

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia:NFJ059108

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)*Sentencia 837/2015, de 11 de mayo de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 171/2012***SUMARIO:**

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Seguridad jurídica. Procedimientos de gestión. Comprobación limitada. Actos propios. Efecto preclusivo de las comprobaciones inspectoras anteriores.

IS. Base imponible. Amortización del inmovilizado material. Conforme a las normas que regulan la comprobación limitada, al no expresarse en el acta los nuevos elementos o circunstancias tenidos en cuenta en la nueva comprobación, sin que sea posible atribuir tal utilidad al informe ampliatorio, no se admite la regularización del gasto de amortización de inmuebles por la incorrecta contabilización del precio de adquisición, pues en una actuación anterior no se había entrado a valorar esa cuestión. **Arrendamiento financiero. Lease-back. Requisito de la duración mínima del contrato de 10 años.** No se admite la aplicación del art. 128 Ley IS a una operación de *lease-back*. Se trata de un negocio jurídico complejo y que sirve fundamentalmente como instrumento financiero.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 11.3 y 128.

Ley 58/2003(LGT), arts. 136, 139, 140, 179 y 191.

Ley 26/1988 (Disciplina e intervención de entidades de crédito), disp. adic séptima.

Código Civil, arts. 334, 335 y 1463.

RD 1643/1990 (PGC), Norma de valoración 5ª.

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

PONENTE:*Don Francisco Javier Pardo Muñoz.*

Magistrados:

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

Don OSCAR LUIS ROJAS DE LA VIUDA

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD

VALLADOLID

SENTENCIA: 00837/2015

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

VALLADOLID

Sección Tercera

N.I.G: 47186 33 3 2012 0100332

PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000171 /2012

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. OLID MARTIN, S.L.

LETRADO JAIME FERNANDEZ-PRIDA CASADO

PROCURADOR D./D^a. JOSE MARIA BALLESTEROS GONZALEZ

Contra : TEAR

LETRADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D^a.

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

Don OSCAR LUIS ROJAS DE LA VIUDA

En Valladolid, a once de mayo de dos mil quince.

La Sección B (de refuerzo) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA NÚM. 837/15

En el recurso contencioso-administrativo núm. 171/12 interpuesto por la mercantil OLID MARTIN, S.L., representada por el Procurador Sr. Ballesteros González y defendida por el Letrado Sr. Fernández Prida, contra Resolución de 25 de noviembre de 2011 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamaciones núms. 47/2040/09 y 47/97/10), siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005 (liquidación y sanción).

Ha sido ponente el Magistrado don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Mediante escrito de fecha 13 de febrero de 2012 la mercantil OLID MARTIN, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 25 de noviembre de 2011 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de las reclamaciones núms. 47/2040/09 y 47/97/10 en su día presentadas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad nº 71611900 del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, y la sanción dimanante de la misma, dictadas por el Inspector Regional de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Castilla y León.

Segundo.

Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 26 de abril de 2012 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia por la que se anule y deje sin efecto la resolución recurrida y, en consecuencia, se declare la anulación de los Acuerdos de liquidación e imposición de sanción junto con las Actas incoadas por la Inspección de los tributos en el expediente objeto de recurso, con expresa imposición de costas a la Administración demandada.

Tercero.

Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 25 de junio de 2012 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

Cuarto.

Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 45.613,71 €, recibíendose el proceso a prueba, practicándose la que fue admitida con el resultado que obra en autos, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las actuaciones en fecha 15 de octubre de 2013 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 4 de junio de 2015.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la LJCA, aunque no los plazos en ella fijados dado el volumen de trabajo y la pendencia que existe en la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Resolución impugnada y pretensiones de las partes.

Es objeto del presente recurso la Resolución de 25 de noviembre de 2011 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de las reclamaciones núms. 47/2040/09 y 47/97/10 en su día presentadas por la mercantil OLID MARTIN, S.L., contra la liquidación derivada del acta de disconformidad nº A02-71611900 del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, por importe de 32.301,96 €, incluidos intereses de demora, y dos sanciones dimanantes de la misma con nº de referencia 75465364 por importe total de 13.059,71 €, dictadas por el Inspector Regional de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Castilla y León.

La hoy actora presentó dentro del plazo reglamentario la declaración correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, con un resultado de una cuota a devolver de 19.422,80 €, siendo la sociedad dominante del grupo fiscal 26/04 y entidades dependientes PROMOTORAS DE EMPRESAS HOTELERAS S.A. (PROESA) y FINCAS AGRÍCOLAS Y GANADERAS EN EXPLOTACIÓN S.A. (FAGESA), y las actividades desarrolladas por el grupo fueron las de hospedaje en hoteles y moteles (epígrafe IAE 681) y actividades agrícolas y ganaderas. Tras la práctica de actuaciones de investigación y comprobación de carácter general la Inspección de los tributos: 1) incrementó la base imponible declarada por la obligada tributaria en 79.399,35 € derivada de la amortización improcedentemente deducida del "Edificio Hotel" -hotel de 4 estrellas denominado "Olid Meliá", en Valladolid-, al estar completamente amortizado el valor de adquisición de dicho edificio (incluido el suelo) acreditado a la Inspección; y 2) consideró improcedentes los ajustes negativos al resultado contable declarados por PROESA y FAGESA derivados de los contratos de leasing (arrendamiento financiero), con las consiguientes modificaciones en la base imponible de éstas. El TEAR confirma los acuerdos liquidatorio y sancionadores impugnados.

La mercantil OLID MARTIN, S.L., alega en la demanda que es improcedente el ajuste realizado por la Inspección al resultado contable por la amortización del "Edificio Hotel", acompañando informe pericial; que es procedente la aplicación del artículo 128 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades a los contratos de arrendamiento financiero suscritos por la entidad; que es correcta la amortización contable de los bienes adquiridos mediante contratos de leasing; que son improcedentes las sanciones impuestas por ausencia de culpabilidad, así como por concurrir una interpretación razonable de la norma; y que concurre falta de motivación y de prueba de cargo en los acuerdos de imposición de sanción.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda considerando la resolución impugnada conforme a Derecho y reproduciendo, en lo esencial, los argumentos desestimatorios contenidos en la misma.

Segundo.

Sobre la amortización contable dotada por PROESA respecto del "Edificio Hotel" de su propiedad. Efecto preclusivo de comprobaciones inspectoras anteriores. Estimación del motivo.

La recurrente alega en primer lugar que el método de amortización llevado a cabo y el valor del activo declarado por la mercantil PROESA ya había sido objeto de comprobación durante los ejercicios 1989 a 1992, aportándose toda la documentación que le fue requerida, incluidos los diferentes apuntes de amortización, sin que se apreciase "anomalías sustanciales" en la situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales y registros auxiliares (Diligencia de Inspección de los tributos de 28 de febrero de 1995), por lo que es evidente que la Administración consideró probado el valor de los elementos del inmovilizado y, entre ellos, los del "Edificio Hotel" y, por ende, su amortización, no pudiendo la Administración en un ejercicio posterior ir contra sus propios actos respecto a lo establecido en la comprobación de un ejercicio anterior, vulnerando así la seguridad jurídica del contribuyente con clara indefensión por cuanto si se bendice su proceder en una comprobación administrativa

no puede esperarse que éste sea cuestionado después, penalizándose su buena fe en la siguiente comprobación no muy lejana en el tiempo.

