

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ059883

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de octubre de 2015

Vocalía 2.^a

R.G. 5772/2013

SUMARIO:

Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales a la inversión. IGIC. Ley 19/1994. Régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales. Base sobre la que se aplica la bonificación. En el caso que se analiza, la Inspección no tomó en cuenta las subvenciones recibidas por las sociedades a efectos de determinar la base de la bonificación, y lo hizo en consonancia con la STS, de 3 de noviembre de 2011, recurso n.º 463/2008 (NFJ045042) que en un caso paralelo al presente y refiriéndose a las subvenciones recibidas dice que al tratarse de una bonificación sobre los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales, no estamos en presencia de una ganancia derivada de la venta, aunque se calcule en función de la misma, ni se trata de un propio rendimiento, carácter que en ningún caso puede darse a la subvención. Así, si bien la Inspección basa su postura en una sentencia del Tribunal Supremo que es única por lo que este TEAC conoce, y no supone por tanto jurisprudencia, lo cierto es que el contribuyente, por su parte, se está basando en una contestación de la DGT respecto de la cual no justifica la identidad de hechos y circunstancias entre las tres perceptoras de las subvenciones y los manifestados en la contestación; y que además, no vincula a la Inspección, pues el procedimiento inspector se inició con más de un año de antelación respecto de la fecha de la contestación (art. 89.2 Ley 58/03). En conclusión, el porcentaje de bonificación no se aplica sobre la parte positiva correspondiente a las subvenciones percibidas vinculadas al precio del producto. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 26.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 14 y 72.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 89, 101, 108, 150, 179 y 180.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 190.

En la Villa de Madrid, a fecha 8 de octubre de 2015, se reúne el Tribunal Económico-Administrativo Central en Sala para fallar las dos reclamaciones económico-administrativas, acumuladas, interpuestas respectivamente por D. Gabriel ... y D. Víctor, ambos en representación de **GRUPO FSM S.L.**, con NIF y domicilios a efectos de notificaciones en, contra dos Acuerdos del Inspector Regional de Las Palmas de Gran Canaria fechados el 26 de septiembre de 2013 y el 13 de diciembre de 2013 por los que, respectivamente, se liquida el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007 y 2008, y se imponen sanciones conexas.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La liquidación del impuesto y ejercicios señalados es consecuencia del Acta A-02 nº incoada el 20-6-13 en el curso de un procedimiento inspector iniciado el 24-2-12 con alcance parcial, si bien tras posteriores ampliaciones de su alcance llegó a ser general respecto de los ejercicios 2007 y 2008 y muy ampliado en cuanto al 2006.

GRUPO FSM (GRUPO FSM en adelante) era durante el periodo inspeccionado la sociedad dominante del Grupo fiscal ..., en el que se integraban las siguientes dominadas:

- **FSM SL (FSM en lo sucesivo)**
- **HAN SL**
- **TFSM SL**
- **FAN SL**
- **CLL SL, y**
- **CAN SL**

Todas las sociedades del grupo se inspeccionaron con alcance general respecto de 2007 y 2008. En cuanto al ejercicio 2006, ya en parte comprobado en anterior actuación inspectora, sólo se inspeccionaron, además de la sociedad dominante, las dependientes **FSM SL (FSM)** y **FAN SL**, y ello con carácter parcial.

La documentación inspectora imputa al sujeto pasivo dilaciones de 347 días por solicitud de aplazamientos o por no aportar datos o documentación previamente solicitada.

El Acuerdo de liquidación no incluye todas las regularizaciones inspectoras posibles, pues se consideró que determinadas acciones u omisiones del Grupo podían ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública (art. 305 Código Penal) por lo que se remitieron al Ministerio Fiscal.

La regularización inspectora se concretó en:

1º – La inadmisión como deducibles de determinados gastos contabilizados y declarados: se trata de multas y sanciones, facturas de comidas de Navidad o del personal no justificadas, determinadas contribuciones a actividades culturales o deportivas que fueron deducidas como gastos de publicidad sin que revistan tal carácter y ciertos donativos a partidos políticos.

