

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ059323

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 3 de junio de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 300/2012

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Dilaciones. Retraso en la aportación de documentación. Las dilaciones son tales, tienen trascendencia y son imputables a la actora.

IS. Base imponible. Provisión por responsabilidades. Multas y sanciones. *Provisión por condena de responsabilidad civil en accidente de trabajo.* La Inspección consideró no deducibles porque se trataba de sanciones penales. La Sala entiende que hay que poner el acento en la provisión y dentro de esta en la responsabilidad civil nacida del proceso penal. La dotación a la provisión es deducible pues se trata de cubrir supuestos de responsabilidad por lesión de derechos que obligan a reparar el daño causado.

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. *Inmueble adquirido para rehabilitarlo y transmitirlo. Inmueble recibido en la disolución de una transparente.* Aunque el bien se entiende adquirido como si lo hubiera tenido desde que lo adquirió la transparente, el inmueble no fue destinado al uso propio o al arrendamiento, sino que se adquirió para su rehabilitación y venta posterior, por lo que constituye una existencia. No procede la sanción por falta de motivación de la culpabilidad.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 13, 14 y 36 ter.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104 y 150.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), arts. 55 y 104.

RD 2631/1982 (Rgto. IS), art. 84.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.

Ley 46/2002 (Reforma parcial del IRPF), disposición transitoria 2ª.

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

Ley 230/1963 (LGT), arts. 77 y 79.

PONENTE:*Don Ángel Novoa Fernández*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

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: 0000300 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06047/2012

Demandante: BENITO ARNO E HIJOS, S.A.

Procurador: MARIA SALUD JIMENEZ MUÑOZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

S E N T E N C I A N°:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a tres de junio de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 300/2012 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido la Procuradora Da. Maria Salud Jiménez Muñoz, en nombre y representación de Benito Arnó e Hijos, SA contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de mayo de 2012 que desestima las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra los acuerdos de liquidación relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005 dictados por el Inspector Regional de la Dependencia Regional de inspección de la Delegación Especial de Cataluña, dimanantes de Actas A02 NUM000 y A02 NUM001 , y contra las sanciones derivadas de las anteriores, siendo la cuantía de 1.822.072,64 ?.

Es Ponente el limo. Sr. D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte actora interpuso, con fecha 30 de julio de 2012, recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de mayo de 2012 que desestima las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra los acuerdos de liquidación relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005 dictados por el Inspector Regional de la Dependencia Regional de inspección de la Delegación Especial de Cataluña, dimanantes de Actas A02 NUM000 y A02 NUM001 , y contra las sanciones derivadas de las anteriores, siendo la dé mayor cuantía dé 949.349,75 ?.

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 1 de febrero de 2013, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando una sentencia que, dicte Sentencia por la que anule la citada Resolución y los Acuerdos de Liquidación y de Imposición de Sanción que confirma conforme a lo expuesto en el presente escrito de demanda".

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 presentado el día 4 de marzo de 2013.

Cuarto.

Interesado el recibimiento del pleito a prueba, por auto de 5 de abril de 2013 se acordó el recibimiento a prueba con el resultado obrante en autos, tras el cual 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 28 de mayo de 2015, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa, habiéndose observado todas las prescripciones legales, incluyendo el plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de mayo de 2012 que desestima las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra los acuerdos de liquidación relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005 dictados por el Inspector Regional de la Dependencia Regional de inspección de la Delegación Especial de Cataluña, dimanantes de Actas A02 NUM000 y A02 NUM001 , y contra las sanciones derivadas de las anteriores, siendo la de mayor cuantía de 949.349,75 ?.

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

PRIMERO: En fecha 7 de mayo de 2010, la Inspección de los Tributos levantó las actas referenciadas al obligado tributario, por el concepto y ejercicios indicados, presentando la entidad en fecha 2 de junio de 2010 sendos escritos de alegaciones, en los que expuso lo que convino a su Derecho.

En fecha 30 de septiembre de 2010 fueron dictados los respectivos acuerdos de liquidación por la Jefa de la Oficina Técnica, resultando unas deudas tributarias por importe de 949,349,75 ?, en 2004 y 872.728,89 ? en 2005.

Los acuerdos fueron notificados en fecha 6 de octubre de 2010 y en ellos se ponía de manifiesto, en síntesis, lo siguiente:

1º) Que las actuaciones se iniciaron mediante citación notificada en fecha 18 de diciembre de 2008 teniendo carácter parcial y extendiéndose a los conceptos de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, e IVA, períodos 11/2004 a 12/2004. El objeto de la inspección se limitaba a la comprobación de las adquisiciones realizadas a las sociedades Línea de Servicios Constructivos, S.L, e Inversiones Somontano, SL.

Posteriormente, mediante comunicación de fecha 25 de mayo de 2009 (notificada al obligado tributario el día 26 de mayo de 2009), se procedió a la ampliación de las actuaciones de comprobación e investigación, pasando las actuaciones iniciales a tener carácter general y a extenderlas también a los conceptos Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, e IVA, períodos 5/2005 a 12/2005.

En el acta se computan dilaciones imputables al contribuyente por retrasos en la entrega de la documentación solicitada, por 314 días. Asimismo, con posterioridad a la firma de las actas se produce un nuevo periodo de dilación no imputable a la Administración por la solicitud de ampliación del plazo para formular las alegaciones realizada por el sujeto pasivo desde 26 de mayo de 2010 hasta 3 de junio de 2013, lo que hace un total de 322 días de dilaciones no imputables a la Administración.

2º) Que el sujeto pasivo» cuya actividad principal es la clasificada en el epígrafe de I.A.E. 507» de "Construcción de toda clase de obras", había presentado declaración-Liquidación por el impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005, declarando una base imponible de 1,972,460,61 ? en 2004 y de 2.150.665,85 ? en 2005. Las bases imponibles han sido fijadas en estimación directa, a partir de las declaraciones y documentos presentados.

3) Que con carácter previo a cada una de las actas se habían incoado otras, modelo AQ1, por la conformidad parcial manifestada por el obligado tributario, por determinadas regularizaciones relativas a gastos deducibles.