Frente a ello el Acuerdo de liquidación señala que "el hecho de que en un determinado momento se hayan realizado actuaciones inspectoras respecto a la entidad, no indica, por el mero hecho de que un determinado elemento de la obligación tributaria no se haya regularizado, que la forma de actuar de la entidad pueda considerarse como "santificada" indefinidamente, sobre todo si en el curso de un procedimiento posterior se comprueba claramente que el proceder de la entidad no es conforme con la norma", añadiendo que "En otras palabras, el hecho de que tras una comprobación inspectora no se haya regularizado una determinada contingencia fiscal (en este caso el excesivo importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas) no significa que éstas se hayan calificado por la Inspección como correctas y ajustadas a derecho, pues bien pudiera ser que el actuario instructor no se hubiera detenido en el examen de ese determinado gasto. Pero es más, y es que aunque el actuario se hubiera manifestado de forma expresa sobre la corrección de esa partida (manifestación que, recordemos, no se efectuó en las actas de los periodos 1989 a 1992 antes aludidas), si ahora se demuestra y fundamenta que esa calificación resultó errónea, nada impide que la misma Administración Tributaria cambie (como es su deber) de criterio, rectificando el erróneo inicial, pues lo contrario le exigiría perpetuarse en el error, bastante perjuicio se le habrá irrogado a la Administración por el hecho de no regularizarlo en aquella inicial declaración y no poder corregirlo por el resto de año ya prescritos..."

La discrepancia no trae causa de una eventual aplicación incorrecta de las sucesivas actualizaciones de valores sino del valor inicial de la inversión en el "Edificio Hotel", que la Inspección cifra en 16.000.000 de ptas por remisión a la que se hizo constar en diciembre de 1967, fecha de la escritura pública de agrupación, declaración de obra nueva y segregación, actualizado en el ejercicio por un importe de 859.476,18 €, y que sin embargo la recurrente, tras significar que ese fue el valor conjunto declarado en la escritura del terreno (valor que considera inapreciable) y de la obra "en construcción" -"se está construyendo", "valor del edificio descrito en el estado actual en que se encuentran las obras, incluidos los terrenos...", se decía en la escritura, puesto que el hotel se inauguró en diciembre de 1969-, eleva a 82.080.065,60 ptas, con un valor contable actualizado en el ejercicio cuestionado de 2.645.127,37 €.

Así las cosas, dados los antecedentes expuestos y la cita a los principios de prohibición de actuar contra los propios actos, de seguridad jurídica y de buena fe, es obligado traer a colación la doctrina jurisprudencial, cabalmente aplicable al caso que nos ocupa, recaída sobre lo que se ha venido en denominar efecto preclusivo de las comprobaciones limitadas a que se refiere el artículo 140.1 de la LGT, que establece que " 1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución ", señalando el artículo 139.2 que " 2. La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

- a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.
- b) Especificación de las actuaciones concretas realizadas.
- c) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.
- d) Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada ".

En relación con esta cuestión la STSJ de Galicia de 27 de julio de 2010, recurso: 16090/2008, señala que « Ante todo, es preciso destacar que en los artículos 136 y siguientes LGT no se regula el procedimiento de comprobación limitada un alcance diferente según se tramite por los órganos de gestión o de inspección. Añadidamente, es de hacer notar que el artículo 140.1 LGT se refiere expresamente al objeto comprobado a que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior; es decir, la obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.

Como el elemento temporal de la comprobación no es diferente, el elemento de referencia es la obligación tributaria o alguno de sus elementos lo que reconduce el debate a los artículos 19 y 20 y siguientes LGT. Se da la circunstancia de que en el presente caso, los nuevos hechos o circunstancias son justamente los mismos comprobados por la oficina de gestión, si bien con un alcance diferente, que se ampara en las facultades más amplias que competen a los órganos de inspección en relación con los órganos de gestión, al ser preciso el examen detallado de la contabilidad de la empresa. Tal argumento no se puede compartir porque, aunque se defendiera la actividad inspectora como distinta al procedimiento de comprobación limitada seguido y, por ello, ajustada a otro procedimiento diferente, siempre sería exigible la presencia de aquellos "hechos nuevos o circunstancias" que, asimismo, deberían resultar de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas por el órgano de gestión, convenientemente puestas de manifiesto.

La Resolución del TEAC de 16 de abril de 2009, en relación con cuanto se viene exponiendo, destaca que «no hay en la redacción de la LGT base para afirmar, como argumenta la Inspección, la existencia de dos procedimientos de comprobación limitados distintos, a saber, el practicado por los Órganos de Gestión Tributaria y

el practicado por los Órganos de Inspección; ni tampoco que exista una prevalencia orgánica a efectos de las liquidaciones dictadas, que permitiera a la Inspección dictar liquidaciones que modifiquen las ya dictadas por la Dependencia de Gestión Tributaria basándose, como hace en este caso la Inspección, en que la Inspección tienen mayores competencias que Gestión Tributaria, puesto que el procedimiento limitado es un tipo de procedimiento único -regulado dentro de la Sección dedicada a los Procedimientos de Gestión tributaria- por lo que, de los términos de la Ley, no cabe admitir distinción jerárquica en este procedimiento en función del órgano que actúe.

En conclusión, para que la Administración tributaria (en su conjunto, es decir, tanto los Órganos de Gestión tributaria, como la Inspección) pueda dictar una nueva liquidación sobre materias ya comprobadas previamente de forma limitada, se deberán expresar los nuevos elementos o circunstancias tenidos en cuenta en la nueva comprobación (sea ésta total o parcial). No habiéndose expresado estos nuevos hechos tenidos en cuenta, y dada la claridad de la norma en el sentido de que se precisa como requisito para la validez de una nueva liquidación la existencia y expresión de estos nuevos elementos de hechos tomados en consideración, su omisión provoca la invalidez de la liquidación practicada por la Inspección, de conformidad con lo dispuesto en el art. 140 de la LGT , criterio ya mantenido por este Tribunal anteriormente (Res. 20-12-2007)».

En el caso que nos ocupa, si se repara en los términos del acta, no se ha descrito los nuevos elementos o circunstancias que motivan la nueva liquidación, sin que sea posible atribuir tal utilidad al informe ampliatorio, de acuerdo con el reiterado criterio manifestado por esta Sala, siguiendo la tesis sostenida por la STS de 27/10/01 al indicar que: «... de una vez por todas, debe quedar claro que en el cuerpo del Acta de disconformidad es donde deben incluirse todos los elementos del hecho imponible, de la base imponible, de las circunstancias que determinan la sujeción pasiva, de la aplicación espacial y temporal, etc., con cita de los preceptos legales y reglamentarios aplicables al caso... con la propuesta de la correspondiente regularización tributaria, quedando relegado el Informe ampliatorio, esencialmente, a la exposición amplia de su completa fundamentación jurídica, con la cita obligada de la doctrina administrativa y de la Jurisprudencial si la hubiere, no existiendo obviamente inconveniente en utilizar el Informe ampliatorio para el desarrollo detallado de los hechos consignados en el Acta, pero, insistimos, los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria deben incluirse con el máximo detalle en el Acta (...)» » .

La Resolución del TEAC 3979/2009, de 30 junio 2010, reitera dicha doctrina recordando que « El acuerdo de liquidación ahora impugnado justifica la concurrencia de nuevos hechos o circunstancias no tenidos en cuenta por la previa comprobación limitada (requisito del art. 140.1 antes transcrito) diciendo: "... procede desestimar las alegaciones formuladas por el obligado tributario, toda vez que la toma en consideración, en las actuaciones inspectoras, de nuevos hechos o circunstancias que no se tuvieron en cuenta en el procedimiento previo de comprobación limitada, que desembocaron finalmente en la instrucción de un procedimiento de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas, así como el carácter general de las actuaciones que comportaron, entre otros aspectos, un análisis de la contabilidad que no se pudo llevar a cabo en el procedimiento previo de comprobación abreviada, impiden que se produzcan los efectos preclusivos previstos en el artículo 140.1 de la LGT ".

Ciertamente el art. 136 de la Ley 58/03 , primero de los que regulan la comprobación limitada, veta en su punto 2 el examen de la contabilidad en tales procedimientos. Tal veto sin embargo, de una parte en absoluto impide la comprobación de la procedencia y cuantía de la deducción aplicada, lo que hizo la oficina gestora sobre los propios documentos de las operaciones implicadas en la misma; y de otro lado, es claro que la Inspección no dedujo hecho o circunstancia nueva alguna del examen de la contabilidad pues nada se indica al respecto en la documentación inspectora...