Por tales conceptos se incrementan las bases imponibles declaradas de las sociedades del Grupo siguientes en los importes que se detallan (cifras en € 1000).

	2007	2008
FSM SL (FSM)	572,48	485,19
HIC SL	281,67	22,35
CLL SL	--	87,14
TFSM	5,89	3,11
CAN SL	--	1,97
FAN SL	--	25,28

2º – Tampoco se admite la deducción de gastos que, a juicio de la Inspección, se documentan en facturas falsas. Se trata en todo caso de facturas cuyo destinatario es **FSM** habiéndose emitido por los Sres. C..B., S..M., S..G. y S..V., todos ellos en el régimen de estimación objetiva en sus IRPF.

Dando lugar a unos incrementos en las bases imponibles declaradas por **FSM** de:

	2007	2008
	917,5	592,11

3º – La Inspección consideró simuladas las ventas de inmuebles realizadas durante **2006** por **FSM** a **FAN SL**.

Se eliminan por ello en **FSM** resultados por importe de 3.030.963,23 €. Congruentemente los resultados de **FAN SL** se imputan a **FSM** como verdadera arrendadora de los inmuebles (55.411,63 € tras amortización).

Estas modificaciones carecen sin embargo de efecto directo en la declaración consolidada por eliminarse los resultados intragrupo para cuantificar la base imponible del grupo fiscal. No obstante sí repercuten en la dotación máxima a la RIC admisible en sede de FCM como veremos en el punto siguiente.

4º – RIC. Exceso de dotación a la RIC por **FSM** en el ejercicio **2006**.

Tomado en cuenta el ajuste verificado en la anterior inspección del Grupo respecto del ejercicio 2006[1], así como la eliminación del beneficio por ventas de inmuebles a **FAN SL** por (3.030.963,23 €) y el resultado de **FAN SL** de (55.411,63 €) y corregido en dichos importes el beneficio declarado por **FSM** en el ejercicio 2006 se llega a un resultado de **FSM** según la regularización inspectora de 15.080.883,71 €.

Sobre este resultado se calcula la máxima dotación a la RIC posible (por el característico sistema de dos ecuaciones con dos incógnitas dado que las magnitudes del impuesto sobre sociedades y de la RIC son interdependientes) que asciende a 13.559.292,73 €.

Como la dotación a la RIC practicada fue de 15.550.000 €, hubo un exceso de dotación de 1.990.607,27 importe este que la Inspección sumó a la base imponible de **FSM** de 2006.

5º – Materialización de la RIC dotada por **FSM** en el ejercicio 2004 no admitida como tal por la Inspección.

Por falta de dicha materialización indica el Acuerdo liquidatorio que en el ejercicio 2008 habría que incluir en la base imponible de **FSM** 13.193.188, 48 €. De dicha cantidad, 3.254.542,32 € tienen su origen en la falta de dedicación efectiva al arrendamiento de los inmuebles enajenados por **FSM** así como la falta de afectación a la actividad empresarial del BMW comprado.

El resto de los 13,1 millones €, que asciende a 9.938.646,16 € tiene a juicio de la Inspección relevancia penal desglosándose en: 7.131.330 € relativos a una ampliación de capital de **CAN SL** y 2.807.316,16 € relativos a las ampliaciones de capital de **FAN SL**. Consecuentemente, respecto de estos 9,9 millones € nada regulariza la Inspección, remitiéndose el tema al Ministerio Fiscal por eventual delito del art. 305 C.P.

6º - Se corrigen los ajustes de consolidación relativos a **FSM** en 2007 en 183.653,55 €, y las incorporaciones en cantidades insignificantes.

7º - Las bonificaciones por la venta de bienes corporales producidos en Canarias del art. 26 de la Ley 19/94 se reducen en:

2007	337.428,08 €
2008	392.022,62 €

Segundo.

Previos los trámites oportunos, con fecha 13-12-13 se dicta por el inspector Regional de Canarias Acuerdo sancionador derivado de la anterior liquidación impositiva.

