene a decirnos que son gastos necesarios para la obtención de los ingresos: 1.º) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores; 2.º) los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; 3.º) los gastos realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios, y 4.º) los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos. De esta manera, y aunque no destierra por completo la licencia de acudir a conceptos jurídicos indeterminados, evidentemente cierra mucho más el concepto>>.

Conforme a lo expuesto, el concepto de <<gasto deducible>> va ligado a la necesidad u oportunidad del mismo <<para la obtención de los ingresos>>, además de estar documentalmente justificado y tener su reflejo contable, y debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia.

Por otro lado, debe partirse de que si bien la Ley 43/1995 supuso un avance respecto de la Ley 61/1978, a la que derogó, en materia de deducibilidad de ciertos gastos promocionales o de relaciones públicas, sin embargo esta amplitud conceptual no da pie para suponer, al margen del texto y el espíritu de la Ley de 1995, que cualquier gasto real o supuesto sería deducible al margen de su necesidad para la obtención de los ingresos. En otras palabras, la nueva regulación será más generosa o amplia en la interpretación de lo que deba entenderse por necesidad o conexión entre ingresos y gastos, dando cabida a determinadas deducciones anteriormente vedadas, pero no excluye la exigencia de la relación causal misma y de su prueba a cargo de quien postula la deducción".

De este modo, la Sala entiende que la contabilización de un gasto por sí mismo no presupone su deducibilidad, sino que es necesario probar que dichos gastos resultan necesarios para la obtención de los ingresos así como que existe una relación directa entre ingresos y gastos, requisitos que siendo de la incumbencia de la parte, no han sido probados, por lo que la conclusión que se alcanza es la no deducibilidad de los expresados gastos.

#### **Sexto.**

La demandante pretende justificar el tratamiento como gasto por reparaciones y, en consecuencia, la deducibilidad de las cantidades aplicadas a la pavimentación de los viales de acceso a la planta industrial, por considerar que la pavimentación no ha incrementado el valor de las instalaciones o lo habría hecho de forma despreciable respecto de su valor total.

Asimismo, sostiene que la consideración como gasto de las cintas rotatorias de transporte de productos deriva de su escasa vía útil, lo que determina la necesidad de su constante sustitución.

En cualquier caso, admite que la consideración como gasto de los citados conceptos es una cuestión interpretativa y opinable.

El artículo 10.3 de la Ley 43/1995 disponía que " En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas ".

La norma anterior, no contiene norma alguna específica en relación con los gastos que se debaten, debiendo acudirse a las disposiciones contables para determinar si tales gastos deben imputarse al ejercicio corriente, por constituir gastos de reparación, conservación o mantenimiento, o por el contrario constituyen mejoras en el mismo, en cuanto que implican un mayor valor del inmovilizado, aumentando o mejorando su capacidad de producción y alargando su vida útil, y que por tanto podrían deducirse por vía de amortización, y no de gastos del ejercicio.

El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, aplicable al presente caso "ratione tenporis", definía el inmovilizado como " los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa ", estableciendo su norma de valoración 3ª ("Normas particulares sobre inmovilizado material") que " f) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario ".

La norma debe completarse con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas de 30 de julio de 1991, cuya norma tercera (bajo el epígrafe "Ampliación y mejoras del inmovilizado material) dispone que " 2. Se entiende por "mejora" el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva ".

Partiendo de estas normas, entendemos que la inversión realizada en la reparación del vial y en la adquisición de las cintas rotatorias de transporte de productos han de servir de forma duradera a la actividad de la empresa, suponiendo, además, una mejor organización o aprovechamiento de la fase productiva y del vial. Por ello, y considerando la falta de prueba de las afirmaciones de la actora reconocida en la propia demanda, la Sala confirma en criterio mantenido por la Administración, en relación con la activación de dichos gastos por medio de la amortización.

### **Séptimo.**

El último gasto deducible defendido en la demanda es el relativo a los donativos efectuados al Ayuntamiento de Olesa de Bonesvalls realizados los años 1999-2002.

La Administración Tributaria no admite la deducibilidad de dichos donativos por la falta de aportación por el sujeto pasivo de la certificación exigida por el artículo 66 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, a cuyo tenor "Para tener derecho a las deducciones reguladas en este Título se deberá acreditar la efectividad de la donación efectuada, mediante certificación expedida por la entidad donataria en la que, además del número de identificación fiscal y de los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria, se haga constar lo siguiente:

1. Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas en la sección 1.ª, capítulo I de este Título.

2. Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.

3. Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.

4. Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de esta Ley.

5. Mención expresa del carácter irrevocable de la donación .

(...) "

La parte actora insiste en el carácter deducible de las cantidades donadas al Ayuntamiento en aplicación de la Disposición Adicional sexta de la citada Ley, lo que no es discutido por la Administración. Pero lo cierto es que la falta de acreditación de los donativos por la falta de la certificación legalmente exigida para su deducibilidad impide la estimación de este motivo de impugnación.

### **Octavo.**

Procede, por último, examinar las sanciones impuestas, por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 77.1 (red. Ley 25/1995) de la Ley 230/1963 (ejercicios 1999 a 2002 ) y 191 de la Ley 58/2003 (ejercicio 2003), imponiéndose sanciones por importes de 402.054,76 euros (ejercicios 2000 a 2002) y 84.141,70 euros (ejercicio 2003) consistentes en el 50% de las cuotas tributarias exigibles al contribuyente.