Lo cierto es que el art. 140.1 de la Ley 58/03 únicamente autoriza la nueva regularización inspectora cuando en una comprobación gestora o de inspección posterior "se descubran nuevos hechos o circunstancias", y la Inspección no ha descubierto nuevos elementos de hecho o circunstancias que fueran desconocidos por la Oficina Gestora pues ésta dispuso de todos los datos relativos a las ventas generadoras del beneficio extraordinario y a las compras que materializaron la reinversión. Desde luego el acuerdo de liquidación no especifica hecho alguno nuevo descubierto que justifique la regularización practicada...

Como se indica en la resolución de este TEAC de 16-4-09 (R.G. 890/08), de la que existen precedentes: "En conclusión, para que la Administración tributaria (en su conjunto, es decir, tanto los Órganos de Gestión tributaria, como la Inspección) pueda dictar una nueva liquidación sobre materias ya comprobadas previamente de forma limitada, se deberán expresar los nuevos elementos o circunstancias tenidos en cuenta en la nueva comprobación (sea ésta total o parcial). No habiéndose expresado estos nuevos hechos tenidos en cuenta, y dada la claridad de la norma en el sentido de que se precisa como requisito para la validez de una nueva liquidación la existencia y expresión de estos nuevos elementos de hecho tomados en consideración, su omisión provoca la invalidez de la liquidación practicada por la Inspección, de conformidad con lo dispuesto en el art. 140 de la LIS , criterio ya mantenido por este Tribunal anteriormente (Res. 20-12-2007; RG 3980-06)."

Conclusión ésta que es coincidente con la de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2-3-09 (rec. 48/2008) y que resulta plenamente aplicable en el presente caso, procediendo en consecuencia acoger las alegaciones de la reclamante en este punto y anular la liquidación impugnada por lo que atañe al mismo ".

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de octubre de 2013, recurso: 274/2010, contiene sobre este precepto, entre otras, las siguientes consideraciones que en lo esencial esta Sala comparte: « Siendo ello así, tiene razón la sociedad comprobada cuando denuncia que la Administración ha infringido el artículo 140 de la LGT, que prohíbe, con la salvedad de la aparición de hechos o circunstancias nuevas -que es una noción necesitada de precisión-, la apertura de un procedimiento de esa naturaleza cuando se ha cerrado con anterioridad otro de comprobación limitada con el mismo objeto, sin declaración de responsabilidad, contraviniendo con ello la cosa juzgada administrativa creada con ocasión del primer acto favorable dictado. Con respecto a éste, el posterior acuerdo de inicio de actuaciones inspectoras constituye, de facto, una revocación o revisión de oficio informal, sin atenderse a las solemnidades a que para tal iniciativa debe someterse la Administración, justamente porque su propósito es expulsar del tráfico jurídico los actos favorables al administrado y, por ende, declarativos de derechos en los términos de los artículos 217 y concordantes de la LGT, en relación con el artículo 102 y siguientes de la Ley 30/1992, sobre el Procedimiento Administrativo Común.

Obviamente, los dos aspectos del problema jurídico que debemos abordar son los relativos, de una parte, a la identidad del objeto comprobado en primer lugar, mediante el procedimiento de comprobación limitada, con el determinado en las actuaciones inspectoras de carácter parcial; y, en segundo término, si cabe hablar de hechos o circunstancias nuevas, como factor justificador de la apertura del procedimiento inspector, para calificar aquellos que la Administración averigüe o descubra en el seno mismo de un procedimiento ya iniciado, pero que no son estrictamente nuevos, en el sentido de que pudieron ser apreciados en su día, además de que definen hechos o circunstancias que han permanecido inalterables desde su acaecimiento.

A tal respecto, conviene efectuar las siguientes consideraciones:... f) No es secundaria tampoco la reflexión, orientada a dar sentido y finalidad a la prohibición expresa establecida en el artículo 140 LGT, esto es, para asignarle un contenido adecuado a dicho precepto, en tanto confiere un derecho de los administrados a no ser comprobados una y otra vez, acerca del ámbito de la labor comprobadora efectivamente emprendida -como factor determinante o definitorio del objeto del procedimiento-, por virtud de la cual se hace preciso extenderlo también al que racionalmente pudo acometer la Administración en el seno de ese procedimiento y sin embargo no hizo por inadvertencia, impericia o por ignotas razones -acaso por la siempre vidiosa separación de las funciones de gestión e inspección y su atribución a dependencias distintas de la Administración tributaria, que es cuestión interna que no puede dar lugar a consecuencias adversas para el comprobado-.

g) Dicho en otras palabras, este Tribunal no encuentra razón legítima alguna por virtud de la cual, en el expresado procedimiento de comprobación limitada, no pudiera ser examinada, y eventualmente regularizada, la deducción por reinversión llevada a cabo y para cuya comprensión de sus características relevantes se pidió al interesado, por la vía del requerimiento mencionado, una copiosa documentación.

h) En cualquier caso, es transcendental que el procedimiento inicial finalizase con la manifestación expresa de que no procedía regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada, lo que equivale a que dicha resolución final admitía la procedencia misma, por razones de fondo, de la deducción por reinversión declarada como tal, no tanto porque realmente se hubiese comprobado ésta en cuanto al cumplimiento de sus requisitos, sino porque no había ninguna razón para dejar de hacerlo y, en cualquier caso, la Administración no nos ha ofrecido, ni en la liquidación, ni en la vía económico-administrativa, ni en este proceso, una explicación satisfactoria sobre la imposibilidad de regularizar la situación del contribuyente en ese punto.

i) No cabe olvidar, a propósito de tal cuestión, que el procedimiento de comprobación limitada finalizó con la resolución que se ha mencionado, demostrativa a juicio de esta Sala, de un nihil obstat a la deducción por reinversión objeto de discrepancia procesal, puesto que si quedara alguna duda al respecto, debe también recordarse que la otra modalidad alternativa prevista, como modo de terminación del procedimiento a que nos venimos refiriendo, es la prevenida en el artículo 139.1.c) de la LGT, "...c) por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada...". Quiere ello decir que si la Administración consideraba que el cauce de los artículos 136 y siguientes de la LGT era insuficiente o ineficaz, dados los medios atribuidos al efecto, para efectuar un pronunciamiento definitivo sobre la deducción por reinversión del artículo 36 ter LGT .1, previo análisis de sus requisitos materiales y formales, la única solución procedente era la de hacer desembocar el procedimiento inicial en otro de mayor calado, el de inspección, donde las posibilidades de comprobación y reclamación de datos y antecedentes son cualitativamente mayores, opción de la que evidentemente no hizo uso, pudiendo hacerlo.

Antes al contrario, se finalizó el procedimiento de comprobación limitada con una resolución absoluta, declarativa de ausencia de responsabilidad, que contraviene, ciertamente, la prohibición de la apertura de un procedimiento ulterior sólo semanas más tarde, lo que permite llegar a la conclusión de que la Administración se apercibió de su error, pero lejos de rectificarlo adecuadamente, revocando de oficio el acto declarativo de derechos que había dictado, inició un segundo procedimiento, el inspector, de carácter parcial, limitado al examen de los mismos hechos ya comprobados o, lo que para este Tribunal es igual a los efectos que analizamos, que pudieron comprobarse...

k) Para finalizar, no puede ser acogida la opinión vertida en el escrito de contestación a la demanda, que por primera vez se acoge a la salvedad que el artículo 140 de la LGT prevé para abrir paso a una segunda comprobación...