Las sanciones impuestas, por las infracciones tipificadas en el art. 191 de la Ley 58/03 (dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que resultaría de una correcta autoliquidación), afectan sólo a los ejercicios 2007 y 2008, se califican de leves y se sancionan al 50% de las correspondientes bases sancionables. Dichas sanciones ascienden a 139.743,49 € (2007) y 93.733,61 € (2008), totalizando 233.477,1 €.

Tercero.

Notificados los anteriores Acuerdos de liquidación y sanción respectivamente el 4-10-13 y el 23-12-13, con fechas 15-10-13 y 22-1-14 se interpusieron contra los mismos las presentes reclamaciones económico-administrativas, alegando en su momento:

- La prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto de 2007 por haberse imputado al sujeto pasivo improcedentemente dilaciones que suman 295 días, lo que implica haberse excedido la duración máxima legal del procedimiento inspector.

- Debe aceptarse la deducibilidad a efectos del impuesto de determinados gastos: entre otros los de publicidad, las contribuciones realizadas por diversas sociedades del Grupo a actividades deportivas y culturales, y las compras de Lotería distribuida entre el personal de **FSM**.

- Se solicita la suspensión del presente procedimiento de reclamación económico-administrativa hasta la resolución de las Diligencias Previas nº xxxx/2013 seguidas ante el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 1 de (Gran Canaria).

- Se solicita se reputen válidas las transmisiones de inmuebles realizadas por **FSM** a **FAN SL** al no haberse acreditado suficientemente por parte de la Inspección que las partes hubieran creado una falsa apariencia de enajenaciones con el sólo fin de obtener un beneficio fiscal.

- Debe declararse la compatibilidad de la eliminación de resultados intra-grupo **FSM** por transmisión de activos entre sociedades integradas en el mismo con el derecho de las entidades que realice en tales operaciones a dotar la RIC sobre el beneficio íntegro generado en aquellas. Esto es, la dotación de la RIC no debe impedir la eliminación de resultados intergrupo derivados de enajenaciones de activos.

- La improcedencia de la reducción inspectora de las bonificaciones del art. 26 de la Ley 19/94 por enajenación de bienes corporales producidos en Canarias. El importe de las subvenciones recibidas por algunas de las sociedades del grupo debe incluirse en la base para el cálculo de la bonificación.

- La improcedencia de las sanciones impuestas. No se motiva la concurrencia de culpa en la comisión de las infracciones. Se da la eximente de responsabilidad del art. 179.2 d) de la LGT (interpretación razonable de la norma).

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación e interposición en plazo que son presupuesto de admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico-administrativas.

Se plantean las siguientes cuestiones a resolver:

- La eventual procedencia de acceder a la solicitada suspensión de la presente reclamación económico-administrativa hasta la conclusión de las Diligencias Previas xxxx/2013 que se sustancian ante el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 1 de (Gran Canaria).

- De orden formal, la eventual prescripción de derecho de la Administración a liquidar el impuesto de 2007 por la alegada excesiva duración del procedimiento inspector al considerar imprevistos dilaciones imputadas al sujeto pasivo de 295 días.

- La deducibilidad de determinados gastos al objeto de determinar la base imponible denegada por la Inspección.

- La eventual validez de las transmisiones de inmuebles por **FSM a FAN SL**.

- Posibilidad en su caso de simultanear el total aprovechamiento de la reducción del resultado por la dotación a la RIC con la eliminación de resultados internos en el régimen de consolidación fiscal.

- Reducción de las bonificaciones del art. 26 de la Ley 19/94 por producción de bienes corporales en Canarias.

- La adecuación a Derecho de las sanciones impuestas.

Segundo.

Solicita la parte actora se suspenda la presente reclamación económico-administrativa hasta la resolución del procedimiento de Diligencias Previas nº. xxxx/2013 que se sigue ante el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 1 de (Gran Canaria).