En los Acuerdos Sancionadores relativos a los ejercicios 1999 a 2002, y al ejercicio 2003, la conducta sancionada es haber dejado de ingresar cantidades correspondientes a gastos que no tenían la consideración de deducibles y por excesos de amortización. En el Acuerdo Sancionador de los ejercicios 1999 a 2002 se sanciona, además, dejar de ingresar en el ejercicio 2001 por la deducción de retenciones por un importe superior al justificado y la indebida dotación a la provisión de insolvencias de tráfico en el año 2001.

Con carácter previo, como se ha señalado en el Fundamento de Derecho Segundo de esta Sentencia, debe recordarse que la nulidad de la liquidación de los años 1999 y 2000, por la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, acarrea la de las sanciones correspondientes a los incumplimientos imputados por la Administración en esos ejercicios.

La parte demandante fundamenta la improcedencia de las sanciones en la falta del elemento subjetivo de la culpabilidad del sujeto pasivo.

Es sabido que la culpabilidad es un elemento fundamental de toda infracción administrativa, y también, por tanto, de toda infracción tributaria. La modificación del concepto de la culpabilidad fue introducida en el artículo 77 de la Ley General Tributaria de 1963 por la Ley 10/1985, de 26 de abril, mantenido en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley").

Quiere ello decir que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente.

En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha construido una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación 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 tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones tipificadas en la propia Ley General Tributaria (sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993; 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" (sentencias de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997, entre otras muchas).

La culpabilidad, por tanto, debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable.

El artículo 179.2 d) de la Ley General Tributaria de 2003 establecía que "Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados". En el mismo sentido se pronunciaba el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963.

Ahora bien, el hecho de que la ley establezca una causa de exención o exclusión de la culpabilidad, ejemplificando el supuesto en que el interesado se haya amparado en una interpretación razonable de la norma, no agota todas las hipótesis de ausencia de culpabilidad, en el sentido de que, si no es apreciable esa "interpretación razonable", quepa presumir la culpabilidad. Conviene insistir al respecto en que el artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, estableció que "1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe", señalándose a renglón seguido que "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".

Resulta, entonces, que la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionables, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles.

La actora en relación con la infracción referida a la deducción de gastos que no tienen la consideración de deducibles alega una discrepancia de criterio con la Inspección.

Por ello, excluyendo a la deducción aplicada por gastos de publicidad y propaganda (respecto de los que no se ha aportado justificación alguna), debe tenerse en cuenta que la materia de gastos deducibles es ciertamente confusa y que han existido discrepancias en la consideración de estos gastos por parte de la jurisprudencia, unido a que por parte de la actora no se ha producido ningún tipo de ocultación, puesto que como señalan ambos Acuerdos sancionadores " el obligado ha hecho constar en su declaración todos los datos necesarios para determinar la deuda tributaria, derivándose la disminución de la misma de una incorrecta aplicación de la normativa tributaria ". Así, la Sala entiende que, tal conducta no puede ser calificada como de voluntaria y culpable, de acuerdo con la precitada construcción jurisprudencial del principio de culpabilidad en materia tributaria, debiendo por tanto, quedar ajena al ejercicio de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública.

En cuanto a la otras infracciones sancionadas (deducción de gastos por publicidad y propaganda, excesos de amortización, indebida dotación a la provisión de insolencias de tráfico en el año 2001, y la aplicación de retenciones superiores a las efectivamente aplicadas en el ejercicio 2001), como razonan adecuadamente los Acuerdos Sancionadores cabe apreciar la culpabilidad de la recurrente, puesto que habría bastado un mínimo de diligencia en el contribuyente para la correcta aplicación de la norma tributaria (ya sea por el deber de conservar los justificantes de las operaciones o por el incuestionable sentido de la Ley). Además, la regularización de dichos conceptos no ha sido discutida en la demanda, y nada se aduce específicamente en relación a dichas sanciones por la recurrente.

**NO VENO** .- De conformidad con lo señalado, estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo.

Por lo que se refiere a las costas procesales, 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 no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

### **FALLO**

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

**ESTIMAR PARCIALMENTE** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad FLEER ESPAÑOLA S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de mayo de 2012, por la que se desestiman los recursos de alzada formulados contra las Resoluciones del Tribunal Regional de Cataluña de 21 de mayo de 2010 recaídas en los expedientes acumulados 08/4351/06 y 08/5102/06 relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1999/2002 y sus correlativos expedientes sancionadores, y expedientes acumulados 08/4352/06 y 08/5103/06 relativos al Impuesto sobre Sociedades y expediente sancionador del ejercicio 2003, con los efectos que se exponen a continuación:

1. Debemos declarar y declaramos nulas las liquidaciones tributarias de los ejercicios 1999 y 2000 confirmadas por la Resolución recurrida. Ello por estar prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de los años 1999 y 2000, en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho Segundo de esta Sentencia.

2. Debemos declarar y declaramos nulas las sanciones correspondientes a los incumplimientos imputados por la Administración en los ejercicios 1999 y 2000.

3. Debemos declarar y declaramos nulas las sanciones impuestas en los Acuerdos Sancionadores relativos a los ejercicios 1999 a 2002, y al ejercicio 2003, por haber dejado de ingresar cantidades correspondientes a gastos que no tenían la consideración de deducibles, excepto la deducción de gastos por publicidad y propaganda, en el sentido señalado en el Fundamento de Derecho Octavo de la presente Sentencia.

4. Se confirma la Resolución recurrida en todo lo demás.

Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 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 la Magistrada Ponente en la misma, Ilma. Sra. D<sup>a</sup> TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA 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.