Es cierto que el precepto está redactado de una forma que, en su pura literalidad, parece permitir que ese descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias que habilitaría la posibilidad de una segunda regularización se lleve a cabo dentro de un procedimiento ya abierto, lo que haría estéril e ilusoria la prohibición general de reiteración de regularizaciones -que debe entenderse rectamente como imposibilidad de una segunda comprobación, no sólo cuando ha habido regularización sino, con mayor razón aún, cuando no la ha habido porque se ha declarado que no es precisa al no apreciarse responsabilidad alguna-.

Por tanto, esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas, que alterasen en alguna medida relevante para la determinación del tributo de que se trata el statu quo precedente bajo el cual se efectuó la comprobación limitada de los artículos 136 y siguientes LGT , pero no a los hechos que ex novo descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad, pues tal no es el sentido en que cabe interpretar el precepto, en tanto que otorga un derecho a los potenciales contribuyentes que pueden ser comprobados o investigados, estableciendo para ellos la tutela de que no cabe dirigir frente a ellos dos procedimientos sucesivos sobre el mismo objeto -en una relación semejante a la que se produce entre la comprobación parcial y la general en cuanto al objeto de la primera-. De no interpretarse así, quedaría frustrada la finalidad del precepto, que podría ser burlado fácilmente con sólo escindir artificiosamente el objeto o el alcance de la comprobación, articulando una especie de reserva de inspección futura que impidiese la consumación de la cosa juzgada administrativa ».

Por último, la más reciente STS de 22 de septiembre de 2014 recurso: 4336/2012 , tras señalar que « La cuestión se reduce, por tanto, a la interpretación de este último inciso del artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 . Y en este punto, hemos de precisar ya que compartimos el desenlace que alcanza la Audiencia Nacional en la sentencia objeto de este recurso de casación », añade que « La comprobación limitada, disciplinada en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria , es una modalidad de los procedimientos de gestión tributaria [artículo 123.1.e)], para la realización de una de las funciones propias de la misma [artículo 117.1.h)]. Su objetivo radica en comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria (artículo 136.1), mediante (i) el examen de los datos que hayan sido consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones o en los justificantes presentados o que se requieran al efecto, o que estén en poder de la Administración tributaria y pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos de la misma no declarados o distintos de los declarados; (ii) el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial (excepto la contabilidad mercantil), así como de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos; y (iii) requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes (artículo 136.2).

Iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada (con arreglo a lo dispuesto en los artículos 137 y 138, respectivamente), puede concluir por resolución expresa, caducidad o el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (artículo 139.1). Si termina por resolución expresa, ésta debe contener, al menos, (i) la obligación tributaria o los elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación; (ii) la especificación de las concretas actuaciones realizadas; (iii) la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación (artículo 139.2).

A la vista de esta disciplina alcanza todo su sentido la prohibición contenida en el artículo 140.1, vedando a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, «salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».

Es designio, pues, del legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización [para las inspecciones limitadas o parciales y sus liquidaciones provisionales, véanse los artículos 141.h) y 148], con la excepción expresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada. Este concepto, el de "actuaciones distintas", sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante, en lo que ahora interesa, el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración. Es decir, el objeto son «los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria» y el medio es el «examen de los datos» consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo así, lleva toda la razón la Sala de instancia cuando, en el segundo fundamento jurídico de su sentencia (antepenúltimo párrafo),

afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

Y, en efecto, como los propios jueces a quo subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (artículo 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

Carece de relevancia a estos efectos el alegato del Abogado del Estado que pone el acento en el hecho de que la comprobación limitada realizada inicialmente en relación con los ejercicios 2003 y 2004 fue llevada a cabo por los órganos de gestión, mientras que la actuación posterior, de la que derivaron los actos anulados por la sentencia recurrida, se practicó por la Inspección de los Tributos, pues, por definición, la comprobación limitada es un procedimiento desarrollado por y ante los órganos de gestión mientras que el de inspección es competencia propia de aquélla, sin que el artículo 140.1, al impedir una posterior regularización, discrimine entre los órganos de gestión y de inspección, refiriéndose sin más a la Administración tributaria ».

Como ya se anticipó, y puesto que es por todos admitido que la Inspección de los tributos llevó a cabo actuaciones de comprobación e investigación que dieron lugar a Actas de inspección incoadas el 8 de marzo de 1995 regularizando el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1988 a 1992, sin que, por otro lado, conste en modo alguno que por el actuario se cuestionara ni el valor contable del edificio declarado por la obligada tributaria ni el método de amortización llevado a cabo hasta ese momento en base a dicho valor, bien se comprende la aplicación al caso del efecto preclusivo secunete a las exigencias del artículo 140.1 de la LGT sobre la necesidad de expresar en el propio Acuerdo de liquidación, que ha de ser literosuficiente, cuáles son los nuevos elementos o circunstancias de hecho tenidos en cuenta en la nueva comprobación, en el entendimiento de que debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas que alterasen en alguna medida relevante para la determinación del tributo de que se trata el statu quo precedente bajo el cual se efectuó la comprobación limitada de los artículos 136 y siguientes LGT , pero no a los hechos que ex novo descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad, no siendo por lo demás admisible por exigencias del principio de seguridad jurídica que otro órgano administrativo con los mismos elementos fácticos -o posibilidad real de obtenerlos, al no tratarse de hechos o circunstancias sobrevenidas-rectifique una resolución administrativa previa al margen de los procedimientos de revisión establecidos para ello.

Habida cuenta la justificación contenida en el propio Acuerdo de liquidación impugnado sobre que "pudiera ser que el actuario instructor no se hubiera detenido en el examen de ese determinado gasto" -lo que el TEAR reconoce señalando que "las actuaciones efectuadas entre los años 1994 y 1995 en relación a los ejercicios 1989 a 1992, no entran a valorar la cuestión de la correcta contabilización del precio de adquisición del inmueble de referencia"-, y que "si ahora se demuestra y fundamenta que esa calificación resultó errónea, nada impide que la Administración tributaria cambie de criterio, rectificando el erróneo inicial", adquire singular relevancia la doctrina del Tribunal Supremo expuesta acerca de que "haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (artículo 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos ", consideraciones que conllevan la estimación de este primer motivo de impugnación.

Tercero.

Sobre la aplicación del artículo 128 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades (LIS) a los contratos de arrendamiento financiero suscritos por la recurrente, y sobre la amortización contable de los bienes adquiridos mediante tales contratos. Desestimación de la impugnación.

La Inspección de los tributos rechaza la aplicación de dicho precepto por entender que los contratos en cuestión son operaciones de lease-back reguladas en el párrafo cuarto del artículo 11.3 LIS y porque el objeto de los mismos son, en parte, bienes inmuebles y por tanto no cumplen el requisito de duración del contrato de 10 años exigido en el precepto.

No parece controvertido que los cinco contratos litigiosos son operaciones en las que la obligada tributaria realiza la venta de una serie de activos/elementos a la entidad Bankinter (por el mismo precio en que los adquirió a terceros) y que a continuación formaliza con ésta un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra cuyo objeto son los mismos bienes transmitidos y de 5 años de duración; dichos bienes son amortizados por la actora al 10%, excepto el correspondiente en los años comprobados al de un vehículo que es objeto de

amortización al 16,66%, aceptando la actora su calificación como "lease- back" si bien considera que se trata de una modalidad de leasing a la que le es aplicable el apartado 1 de la Disposición Adicional Séptima de la ley 26/1988 y por ello también el art. 128 de la LIS .

El artículo 128 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades -ulterior artículo 115 del RDL 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprobó el TRLIS, hoy también derogado-, sobre régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero, establecía que " 1. Lo previsto en este artículo se aplicará a los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito " " 1. Tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de las cuotas a que se refiere el núm. 2 de esta disposición. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario "-; continuaba señalando el artículo 128 que " 2. Los contratos a que se refiere el apartado anterior tendrán una duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y de diez años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales. No obstante, reglamentariamente, para evitar prácticas abusivas, se podrá establecer otros plazos mínimos de duración de los mismos en función de las características de los distintos bienes que puedan constituir su objeto....9. Lo previsto en el art. 11.3 de esta Ley no será de aplicación a los contratos de arrendamiento financiero regulados en el presente artículo... "

Por su parte, el artículo 11.3, sobre correcciones de valor (amortizaciones) señalaba que " 3. En el caso de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible para la entidad cesionaria un importe equivalente a las cuotas de amortización que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1, corresponderían a los citados bienes.