4º) Que las liquidaciones están motivadas por lo siguiente:

A) Ejercicio 2004.

a) El obligado tributario había registrado a fecha 31 de diciembre de 2004 en su contabilidad» un abono por importe de 1.050.000 ? en la cuenta de "Provisión para responsabilidad de litigios UTE Vi, concargo a una cuenta de gastos ("Otros Gastos -UTE Vidal).

Dicha provisión se corresponde, según la entidad, con la querrela criminal presentada por el trabajador D. Germán , contra los administradores de la UTE Vidal Áridos y Hormigones, S.A., y Benito Arnó e Hijos, S.A Unión

Temporal de Empresas, Ley 18/1982, de 26 de mayo", por presunto delito contra la seguridad de los trabajadores del artículo 316 del Código Penal y de cuya responsabilidad civil, en caso de sentencia firme; responderían solidaria y conjuntamente las empresas que integran la Unión Temporal. Se estima que podría ascender a 2,1 millones de euros, por lo que su participación en la UTE del 50% provisionó la mitad, es decir 1.050.000 euros, no cubierto por las pólizas de seguros al tener los pleitos carácter penal.

El representante añade que en la denuncia no se cuantifica la indemnización pecuniaria que reclama el denunciante a los querrelados, pero teniendo en cuenta el delito que se imputa; el estado del trabajador y los antecedentes, la jurisprudencia indica que el máximo que podría soportar la entidad en su calidad de responsable directa en el procedimiento penal y solidaria en los expedientes administrativos iniciados por falta de medidas de seguridad, sería de 2.100.000 ?.

La inspección considera no deducible la provisión por estimar que se trata de un gasto derivado de un ilícito penal.

b) Que el obligado tributario había adquirido entre los días 16 y 18 de octubre de 2003, 20.019 acciones de la sociedad MRV Inmobles, S.A.

Dicha sociedad estaba acogida al régimen especial de transparencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades y su principal activo estaba constituido por un inmueble, sobre el que la entidad procedió mediante escritura de 23 de octubre de 2003 a constituir un censo enfitéutico sobre dicha finca así como a su enajenación a favor de la Generalitat de Catalunya. La compraventa de dicho edificio estaba condicionada a que el vendedor entregase la finca una vez realizadas determinadas obras, que debían estar finalizadas el 24 de agosto de 2004, y para cuya ejecución firma un contrato privado de ejecución de obra de rehabilitación en fecha 28 de octubre de 2003 con la sociedad PAVIMENTOS, CONSTRUCCIONES Y ÁRIDOS, S.L En dicho contrato la sociedad MRV INMOBLES, S.A., aparece como promotor. Se fija el precio de las obras en el importe alzado de 4,880.217,44?.

Posteriormente, la sociedad MRV Inmobles S. procedió a su disolución mediante escritura pública de 29 de junio de 2004. Como consecuencia de la misma, el obligado tributario recibió el 99,995% del haber social de la entidad disuelta y entre los elementos patrimoniales recibidos, estaba el mencionado edificio. En calidad de propietario, continuó las obras y en fecha 13 de agosto de 2004 procedió a su venta a la Generalitat, por un importe, de 19.759.486,40 ?, IVA incluido.

El obligado tributario dota una amortización por dicho edificio durante 2004 por importe de 101.268,64?.

Sin embargo, la Inspección califica dicho edificio como existencia, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, ya que cuando se incorpora a su patrimonio estaba siendo rehabilitado para su posterior venta a la Generalitat. En consecuencia, procede incrementar la base imponible declarada en el ejercicio 2004 en 101.268,64?.

c) Por otra parte, por los beneficios obtenidos en la venta del mismo edificio se procedió a practicar deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 36 ter LIS) en los años 2004 (329.126,27 ?) y 2005 (311.461,32?).

Siendo los requisitos del artículo 36 ter de la LIS que los elementos transmitidos sean de inmovilizado, no se admiten las cantidades deducidas.

B) Ejercicio 2005:

a) El obligado tributario había registrado a fecha 31 de diciembre de 2005 en su contabilidad, un abono por importe de 630.037,03? en la Cuenta de "Provisión para responsabilidad de litigios", con cargo a una cuenta de gastos ("Dotación Provisión Indemnización Personal).

Dicha provisión se corresponde, según la entidad, con las Diligencias Previas nº 566/2002, a instancias de denuncia presentada por el trabajador Nemesio y su esposa, por presunto delito de lesiones contra la entidad en la que se reclama una responsabilidad por dichas lesiones por importe conjunto de 630.037,03 ?».

De la documentación aportada, la Inspección concluyó que efectivamente existía tal litigio donde se reclamaba una cantidad global de 630.037,03 ?, pero dicha responsabilidad estaba cubierta por la póliza contratada con la Compañía Plus Ultra hasta el importe de 150.000 ?, sin que el obligado tributario procediera a descontar dicha cantidad en la dotación, no siendo por ello deducible la provisión en dicha cuantía.

Y en cuanto al importe restante, asimismo la inspección considera que no tiene carácter deducible la provisión, teniendo en cuenta el artículo 14 de la LIS que establece que no tendrán carácter de deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, derivando la responsabilidad civil que correspondería al obligado tributario de un delito de lesiones por accidente laboral.

b) Asimismo, el obligado tributario había registrado a fecha 31 de diciembre de 2005 en su contabilidad, un abono por importe de 480.000 ? en la cuenta de "Provisión para responsabilidad de litigios", con cargo a una cuenta de gastos ("Dotación Provisión Indemnización Personal).

Dicha provisión se corresponde, según la entidad, con las Diligencias Previas nº 1502/2003, a instancias de denuncia presentada por el trabajador D. Sergio , por presunto delito contra los derechos de los trabajadores contra la entidad, como responsable civil directo.

El representante señala que las pólizas de seguros suscritas por la entidad no garantizan el pago de Indemnización alguna nacida de pleitos, al tener éstos carácter penal y no proporcionar la póliza cobertura de incidentes en dicho ámbito.

El representante añade la denuncia no se cuantifica la indemnización pecuniaria que reclama el denunciante a los querellados, pero teniendo en cuprita el delito que se imputa, el estado del trabajador y los antecedentes (días de baja con estancia hospitalaria y extra-hospitalaria, Intervenciones sufridas, secuelas, perjuicio estético, daño moral al lesionado y sus allegados, prestaciones derivadas de la incapacidad permanente lucro cesante, gravedad de la mutilación), la jurisprudencia indica que el riesgo máximo que podría soportar la entidad en su calidad de responsable directa en el procedimiento penal y solidaría en los expedientes administrativos iniciados, sería de 480,000 ?.