Considera la Inspección que una parte de la dotación a la RIC por **FSM en el ejercicio 2004** por importe de 13.193.188,48 € no fue válidamente materializada por tal entidad, por lo que dicho importe debería integrarse en la base imponible del 2008. Asimismo, de dicho importe, 9.938.646,16 € según la Inspección tienen relevancia penal, desglosándose dicho importe en materializaciones en ampliaciones de capital de **FAN SL** (2.807.316,16 €) y en ampliaciones de capital de **CAN SL** (7.131.330 €), ambas entidades del Grupo.

Sobre esta cuestión hay que aludir al criterio de este Tribunal Central que aparece recogido, de manera pormenorizada, en la Resolución de 4 de diciembre de 2014 dictada en el marco del Recurso de Alzada para la Unificación de Criterio 8667/12. Como bien recoge dicho pronunciamiento, a efectos de determinar si en relación con un período y concepto impositivo objeto de un procedimiento inspector, puede la Administración tributaria practicar liquidación provisional por aquellos motivos de regularización respecto de los cuales no aprecia en la conducta del obligado tributario indicios de delito, cuando también existen otros motivos de regularización de la situación tributaria del contribuyente respecto de los cuales sí aprecia la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, resulta conveniente realizar una reseña histórica sobre los modelos de delito fiscal en nuestro ordenamiento, la cual lleva a concluir que sólo a partir de la reforma del Código Penal operada por la Ley 7/2012, de 27 de diciembre, (Ley que no estaba en vigor al comienzo de las actuaciones inspectoras que nos ocupan) podría admitirse que la Administración tributaria practicara una liquidación respecto de los conceptos y cuantías vinculados con un posible delito contra la Hacienda Pública. Pero cuando se discute si la Administración tiene la posibilidad de practicar tal liquidación provisional respecto de aquellos elementos de la obligación tributaria en relación con los cuales no se aprecian dichos indicios delictivos, la consideración resulta mas clara.

Según se recoge en la referida Resolución de 4 de diciembre de 2014, "TERCERO.- Teniendo en cuenta la trascendencia de la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012, que va a permitir que cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública pueda liquidar de forma separada los conceptos y cuantías vinculados con el posible delito de aquéllos que no lo estén" buscando, como uno de los objetivos principales "(...) incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal (...) para eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, para incrementar la eficacia de la actuación de control de la Administración y para atender una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias venían reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralizara la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyen recursos propios de la Unión Europea", lo que es cierto es que tampoco se puede deducir que con anterioridad a dicha Ley Orgánica 7/2012 "(...) cuando la Administración apreciaba indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, no pudiera practicar liquidación respecto de los conceptos y cuantías no vinculados con el

posible delito” aunque se reconoce que en la Ley General Tributaria no se señala, de forma expresa – como lo hace la Ley Orgánica 7/2012 – que cuando la Administración aprecie la existencia de posibles indicios de delito contra la Hacienda Pública pueda liquidar, previamente a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal aquellos, elementos de la obligación tributaria en cuya regularización no aprecia tales indicios. En este sentido, este Tribunal Central señala que “No debe perderse de vista, en este sentido, que lo que pretende la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012 es la liquidación por la Administración de los conceptos y cuantías de la obligación tributaria vinculados con el posible delito. Por eso, a nuestro juicio, la referencia expresa del apartado quinto del artículo 305 del Código Penal a la imposibilidad de realizar una liquidación de los elementos de la obligación tributaria no ligados al delito debe interpretarse en esa clave, es decir, no como una autorización para realizar algo anteriormente proscrito sino como la consecuencia necesaria del permiso concedido a la Administración tributaria para la liquidación de los conceptos vinculados al delito, verdadero objeto de la reforma, liquidación ésta que por depender en último término de las conclusiones del proceso penal exigirá una tramitación separada -y que habrá de establecer la normativa tributaria- de aquélla que contiene la regularización de los elementos no vinculados al delito fiscal y a la que se refiere el nuevo precepto del Código diciendo que seguirá la tramitación ordinaria”.