Se presumirá que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar una u otra opción cuando el importe a pagar por su ejercicio sea inferior al importe resultante de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión.

La diferencia existente entre las cantidades a pagar a la entidad cedente y el precio de adquisición o coste de producción del bien tendrá para la entidad cesionaria la consideración de gasto a distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión.

Cuando el bien haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente, el cesionario continuará la amortización del mismo en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anteriores a la transmisión.

Cuando sea de aplicación lo previsto en este apartado, la entidad cedente amortizará el precio de adquisición o coste de producción del bien, deducido el valor de la opción, en el plazo de vigencia de la operación.

Los bienes a que hace referencia este apartado podrán también amortizarse libremente en los supuestos previstos en el apartado anterior.

La controversia, netamente jurídica, hemos de estimarla resuelta por la STS de 8 de noviembre de 2012, desestimatoria del recurso de casación núm. 4180/2010 interpuesto contra la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 27 de mayo de 2010 (dictada en el recurso núm. 120/2007 formulado frente a la Resolución del TEAC de 19 de enero de 2007, relativo al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1999 y 2000), en la que se había considerado que « a los contratos de lease back como los que ahora nos ocupan, referidos a los ejercicios 1999 y 2000, no se les aplica el régimen especial previsto para los contratos de arrendamiento financiero por la evidente razón de que el lease back no lo es, con fundamento en la doctrina civil que separa ambas modalidades contractuales, el leasing y el lease-back, en función de su diferente naturaleza y finalidad, siendo así que, además, el art. 11.3 LIS , en su apartado cuarto, es la lex specialis del lease back, al prever específicamente la hipótesis de la previa transmisión de los bienes por parte del cesionario al cedente con ulterior cesión posesoria de signo inverso, hipótesis legal que encaja con toda exactitud en la figura contractual que nos ocupa ».

Como decimos, la STS de 8 de noviembre de 2012 confirma el criterio de la sentencia de instancia con el siguiente pronunciamiento: « Para pronunciarnos sobre el motivo debemos de partir, como con pleno acierto hace la sentencia impugnada, de la diferente caracterización que la Sala Primera del Tribunal Supremo ha reconocido a las figuras del leasing y del lease back. Así, reproduciendo en este punto lo que se nos dice en la instancia,

""Como ha señalado el Tribunal Supremo (Sala Primera): "El propio contrato de arrendamiento financiero (leasing), en términos normales se integra con tres personas: una, el que suministra el bien (proveedor), otra, la financiera-arrendadora, que haciéndose cargo del mismo, dispone en favor de tercero (arrendatario), a quien se financia (tercer interviniente), (SS.TS. 30-4-1991 , 7-2 - 1995 , 26-2-1996 y 22-6-2001)". "En el orden jurídico - añade el mismo Tribunal Supremo- no se configura la confluencia de dichos intervinientes como un solo negocio jurídico, sino que se dan dos contratos, netamente diferenciados, aunque conexos y coligados en

correlación, y así existe una relación de compraventa por el que la sociedad de leasing adquiere del proveedor o fabricante los bienes previamente seleccionados por el usuario y el propio arriendo financiero con opción de compra por el valor residual fijado en el contrato, y mediante el cual la entidad financiera cede por un período determinado de tiempo la posesión y disfrute de dichos bienes al usuario-arrendatario mediante contraprestación dineraria fraccionada (sentencias de 22-5-1992 , 26- 2- 1996 y 22-6-2001). Las situaciones jurídicas referidas no contradicen, pues más bien se acomodan al artículo 19 del Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de enero , en cuanto define de modo genérico las operaciones de arrendamiento financiero, así como a la Disposición Adicional 7ª de la Ley 26/1988, de 29 de julio (parcialmente modificada por Ley de 14 de abril de 1994, que adapta la legislación española en materia de entidades de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria), y contiene la regulación sustantiva del contrato de leasing".

"Una de las clases de "leasing" es el conocido como "lease back", que se caracteriza, como señala el Tribunal Supremo porque en el mismo "desaparece la figura del tercero proveedor del bien y si bien se trata de un contrato lícito y válido, al amparo del art. 1255 del Código Civil , para registrarlo como tal se exige que haya mediado efectiva compra de la financiera a la arrendataria con la consiguiente tradición, aún en la forma simbólica de «solo consenso» (art. 1463 del Código Civil), pero, en todo caso, es necesario, y determinante dejar de poseer en concepto de dueño o como dueño" (SSTS de 1-3-1988 , 1-2 , 17-3 y 20-11-1999). En el presente supuesto, el que vende a la compañía de leasing (en este caso la entidad recurrente), es la misma persona que posteriormente pasa a ser arrendatario del bien, sin que ello suponga la no intervención de terceras personas puesto que el poseedor-propietario pasa a ser por distinto título arrendatario, así como a aspirante a propietario por pago de mensualidades y precio residual".

"Existen, en definitiva, dos operaciones: una de compraventa entre proveedor y la compañía de «leasing», y otra de arrendamiento financiero o leasing entre la compañía de leasing y el arrendatario, en las que intervienen globalmente consideradas tres personas que, según la modalidad de leasing, pueden ser distintas, o, como en el caso del lease back, coincidente el proveedor y el arrendatario-vendedor".

"Más recientemente, desde la sentencia de 16 de mayo de 2000, el Tribunal Supremo se plantea que el "lease back" no constituye un verdadero "leasing", puesto que en él su finalidad no es la de obtener o mantener el bien sino la de conseguir dinero, por lo que el verdadero contrato celebrado, el querido por la voluntad concordada de las partes, es el de un préstamo simple o mutuo. En el mismo sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2001 se cuestiona nuevamente la naturaleza del "lease back" como "leasing" por el motivo fundamental de que la finalidad del mismo es la de obtener financiación, señalando que:

"En el caso la aparente transmisión de la propiedad respondió únicamente a una finalidad de garantía, es decir, a garantizar la devolución de la deuda derivada del préstamo que fue el verdadero contrato celebrado por las partes. Por consiguiente, operó prácticamente con una función fiduciaria -"fiducia cum creditore"- . Al acuerdo simulatorio, en el que se aparenta una operación jurídica -inválida, por no querida- que oculta otra figura jurídica (simulación relativa), se le injerta la operación indirecta del efecto fiduciario... que el fiduciante sólo transmite al fiduciario la propiedad formal del objeto o bien, por lo que el fiduciario no se hace dueño real del objeto transmitido (sólo aparentemente)".

Desde la perspectiva fiscal, el tratamiento que se le daba a los contratos de arrendamiento con opción de compra en el Impuesto sobre Sociedades era el mismo que el atribuido a cualquier arrendamiento, es decir las cantidades que se pagaban en concepto de renta periódica eran gasto deducible en su totalidad y llegado el momento de la opción de compra, el elemento era tratado a efectos de amortización como un elemento adquirido usado por el valor residual, que era el que se amortizaba. En seguida se advirtió que el sistema podría tener un tratamiento fiscal ventajoso en la adquisición de bienes nuevos, puesto que el elemento resultaba prácticamente amortizado cuando el periodo de duración del contrato era muy inferior al período de amortización mínimo (coeficiente máximo) previsto en las tablas y, además, facilitaba la financiación. Surgió, de esta manera, el contrato leasing que fue regulado en nuestro país, en lo que hoy interesa y afecta, por la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito :...