La inspección considera que no tiene carácter deducible la provisión, teniendo en cuenta el artículo 14 de la LIS , que establece que no tendrán carácter de deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, derivando la responsabilidad civil que correspondería al obligado tributario de un delito de lesiones por accidente laboral.

c) Por los beneficios obtenidos en la venta del edificio a favor de la Generalitat de Catalunya a que se ha hecho referencia anteriormente en la regularización del ejercicio 2004, se procedió a practicar deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios (art 36 ter LIS) en el año 2005 (311.461,321).

Sin embargo, la Inspección, como se ha visto en relación con el ejercicio 2004, había calificado dicho edificio como existencia, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, ya que cuándo se Incorpora a su patrimonio, estaba siendo rehabilitado para su posterior venta a la Generalitat.

Siendo los requisitos del artículo 36 de la LIS que los elementos transmitidos sean de inmovilizado, no se admiten las cantidades deducidas.

SEGUNDO: Por otro lado, previa autorización para incoación del expediente sancionador por la Inspectora Regional Adjunta , en fecha 7 de mayo de 2010, se notificaron las respectivas propuestas de resolución de los expedientes sancionadores , como infracciones tributarias leves por importe de 366.035,15 euros en 2004 y de 349.987,14 euros en 2005.

Los acuerdos sancionadores, de 20 de septiembre de 2010, confirmaron las propuestas anteriores. La notificación de los mismos tuvo lugar el 6 de octubre de 2010.

Segundo.

Las cuestiones que a tenor del escrito de demanda se suscitan en el presente proceso son las siguientes:

a) Desde un punto de vista formal, debido a la dilatada duración de las actuaciones inspectoras, desde el 18 diciembre de 2008, inicio de las actuaciones, hasta que se dictaron los Acuerdos de Liquidación, de 30 de septiembre de 2010, notificados el 6 de octubre de 2010, había prescrito el derecho de la Administración a regularizar la situación de mi representada. Las actuaciones se prolongaron 657 días.

b) Las provisiones por responsabilidades dotadas en los ejercicios 2004 y 2005, como consecuencia de la posible o eventual condena al pago de la responsabilidad civil derivada de procesos penales iniciados a raíz de accidentes de trabajo sufridos por tres empleados del ciclo productivo de mi representada, son deducibles en aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.2.a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

c) El inmueble recibido por mi representada en virtud de la liquidación de MRV Inmobles, S.L. (en adelante, MRV) debía calificarse en sede de mi representada como inmovilizado material apto para generar rentas que constituyen la base de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

d) Finalmente, derivado de todo lo anterior, resulta que no concurrieron en la actuación de mi representada los elementos necesarios para considerar a Juan Antonio responsable de la comisión de una infracción tributaria, sin que, la Administración llevara a cabo una actividad probatoria suficiente para acreditar la presunta culpabilidad de esta parte.

Tercero.

Prescripción por exceso de plazo de actuaciones inspectoras.

La resolución hoy impugnada desestimaba la alegación de parte en orden a que se ha vulnerado el plazo de doce meses previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003 para la duración de las actuaciones, siendo inadmisibles, a su entender, el cómputo de 322 días como dilaciones imputables al obligado tributario.

Admite la actora en su demanda que aunque necesitó algún tiempo adicional al inicialmente concedido para la aportación de alguna documentación, en ningún caso tales retrasos implicaron paralización o entorpecimiento de las actuaciones inspectoras. Añade, tras señalar lo que califica como algunos ejemplos, que de la documentación obrante en el expediente no existen diligencias "en las que como consecuencia de la no

aportación de la documentación solicitada en la visita anterior, el Equipo de Inspección manifestara su imposibilidad de continuar con las actuaciones de comprobación".

Frente a tal alegación, procede en primer término traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29 de enero de 2014, Recurso de Casación 4649/2011 y en concreto la lectura de su Fundamento de Derecho Segundo en el particular siguiente " Efectivamente, para poder imputar la dilación al interesado se requiere actuación diligente por parte de la Administración. Esto es, es necesaria la fijación de un plazo para cumplir con lo requerido e incumplido, así como proceder a nuevos requerimientos cuyos plazos pueden ser computados como dilaciones al recurrente, pero ello dentro de lo razonable a fin de cumplir con las funciones inspectoras, pues la ausencia reiterada de lo cumplimentación de lo requerido no puede justificar un alargamiento irracional de las actuaciones, ya que el ordenamiento jurídico arbitra medios para fijar los elementos tributarios aún frente a la inactividad del interesado".

En este caso, a fin de valorar el proceder de la actora en el desarrollo de las actuaciones de comprobación, destacar los siguientes apuntes.

Veamos:

- Se le cita de primera vez el 18 de diciembre de 2008, para comparecencia el 2 de enero de 2009, y con la obligación de entregar, documento de representación, escritura de constitución y estatutos de la entidad, escritura de nombramiento de cargos, facturas recibidas de dichas sociedades, medios de pago y asientos contables, cualquier otra documentación que obre en su poder y relacionados con las facturas, contratos formalizados, indicación de obras, certificaciones de las mismas e identificación de las personas de contacto con dichas sociedades, nombre y apellidos y NIF, así como el cargo bajo cuya responsabilidad actuaban.

- En fecha 17 de diciembre de 2008, solicitó al inspector, un aplazamiento de la comparecencia con posterioridad al día 7 de enero de 2009.

- El 21 de enero de 2009, se le cita de nuevo para el 5 de febrero y al objeto de cumplir con la entrega de la documentación inicialmente requerida.

- En la diligencia 1a hoja 1a extendida el 3 de abril de 2009, se deja constancia de que no se ha aportado la documentación solicitada en la comunicación de inicio referente a contratos formalizados, obras donde las mismas se incorporaron, certificaciones, así como la identificación de las personas de contacto con dicha sociedades, y se participa al obligado tributario que la dilación se extiende desde el 3 de enero de 2009 hasta el día en que se produzca el cumplimiento íntegro de lo solicitado.