Ante esta situación, la Resolución de 4 de diciembre de 2014 prosigue analizando la normativa tributaria de aplicación anterior a dicha Ley Orgánica 7/2012 para concluir si, en base a ella, cuando la Administración apreciara indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, pudiera practicar, sin embargo, liquidación respecto de los conceptos y cuantías no vinculados con dicho posible delito, para cuya apreciación debería remitirse el tanto de culpa la jurisdicción penal en la forma establecida. Así, el FUNDAMENTO CUARTO de la Resolución expone que *“Cabe citar, en primer término, los artículos 180.1 de la LGT y 32 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario (en adelante, RSAN), por tratarse de los preceptos que regulan expresamente las actuaciones a seguir cuando la Administración aprecia la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.*

(...)

El principio de no concurrencia de sanciones (non bis in idem) significa que una misma infracción no puede sancionarse con dos sanciones tributarias y asimismo que no pueden imponerse sobre un mismo hecho sanciones administrativas tributarias y penas judiciales.

El apartado primero del precepto citado, en desarrollo del principio penal de “non bis in idem”, regula las normas esenciales para evitar la concurrencia entre el delito contra la Hacienda Pública y la infracción tributaria, estableciendo que cuando la Administración tributaria estime que la infracción cometida pueda ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, debe pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal y abstenerse de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras no finalice la actuación judicial.

Por su parte, el artículo 32.1 del RSAN añade un supuesto adicional, inspirado en el mismo principio: la Administración tributaria debe también proceder a la suspensión del procedimiento administrativo cuando tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos.

Si bien el artículo 180.1 de la LGT no especifica si el procedimiento que debe paralizarse es el procedimiento de comprobación o el sancionador, resulta claro que la suspensión puede afectar al procedimiento de comprobación a tenor de lo dispuesto en el artículo 32 del Reglamento sancionador.

(...)

El apartado segundo del precepto reglamentario distingue los diferentes momentos en que se pueden apreciar los indicios de delito. Por un lado, el supuesto más habitual, cuando se aprecien en el propio procedimiento de comprobación, en cuyo caso el órgano administrativo que lo estuviese tramitando se abstendrá de continuarlo. Otro supuesto posible, aunque menos probable, es que los indicios se aprecien en el procedimiento sancionador, en cuyo caso será este procedimiento el que se paralice, aunque en este caso se establece la suspensión de la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial”.

Como recoge dicha Resolución en un momento posterior, en el análisis de esta cuestión resulta ciertamente destacable la reciente Sentencia del Tribunal Supremo, de 9 de junio de 2014 (Rec. 1419/2012) en la que se confirma el criterio previamente sostenido por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 1 de marzo de 2012 (Rec. 157/2009). Según dicho pronunciamiento, el Alto Tribunal considera que no se infringe el artículo 180.1 LGT por el hecho de que la Inspección regularice mediante liquidación los hechos que no se encuentran afectados por el posible delito fiscal y paralice el procedimiento inspector respecto de aquellos que pueden ser constitutivos de delito. El supuesto de hecho que se sometía a enjuiciamiento del Tribunal Supremo era, tal como aparece descrito y valorado en el fundamento jurídico quinto de la sentencia de la Audiencia Nacional, el siguiente : *“(…) toda vez que teniendo la comprobación alcance general correspondía a la Inspección comprobar y, en su caso, practicar la totalidad de los ajustes referidos al citado concepto impositivo y ejercicios, sin limitación alguna, y ello con independencia de que posteriormente y, como consecuencia de ponerse de manifiesto hechos que a juicio de la Inspección pudieran ser constitutivos de delito fiscal, tal y como se recoge en el acuerdo de liquidación, se acordase que el presente expediente “tiene por objeto exclusivamente la regularización de los hechos que no se encuentran afectados por el presunto delito fiscal”, lo que motivó que los conceptos regularizados en el acuerdo de*

liquidación fueran únicamente las primas de seguros de vida y accidentes, el Fondo de pensiones interno y la externalización de Planes de pensiones”.