La Ley 43/1995, de 27 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades lo regula, en su Capítulo XIII dedicado al "Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero", concretamente en su artículo 128 , cuando se trata de contratos que reúnan los requisitos que la ley establece para que puedan ser considerados propiamente de "contratos de leasing", regidos por su legislación específica:

"Artículo 128. Contratos de arrendamiento:

1. Lo previsto en este artículo se aplicará a los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito " .

Por otra parte, la mencionada Ley, en su artículo 11.3, trata de otros contratos de arrendamiento financiero que no cumplen aquellos requisitos, con expresa mención, en el apartado cuarto de dicho artículo y apartado, a los supuestos de transmisión previa a la cesión, es decir al "lease- back":

"Artículo 11. Correcciones de valor: amortizaciones"...

De esta manera y conforme señala la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de enero de 2007, que dio origen a la sentencia hoy recurrida, a la hora de hablar de los diversos contratos de arrendamiento con opción de compra en relación con el cómputo de los gastos deducibles, podemos distinguir presupuestos o reglas diferentes, según los casos: contratos de leasing, otros contratos con opción de compra y supuestos de "lease- back".

Respecto de los contratos de arrendamiento financiero, conocidos como contratos de leasing y a los que se refería la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988 debemos indicar que dicho régimen, el del artículo 128 de la Ley 43/1985, fue introducido en virtud de una enmienda aprobada en la tramitación parlamentaria del proyecto en el Congreso de los Diputados, según refiere, acertadamente, el recurso de casación. En esencia, el régimen fiscal establecido en este artículo mantiene los aspectos fundamentales de la regulación recogida en aquella norma, de manera que el artículo se aplica exclusivamente a los contratos en los que se cumplen los requisitos establecidos en el mismo, que son los siguientes:

- 1) Su objeto exclusivo ha de consistir en la cesión de uso de bienes muebles e inmuebles.
- 2) El arrendatario debe utilizar los bienes arrendados en el desarrollo exclusivo de su actividad empresarial o profesional.
- 3) Su duración mínima ha de ser de dos o de 10 años, según tengan por objeto bienes muebles o inmuebles, respectivamente.
- 4) La contraprestación por el uso de los bienes, es decir la cuota, debe expresarse en el contrato distinguiendo la parte que corresponde por la recuperación del coste del bien cedido y la parte por la carga financiera. La parte de recuperación del coste debe, además, permanecer constante o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.
- 5) El contrato debe incluir una opción de compra a favor del usuario a ejercitar a su término. En lo que respecta a la cuota y a su deducibilidad, debemos indicar que en los contratos celebrados después del 1 de enero de 1996, que son los de autos, aunque se acepte la deducción total de la carga financiera, se limita el importe de la deducción del tramo correspondiente a la recuperación del coste hasta una cantidad que no supere el doble (o el triple en determinados casos) de la cuota de amortización lineal del elemento financiado con estos contratos de leasing. El exceso no deducido en el período impositivo puede deducirse en los posteriores, si bien respetándose en estos el mismo límite de deducción.

En el artículo 11.3 de la Ley se regula también, aunque de manera diferente y respecto de otros contratos de arrendamiento con opción de compra, la deducción como gasto de la cuota satisfecha. Se trata de una norma que tiene un alcance limitado, pues sólo se aplica a los contratos que no cumplan alguno de los requisitos a los que hemos hecho referencia pues los que los cumplen todos se regirán por el mencionado artículo 128.

Y la tercera regla hace referencia al "lease- back". En los casos en que el bien cuyo uso se cede haya sido objeto de una previa transmisión por parte del cesionario al cedente, el cesionario debe continuar amortizando ese bien en las mismas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión: estos son los contratos de venta de un bien seguido de su posterior arrendamiento con opción de compra, conocidos, tal como recalca la sentencia recurrida, como contratos de "lease- back", o de "retroleasing".

El contrato de "lease- back" o venta y posterior arrendamiento financiero, es un negocio jurídico complejo y sirve fundamentalmente como instrumento de financiación a las empresas. Su raíz se encuentra en la transmisión del elemento patrimonial a la entidad financiera, lo que implica una entrada en la empresa de recursos financieros ajenos por el importe de la transmisión, acompañada de una recompra del mismo elemento previamente enajenado a través de la formalización de un contrato de arrendamiento financiero vinculado a dicho elemento en el cual no existen dudas razonables de que se ejercitará la opción de compra. Por medio de dichas cuotas se devuelve el importe de dichos recursos conjuntamente con la carga financiera asociada a la utilización de los mismos. Desde el punto de vista económico, la sociedad que transmite el elemento patrimonial no pierde en ningún momento la disponibilidad material o posesión del elemento transmitido durante toda su vida útil porque el mismo permanece en todo momento afecto a la actividad empresarial. Del conjunto de operaciones realizadas resulta en la práctica que dicha sociedad consiga financiación ajena que es devuelta lo largo del plazo temporal estipulado en el contrato de arrendamiento financiero. En suma, no hay diferencia con la obtención de un préstamo, en el que la garantía sea el elemento patrimonial del deudor.

En este sentido, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, Norma 5º, g), invocado por el Abogado del Estado en su contestación a la demanda, se decanta por considerar el contrato como un método de financiación, en el sentido de que el único gasto que se registra en la cuenta de pérdidas y ganancias del transmitente arrendatario es la carga financiera derivada del sistema de financiación.

Es decir, mientras el arrendamiento financiero previsto en el artículo 128 es un contrato que representa la financiación de la adquisición de un elemento del inmovilizado de la empresa y el beneficio que subyace es incentivar en el Impuesto sobre Sociedades decisiones de inversión, aunque sólo a través de financiación ajena, la operación de "lease- back" es una operación financiera por la cual se consigue financiación ajena, pero no vinculada a la adquisición de un bien de inversión. En estas operaciones no tiene lugar un contrato de

arrendamiento financiero de forma aislada, sino que el mismo está asociado de forma inseparable a una transmisión previa del elemento objeto de dicho contrato, es decir, al ser éste un contrato complejo, ello determina que no puede entenderse que estemos en presencia de un contrato simple de arrendamiento financiero al que se refiere la ley 26/1998, en su Disposición Adicional Séptima ni el artículo 128 de la LIS .

En esta línea se pronuncia esta Sala.

Así en sentencia de 1 de Abril de 2011, (recurso de casación núm. 3963/2006), declarábamós:

"TERCERO.- (...) El lease back es un negocio jurídico complejo concebido, en la práctica mercantil habitual, como un mecanismo de financiación de las empresas, es decir, su finalidad típica es estrictamente financiera, ya que se basa en la enajenación de un activo empresarial, con el consiguiente flujo de tesorería a favor de la entidad enajenante y su simultánea recompra a través de la mecánica del arrendamiento financiero con opción de compra. Con ello, la entidad que vende el inmovilizado no pierde su disponibilidad, adquiere tesorería y, además, se beneficia de la deducibilidad de las cuotas a satisfacer por el arrendamiento financiero".

En conclusión, en estas operaciones no se genera ninguna renta a efectos contables ni fiscales en la transmisión del elemento y, por otro, el escenario debe computar la amortización del elemento como si dicha transmisión no se hubiera llevado a cabo. Si ello es así, comparando ambas normas, es fácil deducir en el caso enjuiciado, cuya naturaleza de "lease back" no se discute, que no resulta de aplicación el artículo 128 de la LIS pretendido por la parte, sino el 11.3. Apartado 4 de esa norma, pues éste es el precepto donde se contiene una mención específica a la citada operación y que cuando el artículo 128 en su apartado 9º indica que "lo previsto en el artículo 11.3 de esta Ley no será de aplicación a los contratos de arrendamiento financiero regulados en el presente artículo", ello no implica que no se pueda aplicar al caso de autos el mencionado párrafo cuarto del artículo 11.3, por ser éste más adecuado a la especialidad que la operación comporta, habida cuenta no solo su peculiar función económica sino que, además, la propia delimitación jurídica que realiza la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988 considera como factor determinante de la calificación que la cosa adquirida lo sea "según las especificaciones del futuro usuario", lo que pone de manifiesto que cualesquiera que sea el grado de cumplimiento de los requisitos regulados en el artículo 128, desde el punto de vista conceptual es problemático integrar en la delimitación legal el caso de ausencia de un tercero proveedor, por lo que mediando un precepto que, como el 11.3, define con nitidez el supuesto de lease-back, se nos ofrece como poco dudoso que éste deba ser el aplicable.