- En la diligencia 2, extendida el 10 de junio de 2009, se deja constancia de que sigue sin aportar la documentación de identificación de las personas de contacto con las sociedades indicadas, nombre, apellidos y NIF, así como el cargo por lo cual actuaban, que solicitada en el día de hoy se le pone en conocimiento de la inspección, por lo que se considera cumplimentada en el día de hoy el requerimiento de información realizado el 17 de diciembre de 2008, y se determina una dilación no imputable a la administración que se extiende desde el 3 de enero de 2009 al día de hoy, 10 junio de 2009.

- En el punto 4 de dicha diligencia al no aportarse parte de la documentación interesada en la comunicación de ampliación de las actuaciones el 25 de mayo de 2009, en concreto justificantes de las deducciones de cuota del impuesto de sociedades, se le requiere para ello y se deja constancia de una nueva dilación que va desde el 10 de junio de 2009, hasta el día en que se produzca el cumplimiento íntegro de lo solicitado.

- En la diligencia nº 3, que a continuación se reseña, se deja constancia de la permanencia de la dilación que la inspección imputa a la parte nuevamente por la falta de entrega de documentación.

"En Lleida, a las 12:30 horas del día 22 de junio de 2009, constituida la Inspección de los Tributos en las oficinas del obligado tributario, sitas en Cr. CJ Taquígrafo Martí, 15 bajos, al objeto de documentar los hechos, circunstancias y manifestaciones del compareciente, en su caso, resultantes de la actuación inspectora, en relación con el expresado obligado tributario y presente D. Cipriano con N.I.F. NUM002, como representante autorizado, se hace constar que:

1. En relación con lo solicitado por los puntos 2, 3 y 4 de la diligencia nº 2 de fecha 10-06-2009 el compareciente no ha aportado la documentación solicitada. En consecuencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 y el artículo 104, letra a) del R.D. 1065/2007 se le comunica que "los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria", se considera una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria "...desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado.". En el presente caso, la mencionada dilación se extiende desde el 10 de junio de 2009 hasta el día en que se produzca el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Se requiere nuevamente al compareciente para que aporte lo más pronto posible la mencionada documentación".

- En la diligencia nº 4, extendida el 9 de julio de 2009, se deja constancia de la entrega de la documentación hasta entonces pendiente.

"En base a la documentación aportada por los puntos 1, 2 y 3 de la presente se determina una dilación no imputable a la Administración que se extiende desde el 10 de junio de 2009 hasta el día de hoy, 09 de julio de 2009, siempre y cuando dicha documentación aportada suponga el cumplimiento integro de lo solicitado inicialmente".

- En la diligencia nº 5, extendida el 30 de junio de 2009 se deja constancia de nueva dilación:

"Se adjunta a la presente como anexo nº 1. Previa firma por parte del compareciente y el actuario en prueba de conformidad, el fax del obligado tributario, de fecha 23-07-2009, solicitando posponer la visita concertada para el día 22 de julio de 2009 para el día de hoy a las 10:30.

En consecuencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 y el artículo 104, letra a) del R.D. 1065/2007 se le comunica que "los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria", se considera una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria "... desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el integro cumplimiento de lo solicitado... "En el presente caso, la mencionada dilación se extiende desde el 23 de julio de 2009 al día de hoy 30 de julio de 2009.

El compareciente manifiesta que: "los representantes de la empresa así como parte del personal de la misma disfrutarán de las vacaciones durante el mes de agosto, por lo que solicita aplazamiento de las actuaciones hasta mediados del mes de septiembre". Se considera procedente dicha solicitud y se fija la próxima visita para el día 15 de septiembre de 2009 en las oficinas del obligado tributario a las 10:30 horas. Se le advierte al compareciente que, de acuerdo con los fundamentos jurídicos contenidos en el penúltimo punto de la presente diligencia, dicho aplazamiento de las actuaciones se considerará una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración (conforme a lo establecido en el artículo 104 punto c del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos), extendiéndose dicha dilación desde el 1 de agosto hasta el 15 de septiembre".

- En la diligencia nº 6 del 15 de septiembre de 2009, se deja constancia de una nueva dilación:

"En relación con lo solicitado por el segundo párrafo del punto 3 de la diligencia nº 5 de fecha 30-07-2009 relativo a la aportación de los justificantes del fondo de reversión y los justificantes de los activos que componen la libertad de amortización el compareciente no la aporta, manifestando que: "Al tratarse de una documentación voluminosa y una vez concretada la petición por parte de la Inspección, se aportará en la próxima visita".

En consecuencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 y el artículo 104, letra a) del R.D. 1065/2007 se le comunica que "los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria", se considera una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria "...desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el integro cumplimiento de lo solicitado.. ". En el presente caso, la mencionada dilación se extiende desde el 16 de septiembre de 2009 hasta el día en que se produzca el integro cumplimiento de lo solicitado. Se requiere nuevamente al compareciente para que aporte lo más pronto posible la mencionada documentación".

- En la diligencia nº 7, extendida el 5 octubre de 2009 se deja constancia de lo siguiente:

"En relación con lo solicitado en el segundo párrafo del punto 3 de la diligencia nº 5 de fecha 30-07-2009 y vuelto a solicitar en el punto 2 de la diligencia nº 6 de fecha 15-09-2009 el compareciente pone a disposición de la inspección los justificantes de los activos que componen la libertad de amortización y en relación a los fondos de reversión manifiesta que: "No se ha aplicado ninguna deducción sobre fondo de reversión ". En base a la documentación aportada y de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 y el artículo 104, letra a) del R.D. 1065/2007 se informa al compareciente que: "los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria", asimismo se considera una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria: "... desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el integro cumplimiento de lo solicitado... "

En el presente caso se determina una dilación no imputable a la Administración que se extiende desde el 16 de septiembre de 2009 hasta el día de hoy, 5 de octubre de 2009, siempre y cuando dicha documentación aportada suponga el cumplimiento íntegro de lo solicitado inicialmente".

- En la diligencia nº 10, de 3 de diciembre de 2009, y tras las diligencias nº 8, de 29 de octubre, y nº 9, de 19 de noviembre, se deja constancia de lo siguiente:

"Se adjunta a la presente como anexo nº 1 el fax del obligado tributario, de fecha 24-11-2009, solicitando posponer la visita concertada para el día 26 de noviembre de 2009 para el día de hoy a las 9:30 horas.

En consecuencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003 y el artículo 104, letra a) del R.D. 1065/2007 se le comunica que "los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria", se considera una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria "... desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado..." "En el presente caso, la mencionada dilación se extiende desde el 27 de noviembre de E 2009 al día de hoy 3 de diciembre de 2009".

- En la diligencia nº 11 de 17 de noviembre de 2009, se deja constancia de lo siguiente:

"En relación con lo solicitado por el punto 7. Letra a) de la diligencia nº 10, se aportan agrupados por UTE los asientos realizados en la contabilidad del obligado tributario. Dicha documentación se incorpora al expediente como anexo nº 3, previa firma por parte del compareciente y el actuario en prueba de conformidad. Se manifiesta por el compareciente que: "no se hicieron homogeneizaciones y eliminaciones como consecuencia de la integración de las UTEs". Falta por aportar los certificados emitidos por dichas UTEs.

En el presente caso, la mencionada dilación se extiende desde el 18 de diciembre de 2009 hasta el día en que se produzca el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Se requiere nuevamente al compareciente para que aporte lo más pronto posible la mencionada documentación.

No se aporta lo solicitado por el punto 7. letra c) de la diligencia nº 10 y vuelto a solicitar por el punto 3, letra é) de la diligencia nº 11 de fecha 17-12-09. relativo a los justificantes de la "Provisión para responsabilidad de litigios (cuenta 14200001)" y "Provisión para responsabilidad litigios. UTE Vi (14209007)".

En el presente caso, la mencionada dilación se extiende desde el, 18 de diciembre de 2009 hasta, el día, en que se produzca el íntegro, cumplimiento de lo solicitado. Se requiere nuevamente al compareciente para que aporte lo más pronto posible la mencionada documentación".

- En la diligencia nº 13, de 25 de enero de 2010, se deja constancia de lo siguiente:

"En relación con lo solicitado por el punto 1, letras a) y b) de la diligencia nº 11 de fecha 17-12-09, se aportó documentación que ampara la realidad material de dicho gasto así como su vinculación con las obras realizadas en el edificio Joan d'Austria. Asimismo el compareciente manifestó en la visita anterior que: "En la próxima visita se complementará dicha documentación con la aportación de los contratos privados existentes". Dicha documentación no se ha aportado.

En el presente caso, la mencionada dilación se extiende desde el 15 de enero de 2010 hasta el día en que se produzca el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Se requiere nuevamente al compareciente para que aporte lo más pronto posible la mencionada documentación.

En relación con lo solicitado por el punto 7, letra a) de la diligencia nº 10 y vuelto a solicitar por el punto 3, letra c) de la diligencia nº 11 de fecha 17-12-09, se aportan el resto de los certificados emitidos por dichas UTEs, según manifiesta el compareciente. Dicha documentación se incorpora al expediente como anexo nº 1. previa firma por parte del compareciente y el actuario en prueba de conformidad. El compareciente manifiesta que: "El resto de certificados se aportaran en la próxima visita".

En el presente caso se determina una dilación no imputable a la Administración que se extiende desde el 18 de diciembre de 2009 hasta el día de hoy, 25 de enero de 2010, siempre y cuando dicha documentación aportada suponga el cumplimiento íntegro de lo solicitado inicialmente".

- En la diligencia nº 14, de 9 de febrero de 2010, se deja constancia de:

"En relación con lo solicitado por el punto 1, letras a) y b) de la diligencia nº 11 de fecha 17 de diciembre de 2009, se aportó documentación que ampara la realidad material de dicho gasto así como su vinculación con las obras realizadas en el edificio Joan d'Austria, quedando pendiente de aportar los contratos privados que fundamentan dichos gastos, que fueron nuevamente requeridos por el punto 2 de la diligencia nº 13, de 25 enero de 2010. Dicho contrato privado (de fecha 28/10/2003), se aportó en fecha 3 de febrero de 2010 y se incorpora al expediente como anexo nº 1, previa firma por parte del compareciente y el actuario en prueba de conformidad.

En el presente caso, la mencionada dilación se extiende desde el 17 de diciembre de 2009 hasta el día 3 de febrero de 2010".

- Por último la diligencia nº 11 de fecha 17 de diciembre de 2009 y reiterada por el punto 3 de la diligencia nº 12 de 14 de enero de 2010, relativo a los justificantes de la "Provisión para responsabilidad de litigios (cuenta 14200001)" y "Provisión para responsabilidad litigios-UTE Vi (14209007)" y habiendo sido advertido el obligado tributario de que estaba, por dicho retraso, incurso en una dilación no imputable a la Administración, se determina que ésta se ha extendido desde el día 18 de diciembre de 2009 al día 4 de febrero de 2010, fecha en que se aportó dicha documentación.

Objetivamente, de la lectura y contenido de las diligencias anteriores, cabe concluir que las dilaciones son tales, tienen trascendencia y son imputables a la hoy actora, con un indudable alargamiento de la actuación de la inspección, a la que de modo reiterado, además de los aplazamientos de comparecencias a ella interesados, no se le aporta en numerosas ocasiones la documentación que la inspección venía recabando con anterioridad.

Ya de un modo específico la actora pone de relieve su desacuerdo en orden a la dilación del 2 de enero de 2009 al 10 de junio de 2009. Así, desde el 2 de enero de 2009 hasta el 10 de junio de 2009, señala que es verdad que la primera comparecencia estaba prevista para el 2 de enero de 2009 y que solicitó al respecto, aplazamiento de la comparecencia con posterioridad al día 7 de enero de 2009. Por tanto, a su entender, el aplazamiento que solicitó se debe computar desde el 2 hasta el 7 de enero.

Sin embargo, siendo ello cierto en ese extremo, no lo es menos que la cuestión de la dilación como tal viene dada no solo por el cambio de día, sino y también por cuanto la documentación inicialmente interesada no la aporta como se ha visto hasta el 10 de junio de 2009, sin que en el ínterin, entre ambas fechas, medie inactividad (Acta, folio 2 Anexo 1 y 2).