En consecuencia, la sentencia recurrida, que sigue este criterio, debe ser confirmada y, por tanto el recurso ser desestimado ».

Dicha doctrina, contenida en otras dos sentencias de la misma fecha, conllevan la desestimación de este motivo de impugnación, no siendo pues aplicable la normativa contenida en el artículo 128 de la LIS tal y como pretende la recurrente y sí la aplicada por la Inspección de los tributos contenida en el artículo 11.3.

Por otro lado, igual suerte desestimatoria ha de correr la pretensión de la actora de calificar como muebles los variados elementos que la Inspección de los tributos califica como inmuebles, con la consiguiente repercusión sobre los coeficientes de amortización, y es que con arreglo a lo dispuesto en el artículo 334 del Código Civil , en cuya virtud, son bienes inmuebles... " 3º) Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto. 4º) Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fondo ", y artículo 335 (" Se reputan bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo anterior, y en general todos los que se pueden transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieren unidos "), hemos de considerar que elementos como cajas fuertes, cristales, cerraduras, bombas de aire, césped artificial, moquetas, campana extractora, puertas, tubos o equipos de aire acondicionado, y otros análogos, son bienes inmuebles por su naturaleza al estar destinados a su unión y colocación o uso en el edificio hotel de manera fija y permanente, y cuya retirada implicaría el deterioro del propio objeto o un menoscabo del edificio.

Cuarto.

Sobre el elemento subjetivo de la culpabilidad. Concurrencia. Desestimación del motivo, sin perjuicio de la modificación de la cuantía.

El acuerdo sancionador refiere que como consecuencia de la regularización documentada en el acta de disconformidad se ha incrementado la base imponible del grupo fiscal quedando una base comprobada en 2005 de 91.535,71 €, resultando que se ha dejado de ingresar dentro del plazo reglamentariamente señalado y se ha obtenido una devolución improcedente por un importe total de 27.460,71€, siendo improcedente la base imponible negativa declarada de -179.019,63 €, lo que constituye infracción tributaria leve descrita en el artículo 191.1 de la LGT consistente en dejar de ingresar una parte de la cuota tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio comprobado, siendo el importe de la sanción de 4.418,43 €, y otra sanción de 8.641,28 € por la comisión de una infracción tributaria grave del artículo 195 de la LGT consistente en acreditar improcedentemente bases imponibles negativas. La base de la sanción es el resultado de aplicar a la cuota del

acta (27.460,71 €) el coeficiente (32,18%) resultante del cociente entre el incremento de la base imponible sancionable (120.000,89 €) incluidos los incrementos firmados en conformidad y en disconformidad y el total de incrementos regularizados sancionables y no sancionables (372.933,32 €) firmados en conformidad y disconformidad, no teniéndose en cuenta los incrementos de base de la sociedad dominante del grupo fiscal OLID-MARTIN, S.L., al resultar base imponible negativa.

La actora alega que es improcedente por ausencia de culpabilidad, así como por concurrir una interpretación razonable de la norma y por falta de motivación y de prueba de cargo en la apreciación de la infracción.

Así las cosas, con carácter general cabe señalar que en relación con la aplicación al ámbito sancionador de los principios y garantías del derecho penal, el Tribunal Constitucional (STC 76/1990 , 120/1994 , 154/1994 , 23/1995 , 97/1995 , 147/1995 y 45/1997) ha establecido como uno de los pilares básicos para la interpretación del Derecho Administrativo sancionador que los principios y garantías básicas presentes en el ámbito del derecho penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública.

Más concretamente, respecto del exigible elemento subjetivo de la culpabilidad objeto de controversia, con carácter general la STS de 23 octubre 2009 establece que la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio por haberse deducido indebidamente determinados gastos, no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no « pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes », no pudiendo fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando " impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse ", y que " no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere ".

A este respecto, la STS de 15 de septiembre de 2011 dictada en el recurso 3334/2007 resume su doctrina señalando que " la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 de la LGT «no es suficiente para fundamentar la sanción» porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003) , entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice "[e]ntre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [... Sentencia 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006) ; y de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008)].

Es evidente, por tanto, que la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada viene a confirmar la sanción impuesta por la Administración tributaria sin especificar, con el suficiente grado de detalle que la imposición de una medida punitiva merece, de qué concretos comportamientos se infiere que la sociedad recurrente actuó culpablemente.

En fin, como acabamos de señalar, ninguno de los argumentos empleados por la Sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación resultan útiles para fundar la existencia de culpabilidad. Pero, aunque hubiera ofrecido otros idóneos para fundar la concurrencia de simple negligencia, tampoco ello podría conducir a la confirmación de la sanción, dado que los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa no pueden subsanar los defectos de motivación cometidos por el órgano competente para imponer las sanciones administrativas. En particular, como venimos recordando desde la Sentencia de 6 de junio de 2008 , «en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad. En este sentido se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional que, con fundamento en que no son los Tribunales Contencioso- Administrativos, sino la Administración Pública quien, en uso de sus prerrogativas constitucionales, sanciona a los administrados, ha señalado que «una ulterior Sentencia que justificase la sanción en todos sus extremos nunca podría venir a sustituir o de alguna manera sanar la falta de

motivación del acto administrativo» [STC 7/1998, de 13 de enero ... y SSTs de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004); y de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009)]. Y es que, efectivamente, el máximo intérprete de nuestra Constitución viene advirtiendo sobre «la inadecuación constitucional de considerar que el proceso judicial de impugnación de una sanción administrativa subsane las lesiones del art. 24.2 CE causadas en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador supliendo sus deficiencias en el seno del propio proceso judicial, sustituyendo así en sus funciones propias a la Administración autora del acto, fiscalizado en el proceso». La razón estriba en que «no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el ius puniendi del Estado, sino un proceso contencioso-administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. En consecuencia, no es posible concluir que sean los Tribunales contencioso- administrativos los que, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, "condenen" al administrado. Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución. De otra manera no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el art. 24 CE » (STC 243/2007, de 10 de diciembre ; en el mismo sentido, entre otras, SSTC 89/1995, de 6 de junio ; 7/1998, de 13 de enero ; y 35/2006, de 13 de febrero) ».

La más reciente STS 11 de junio de 2012 (recurso 588/2009 , ponente Excmo. Sr. Huelin Martínez de Velasco) confirma la anterior doctrina sobre que la motivación de, al menos, la simple negligencia exigida por el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 debe encontrarse en el acuerdo sancionador, cuya insuficiencia no puede ser subsanada por los Tribunales Económico-Administrativos ni tampoco por los órganos judiciales (por todas, la sentencia de 29 de octubre de 2009, casación 2422/03); sobre que la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, insistiendo en la insuficiencia de la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la Ley General Tributaria de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad; y sobre que la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 es insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable, o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 [actual artículo 179.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria], de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

En el Acuerdo sancionador se hace constar, entre otros particulares que "El obligado tributario, en cuanto a los hechos que constan en este acuerdo y que han sido objeto de disconformidad por su parte, realizó un ajuste negativo al resultado contable derivado de los contratos de lease-back que tienen por objeto bienes que de acuerdo con lo establecido en los artículos 334 y 335 del Código Civil se han de calificar como inmuebles de forma clara, obviando a su vez lo establecido en el art. 115 de la TRLIS que establece un mínimo de duración del contrato de 10 años de manera indubitada para los contratos de leasing que tienen por objeto bienes inmuebles, siendo los contratos suscritos por el obligado tributario de 5 años de duración.

Adicionalmente hay que tener en cuenta que ya en el año 1995 se procedió a regularizar por parte de la Inspección otros contratos de arrendamiento financiero al corresponder a "ejecuciones de obra para el inmovilizado", siendo sancionadas en su momento. Por tanto el obligado tributario era consciente de la improcedencia de los ajustes negativos al resultado contable practicados.

Por lo que respecta a las modificaciones de la base imponible que el obligado tributario ha aceptado, firmando un acta de conformidad, y que por parte de la inspección se consideran como sancionables, éste ha declarado una base inexacta como consecuencia de no aplicar la normativa contable y teniendo en cuenta que la normativa es clara, no existiendo dudas en la aplicación de lo establecido en las normas contables y fiscales, el interesado ha hecho caso omiso de las mismas con el único propósito de realizar un menor ingreso en el Tesoro Público del que le correspondería de haber actuado correctamente. Las referidas modificaciones son las siguientes:

- De acuerdo con la diligencia A04 no 70071874 incoada a FINCAS AGRÍCOLAS Y GANADERAS EN EXPLOTACIÓN S.A. el 23/07/09, durante el ejercicio 2005, 9 cabezas de ganado bovino cambian su afectación a la actividad, pasando de ser elementos integrantes de las existencias a elementos de inmovilizado. De acuerdo

con la norma de valoración 2 del Plan General de Contabilidad (RD 1643/1990, de 20 de diciembre) el coste de producción de estas cabezas importaría 9.209,61 €.

- De acuerdo con la diligencia A04 no 70071874 incoada a FINCAS AGRÍCOLAS Y GANADERAS EN EXPLOTACIÓN S.A. el 23/07/09 (pto. B.2.7), en escrito de alegaciones presentado a la Inspección el 10/06/09 el representante del obligado tributario hace constar respecto a las existencias de remolacha a 31/12/04 y 31/12/05 que "únicamente debe apreciarse la presencia de este producto en la entidad FINCAS AGRÍCOLAS Y GANADERAS EN EXPLOTACIÓN, S.A. no existiendo cantidad alguna de este producto como existencia final en OLID MARTIN, S.L.". A este respecto, el representante manifiesta que las ventas de remolacha contabilizadas en la entidad OLID MARTIN SL a comienzos de 2005 (mayo por importe de 26.610,40 € y junio por importe de 18.021,12€, total 44.631,52 €) corresponden a ventas de la entidad FINCAS AGRÍCOLAS Y GANADERAS EN EXPLOTACIÓN, S.A. Asimismo, en el acta A01 no 76480744 por el Impuesto sobre el Valor Añadido incoada a FINCAS AGRÍCOLAS Y GANADERAS EN EXPLOTACIÓN S.A. el 23/07/09 se incrementa la base imponible declarada en el 2o trimestre de 2005 por FINCAS AGRÍCOLAS Y GANADERAS EN EXPLOTACIÓN S.A. al 4% en 44.631,52 € (artículos 75 , 78 , 84 , y 91.Dos de la LIVA, Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido) correspondientes a ventas de remolacha a la entidad OLID MARTIN SL. No existiendo dudas en la aplicación de lo establecido en las normas contables y fiscales, el obligado tributario ha hecho caso omiso de las mismas, siendo procedente la regularización efectuada por la Inspección.

- De acuerdo con la diligencia A04 no 70071874 incoada a FINCAS AGRÍCOLAS Y GANADERAS EN EXPLOTACIÓN S.A. el 23/07/09, el obligado tributario efectuó la donación de 2 automóviles (Renault Laguna y Renault Megane) en 2005 (fechas de donación según modelos 651 el 01/08/05, en ambos casos) reflejando en la cuenta 67100000 del balance unas pérdidas como consecuencia de dichas donaciones por importe de 12.758,29 €. En consecuencia, se procedió a incrementar en 2005 la base imponible en 12.758,29 € de acuerdo con el art. 14.1.e de la TRLIS.

- De acuerdo con el punto B.2.5 de la diligencia A04 no 70071804 incoada a la sociedad PROESA el 21/07/09, en escritura pública otorgada el 14/11/05 (no protocolo 1.314, otorgada ante el notario de Valladolid D. José Manuel Silvestre Logroño), el obligado tributario adquirió una finca (dónde consta declaración de obra antigua) en Alaejos por 510.860 € dónde constan (según certificación del Ayuntamiento de Alaejos) edificio destinado a bar-restaurante y 2 edificios destinados a nave/almacén de productos del restaurante y de productos agrícolas. Esta adquisición fue activada en 2005 en Terrenos por 152.312 € y en Construcciones por 358.750 €.

En la cuenta contable 6233000001 "gastos de registro y notaría" en 2005 existen 3 anotaciones por importe de 447,05€ correspondientes a la compra de hostel en Alaejos y en la cuenta 6310000001 "Trans. Patrimoniales act .jurídicos" en 2005 existe una anotación de 7.662,90 € correspondiente a AJD de la compra de hostel en Alaejos. De acuerdo con el art. 10.3 TRLIS y la norma de valoración 2 del Plan general de Contabilidad procede considerar mayor valor del inmovilizado 8.109,95 € que el obligado tributario ha deducido como gasto, correspondiendo a vuelo 5.692,37 € y a suelo 2.417,58 €.

Por otra parte, la conducta descrita tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el art. 179.2, mencionado, exculporias de responsabilidad. En particular, a nuestro juicio, no cabe ninguna razonable interpretación de esas normas que ampare la conducta del interesado.

Es evidente que la infracción se ha cometido por medio de una conducta voluntaria y culpable, y, por ende, debe merecer el reproche sancionador que la norma establece para ese tipo de acciones. Como ya quedó dicho, resulta clara la normativa, que ningún margen deja a la interpretación en contrario, sin que, por otra parte, sea lo bastante compleja como para plantear problemas de comprensión en quién deba de aplicarla".

En fin, la aplicación al presente caso de la doctrina arriba expuesta nos lleva a la desestimación de la demanda y es que sobre la base de que el acuerdo de imposición de sanción ha de ser literosuficiente en cuanto expresivo de los elementos objetivo y subjetivo que conforman la infracción, es evidente que las referencias transcritas sobre la culpabilidad del obligado tributario - referidas específicamente a la catalogación como muebles o inmuebles de determinados bienes, así como a la inaplicación de la normativa contable, que la recurrente acepta de conformidad- son expresiones que colman, desde luego, las mencionadas exigencias sobre respeto al principio de culpabilidad al especificar, con el suficiente grado de detalle que la imposición de una medida punitiva merece, en qué consistió la omisión de la diligencia exigible, todo ello sin perjuicio de la modificación de la cuantía de la sanción que corresponda como consecuencia de la estimación parcial del recurso por anulación de la regularización indebidamente practicada por la Inspección de los tributos respecto de la amortización contable dotada por PROESA sobre el "Edificio Hotel".

Quinto.

Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA , en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, y habida cuenta la estimación parcial de la demanda, no procede la imposición de costas a ninguna de las partes.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil OLID MARTIN, S.L., contra la Resolución de 25 de noviembre de 2011 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamaciones núms. 47/2040/09 y 47/97/10), por su parcial disconformidad con el ordenamiento jurídico, anulándose los acuerdos liquidatorio y sancionadores de los que trae causa de conformidad con lo fundamentos de derecho de esta sentencia.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

Así por esta nuestra sentencia, contra la que, por razón de la cuantía, no cabe recurso ordinario de casación pero sí, junto con los demás requisitos establecidos en los artículos 96 y 97 LJCA , el de unificación de doctrina, que deberá interponerse en esta Sala para ante el Tribunal Supremo en el plazo de treinta días, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Publicada ha sido la anterior sentencia en el día de su fecha, de lo que doy fe.

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.