Se añade que, la información solicitada por la Inspección no tenía trascendencia tributaria y podía haberse obtenido por el propio Órgano de Inspección. A juicio de la parte, no toda la información/documentación solicitada por el Equipo de Inspección en la Comunicación de Inicio tenía trascendencia tributaria y, en consecuencia, no cabe imputar una dilación por el retraso en su aportación. En particular, esta parte entiende que "la identificación de las personas de contacto con dichas sociedades (nombre y apellidos y NIF) así como el cargo bajo cuya responsabilidad actuaban" no es una información relevante para el desarrollo de las actuaciones de comprobación, sin que esa trascendencia tributaria fuera explicada por el Equipo de Inspección.

En orden a la suficiencia o insuficiencia de la documentación requerida, no es a la actora sino a la inspección a quien corresponde este juicio de valor. La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14 de octubre de 2013, Recurso de Casación 5464/2011 en este particular nos dice " Quien pide la documentación es la Inspección y ella es quien sabe qué es lo que quiere y para qué lo quiere; si presentada la documentación requerida nada se dice sobre ella, no le es exigible al inspeccionado que realice un juicio que la propia Administración no ha llevado a cabo ".

En el caso que nos ocupa, como resulta del relato cronológico antes expuesto, no es sino el mismo día 10 de junio de 2009 cuando se aporta "completa" la documentación que, requerida inicialmente, faltaba.

Por último se combate de modo individualizada una tercera dilación entre el 1 de agosto de 2009 y el 15 de septiembre de 2009.

Así el Equipo de Inspección manifestó que:

"De acuerdo con lo recogido en el punto 3 de la Diligencia nº 5 de fecha 30 de julio de 2009: "El compareciente manifiesta que; "los representantes de la empresa así como parte del personal de la misma disfrutarán de las vacaciones durante el mes de agosto, por lo que solicita aplazamiento de las actuaciones hasta mediados del mes de septiembre".

Se considera procedente dicha solicitud y se fija la próxima visita para el día 15 de septiembre de 2009 en las oficinas del obligado tributario a las 10:30 horas. Se le advierte al compareciente que, de acuerdo con los fundamentos jurídicos contenidos en el penúltimo punto de lo presente diligencia, dicha causa no imputable a la Administración (conforme a lo establecido en el artículo 104 punto C del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e Inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos), extendiéndose dicho dilación desde el 1 de agosto hasta el 15 de septiembre".

Se nos dice en la demanda que el artículo 104.c) del Real Decreto 1065/2007 establece que las dilaciones imputables por las solicitudes de aplazamiento se computarán "por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar."

Pues bien, el artículo 55 del Real Decreto 1065/2007, establece un plazo mínimo de 10 días para la aportación de documentación.

Por ello, la parte considera que del total dilaciones imputadas por la Inspección, debe descontarse como mínimo el plazo establecido legalmente en garantía del cumplimiento de sus obligaciones, esto es, como mínimo 10 días.

Sobre este particular la Sala no acaba de entender tal alegación que además de ir contra sus propios actos, al solicitar y aceptar ese aplazamiento, la fecha propuesta por la inspección para continuar la actividad de comprobación, no es sino la del 15 de septiembre, con lo cual transcurren 45 días, más de los diez días indicados.

Cuarto.

- Las provisiones por responsabilidades dotadas en los ejercicios 2004 y 2005, como consecuencia de la posible o eventual condena al pago de la responsabilidad civil derivada de procesos penales iniciados a raíz de accidentes de trabajo sufridos por tres empleados del ciclo productivo de mi representada, son deducibles en aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.2.a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

La resolución impugnada pone el acento en el carácter no deducible del gasto al amparo del artículo 14 de la Ley 43/1995 , dispone que: "1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

"c) Las multas y sanciones penales y administrativas".

Parte la Administración, y así se nos dice, de estar ante un gasto derivado de un ilícito penal, y no cumpliéndose el requisito de su correlación con los ingresos, debe rechazarse su deducibilidad fiscal.

La Sala entiende que en realidad estamos ante el supuesto que la parte contempla, poniendo el acento en la provisión, y dentro de esta de la responsabilidad civil nacida del proceso penal en que se ventila, tendente a satisfacer al perjudicado por el mismo.

Es clarificador el razonamiento contenido en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 17 de mayo de 2012, Recurso de Casación 22/2008 , sobre el artículo 13 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades , que en lo que interesa, establece:

" 1. No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles:

a) Las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida.."

Dicho lo anterior, nos encontramos ante similar redacción y desde luego ante el mismo criterio que se recogía en el artículo 84 del Reglamento del Impuesto de Sociedades , aprobado por Real Decreto 2631/1982, criterio, ciertamente restrictivo, que trató de ampliarse sin éxito, de lo que es ejemplo el informe para la reforma del Impuesto de Sociedades, elaborado por la Secretaría de Estado de Hacienda, en el año 1994, al estimar incompatible con la correcta determinación de la base imponible, la admisión de dotaciones para provisiones relativas a hechos meramente probables.

Por ello, ante todo, debemos poner de manifiesto que el legislador parte de la regla general de que lo previsible o probable no admite provisión con el carácter de deducible. Lo expresa muy claramente afirmando que no son deducibles " las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables".

Frente a esa regla general, se prevén como excepciones, dos supuestos: las responsabilidades procedentes de litigios en curso y las correspondientes a indemnizaciones o pagos pendientes, cuya cuantía no esté definitivamente establecida.

Se trata de supuestos unidos por el nexo común de que el importe de la responsabilidad está indeterminado. Pero así como en el primero se fundamenta en un hecho no producido, el segundo tiene por base la existencia de un hecho ya producido.

En efecto, el primero de los supuestos exige la existencia de un conflicto entre partes proyectado ya hacia un proceso en curso, del que a través de la correspondiente sentencia puedan derivarse para una de ellas, la demandada, responsabilidades, debiendo entenderse éste último término como la consecuencia jurídica de la lesión de derechos que obliguen a la reparación del daño causado. Y es para la cobertura de los gastos o pérdidas derivadas de la satisfacción de esta responsabilidad, para lo que procede dotar la provisión correspondiente.

El segundo supuesto abarca las responsabilidades derivadas de hechos producidos que han generado daños y, de consiguientes, la obligación de indemnizar los mismos, pero la cuantía o importe a satisfacer no está definitivamente establecida.

Centrado el debate en su correcta dimensión y no discutiéndose ni la existencia de los litigios reseñados, ni las cuantías de las provisiones (con excepción de la suma de 150.000 euros que en el ejercicio 2005, y en la provisión realizada para las Diligencias Previas nº 566/2002 incoadas a instancia de la denuncia de un trabajador, suma cubierta por la póliza contratada con la Compañía Plus Ultra, y que el hoy recurrente no había descontado de la suma global que se le reclama de 630.0037,03 euros) el recurso debe estimarse en este punto, al estar en presencia de un supuesto de provisiones del artículo 13.2 a) de la L.I.S .

Quinto.

El inmueble recibido por mi representada en virtud de la liquidación de MRV,S.L. (en adelante, MRV) debía calificarse en sede de mi representada como inmovilizado material apto para generar rentas que constituyen la base de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

En el supuesto planteado, la entidad alega la condición de inmovilizado afecto del inmueble invocando la Disposición Transitoria 2ª.2.d) 4º) de la Ley 46/2002, que regula el régimen especial de disolución de sociedades transparentes, como cobertura del cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 42 TRLIS, que regula la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Pues bien, la Disposición Transitoria 2ª de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, establece un régimen fiscal transitorio al que pueden acogerse las sociedades transparentes, en las que concurren las circunstancias que indica, que acuerden su disolución y liquidación, régimen que se concreta en el apartado 2 y que incluye beneficios en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad que se disuelve, al establecer en su apartado d) que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los socios de la sociedad que se disuelve, los bienes atribuidos a los socios se valoraran por el valor que tuvieran las participaciones en el patrimonio de los socios, y que:

"D') Los elementos adjudicados al socio, distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se consideraran adquiridos por éste en la fecha de su adquisición por la sociedad, sin que, en el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias"

Sostiene la actora que si bien es cierto, como manifiesta el TEAC, dicha disposición no establece nada respecto a que los elementos transmitidos deban tener en la adquirente la misma calificación que tuvieran en la entidad disuelta, una interpretación teleológica de este régimen transitorio debe llevar a admitir que la recepción de los elementos patrimoniales por el socio se entienden adquiridos como si los hubiera tenido desde la fecha en que los adquirió la sociedad transparente.

La actora entiende que de acuerdo con esta interpretación de la DT 2a, el Inmueble calificaría en sede de su representada conforme la calificación otorgada por MRV, como inmovilizado material.

Igualmente aporta un informe pericial acompañado a la demanda, en el que se viene a sostener (folio 14 del mismo) que " la actora percibió la inversión que tenía registrada en MRV, y como tal debía recogerla, en decir como inmovilizado, sin que las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias lleven a contabilizar dicho inmueble como existencias de ARNO, pues esta no adquirió el inmueble con el objetivo de venderlo, hecho que obligaría a registrarlo como existencias, sino que le fue adjudicado por imperativo legal y con unos condicionamientos sobre los que no cabía actuación alguna. Por ello concluye que el inmueble en cuestión, cumplía con todos los requisitos impuestos por la normativa contable para ser considerado como inmovilizado".

No es esta la interpretación admisible. Esta misma Sala y Sección ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta materia en anterior sentencia de 13 de junio de 2013, recurso contencioso-administrativo 297/2010, en una problemática similar en este punto.

Decíamos en esta sentencia:

"Afirma la recurrente que si los terrenos son inmovilizado material y tienen en la sociedad una antigüedad de más de veinte años, la aplicación de coeficientes correctores de renta monetaria es procedente y no debe llevarse a cabo ningún tipo de regularización por este motivo, a lo que añade que "se debe resaltar que la transformación de inmovilizado material a existencia, en la disolución de la transparente, no tiene ningún apoyo legal".

La cuestión, pues, controvertida gira en torno a la calificación que ha de darse a la parcela transmitida, a fin de determinar si es efectivamente un elemento del inmovilizado material, tal y como sostiene la entidad recurrente, o debe calificarse de existencia, tal y como ha sostenido la Inspección, pues de dicha calificación dependerá la conformidad o no a Derecho del beneficio fiscal aplicado por la sociedad, corrección monetaria, en su declaración correspondiente al ejercicio 2004 comprobado.

En este sentido, el artículo 184.2 de la Ley de Sociedades Anónimas dispone que: "El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad". Según este precepto, la adscripción de los elementos patrimoniales, su "afectación" a la "actividad social" con vocación duradera, es esencial a la hora de catalogar dichos elementos patrimoniales en el "inmovilizado material". De forma que, ni el tiempo de tenencia de dichos elementos cambia la naturaleza del bien o lo transforma en inmovilizado, ni su conversión en dichos elementos.

El Plan General de Contabilidad de 1990 en su Parte Tercera. "Definiciones y relaciones contables", al tratar del Grupo 2. Inmovilizado, reproduce la definición anterior, sin más cambio que el de la palabra "sociedad" por "empresa".

Conforme a ello, la calificación de un elemento patrimonial se hace por su finalidad o destino, no por la condición del elemento en si mismo considerado.

En último término, la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, considera empresas promotoras inmobiliarias a las que "actúan sobre los bienes inmuebles, transformándolos para mejorar sus características y capacidades físicas y ofrecerlos en el mercado para la satisfacción de las necesidades de alojamiento y sustentación de actividades de la sociedad", principio que es aplicable también a las actividades inmobiliarias "a pesar de que no constituyan la actividad más importante en la empresa".

Asimismo se establece en la referida Orden que "independientemente de que en la empresa inmobiliaria las existencias están constituidas por elementos cuya permanencia en la empresa puede ser superior a un año, la clasificación entre inmovilizado y existencias (activo fijo o circulante) para determinados elementos de la empresa vendrá determinada por la función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo. Por lo que un elemento inmobiliario pertenecerá al grupo de existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, y un elemento pertenecerá al grupo de Inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de una manera permanente".

Además, el Plan contempla también la posibilidad, a través de las cuentas 609 de "Transferencia de inmovilizado a existencias" para aquellos bienes que "adquiridos inicialmente como inmovilizado y que finalmente se adscriben como existencias" cuando la empresa decide destinarlos a su venta sin haber sido objeto de explotación.

Conforme a lo expuesto, la inclusión de un elemento en el activo fijo o circulante de la contabilidad de la empresa depende del destino del bien en la empresa que, además, puede ser objeto de modificación en el período de su permanencia en la empresa. De esta forma, los inmuebles destinados a ubicar los servicios de la empresa a través de los cuales desarrolla su actividad y los destinados a arrendamiento son bienes del inmovilizado material, por tanto, acogidos al beneficio fiscal controvertido, mientras que los destinados a la venta, son bienes del circulante, en concepto de existencias y, por tanto, no pueden acogerse al referido beneficio fiscal".

A tenor de lo expuesto, en este supuesto la Sala debe ratificar la conclusión alcanzada en la resolución del TEAC que se revisa, en cuanto a la calificación de la parcela transmitida como "existencias", toda vez que del expediente resulta sustancialmente que el inmueble transmitido no ha sido destinado a servir de manera duradera a la actividad de la empresa, uso propio o arrendándolo, antes al contrario, estamos ante una existencia habida cuenta de que, conjugando las fechas de las operaciones indicadas en los antecedentes de hecho, se incorpora al patrimonio de la actora, estando en rehabilitación, que ella misma concluye en consonancia con la necesaria reforma previa a su "puesta en condiciones" al efecto de poder vender, y efectivamente es destinado a la venta, que se consuma en poco más de un mes de la extinción de MRVS. Por la actora, que no olvidemos, tiene por objeto social la construcción de toda clase de obras.

En consecuencia, la conclusión alcanzada, atinente a la imposibilidad de calificar el inmueble transmitido como inmovilizado material, comporta, como se ha expuesto, la improcedencia de acogerse a los beneficios fiscales pretendidos.

Sexto.

Improcedencia de las sanciones. Culpabilidad. Motivación. Traslado de argumentos del expediente de liquidación al sancionador.

No es preciso destacar, por obvia, la necesaria presencia del elemento culpabilístico en las infracciones tributarias. Evitando la innecesaria reseña de doctrina general sobre la aplicación de ese principio, sobradamente conocida, debe resumirse la cuestión señalando que, en suma, la culpabilidad 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, ente 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". Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, 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 criterios de interpretación insostenibles.

Ha de tenerse en cuenta, por tanto, la perspectiva de la culpabilidad y de la tipicidad, como elementos fundamentales de toda infracción administrativa, y también, por tanto, de toda infracción tributaria, que la modificación del concepto de esta última introducida en el art. 77 de la Ley General Tributaria por la Ley 10/ 1985, de 26 de abril ("son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia"), no puede interpretarse como abdicación por el legislador del principio de responsabilidad subjetiva y adopción del opuesto de responsabilidad objetiva en el Derecho Tributario Sancionador, sino, antes al contrario, como modificación delimitadora del mínimo respecto del cual simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable.

En definitiva, puede afirmarse, como hizo la propia Dirección General de Inspección Tributaria en su Circular de 29 de febrero de 1988, que la tendencia jurisprudencial ha sido la 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, sigue la Circular, 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 esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria aunque formalmente incida en las descripciones del art. 79 de la misma Ley General Tributaria .

Así, la Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible (sentencias de 7 de mayo de 1993 y 8 de mayo de 1997 , entre otras).

En consecuencia, ausente el elemento subjetivo del tipo de la infracción tributaria, resultaría improcedente la imposición de sanción por dicha concreta conducta a la entidad recurrente, estimándose el recurso en este aspecto.

El artículo 77.4 .d) de la Ley General Tributaria de 1963 señala que "1. 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 y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma". 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.

Por último, cabe destacar que la nueva Ley General Tributaria define en el artículo 178 los principios de la potestad sancionadora y, tras afirmar que ésta "se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley ", incluye ente tales principios el de responsabilidad.

En síntesis, la culpabilidad ha de estar tan demostrada como la conducta activa u omisiva que se sanciona, y esa prueba ha de extenderse no sólo a los hechos determinantes de la responsabilidad sino también, en su caso, a los que cualifiquen o agraven la infracción. Bien es cierto que, a menudo, será difícil una prueba específica de la culpabilidad en casos distintos de aquéllos en los que se sostenga una interpretación amparada en criterios de aplicación de las normas que sea razonable, de la misma manera que la propia conducta manifestada por el sujeto pasivo en sus relaciones con la Hacienda Pública, así como las circunstancias que la rodean será, en ocasiones, suficiente como para concluir la presencia del elemento culpabilístico de inexorable concurrencia.

Pues bien, aplicando la anterior doctrina al caso concreto, y partiendo de la estimación parcial del recurso en orden a las dotaciones a provisión por responsabilidades, quedaría como única cuestión el particular relativo al inmovilizado o circulante del inmueble de la Calle Juan de Austria, donde efectivamente, salvo al folio 17 del acuerdo sancionador el ejercicio 2004, " la consideración del inmueble como inmovilizado no se basa en una interpretación de la norma razonable ya que resulta claro que cuando se adquirió ya estaba destinado a la venta. Tampoco puede considerarse que no se ha motivado la existencia de culpabilidad puesto que en el acuerdo de inicio ya se recogen los motivos por los que se considera que concurren el elemento subjetivo de culpabilidad y en el presente fundamento de derecho han quedado suficientemente ampliados y especificados dichos motivos.

Habida cuenta de que salvo este particular en realidad si se produce la reproducción de los argumentos del acuerdo de liquidación en el sancionador, la Sala aprecia que la motivación de la culpabilidad es insuficiente para destruir la presunción de buena fe prevista en la norma, al no haber quedado probada positivamente la existencia de culpabilidad y haberlo razonado suficientemente la Administración, por lo que hay que concluir que la resolución sancionadora no cumple con la necesaria motivación en relación con el elemento subjetivo de la culpabilidad que no cabe atribuir a la conducta de la sociedad sancionada.

Procede, pues, la estimación del motivo de impugnación aducido.

Séptimo.

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 lo expuesto,

FALLAMOS

Que estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Benito Arnó e Hijos S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de mayo de 2012, y debemos declarar y declaramos la nulidad de la mencionada Resolución, por ser disconforme con el Ordenamiento Jurídico, exclusivamente en lo que se refiere a las provisiones, en los términos expuestos en el fundamento de Derecho Cuarto, así como la nulidad de los acuerdos sancionadores, desestimando en lo demás el recurso.

Por lo que se refiere a las costas procesales, 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 el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. ÁNGEL NO VOA FERNÁNDEZ 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.