Ante el planteamiento del sujeto pasivo en dicho supuesto, referido a la obligación de los funcionarios de la Inspección de suspender la tramitación del procedimiento ante estas circunstancias de acuerdo con el artículo 180.1 LGT, el Tribunal Supremo sostiene que, precisamente, lo que logró la Inspección actuando como lo hizo fue dar debido cumplimiento a dicho precepto pues excluyó de la actividad inspectora “(...) aquellos aspectos relacionados con las posibles infracciones penales detectadas y siguiendo la tarea respecto de los que carecían de vinculación con ellas”.

Volviendo a nuestra Resolución de 4 de diciembre de 2014, ha de entenderse que, con dicha Sentencia, el criterio del Alto Tribunal es que “(...) el artículo 180.1 de la LGT no se opone a que la Inspección, al apreciar posibles indicios de delito contra la Hacienda Pública respecto de determinados hechos, pueda - con carácter previo al envío del expediente a la jurisdicción penal- practicar una liquidación por aquellos otros a regularizar respecto de los cuales no se aprecian tales indicios”.

Considerando que dicho pronunciamiento se refería a un supuesto en el que no resultaba de aplicación, “ratione temporis”, el Real Decreto 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones de gestión e inspección (en adelante, RGGI), resulta procedente analizar lo contenido en dicho texto en relación a esta cuestión para extraer las consecuencias que, de ello, pudieran derivarse. Así, considerando que, según el artículo 101.3 LGT, las liquidaciones tributarias son definitivas cuando se practican en el procedimiento de inspección previa comprobación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, debe incidirse en que el artículo 101.4.a) LGT establece que “Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) *Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.*

b) *Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta Ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente”.*

En desarrollo de lo anterior, el artículo 190.4 RD 1065/2007 dispone que “De acuerdo con lo dispuesto el artículo 101. 4.b) de la Ley 582003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes:

a) *Cuando se haya planteado un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, siempre que sea posible la práctica de liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria.*

b) *Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que ésta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos de la obligación tributaria.*

c) *Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictará una liquidación provisional como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado.*

d) *Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias”.*

Por todo lo anterior, ha de concluirse que resulta plenamente procedente la actuación desarrollada en este caso por la Inspección al practicar, para el mismo concepto tributario y período impositivo (Impuesto sobre Sociedades de 2008), liquidación provisional respecto de aquellos elementos de la obligación tributaria en los que no se apreciaron indicios de delito fiscal, realizando, por otro lado y en relación con aquellos elementos de la obligación tributaria en los que sí se apreciaron tales indicios, el correspondiente informe de delito fiscal para remitirlo, cumpliendo con las tramitaciones establecidas, al Ministerio Fiscal a los efectos que resultaran oportunas.

De lo anterior se desprende que si no hay que suspender el procedimiento liquidatorio respecto de aquellos elementos de la obligación tributaria en los que no se aprecian indicios de delito nada impide (desde luego la norma no) continuar hasta su terminación con la tramitación y resolución de la reclamación económico

administrativa interpuesta frente a la referida liquidación. Procede, por ello, desestimar, en este punto, las pretensiones de la entidad reclamante.

Tercero.

Se alega seguidamente **la prescripción de la acción liquidadora de la Administración** respecto al **impuesto del 2007** sobre la base de una duración del procedimiento inspector que excedió con mucho el máximo de 12 meses establecido por el art. 150 de la Ley 58/03 al no admitirse dilaciones imputadas al sujeto pasivo que suman 295 días.

Iniciada la inspección el 24-2-12 con la notificación de la Comunicación de comienzo de la misma, concluyó el 4-12-13 al notificarse el Acuerdo de liquidación, lo que entraña una duración de 588 días.

El acuerdo liquidatorio imputó un total de 347 días de dilaciones al contribuyente por solicitudes de aplazamiento y falta de aportación de documentación previamente solicitada, reduciendo así la duración del procedimiento inspector a 241 días.

Entiende la reclamante que 295 días de los 347 imputados como dilaciones no pueden calificarse de tales. 295 días son la suma de todas las dilaciones imputadas por falta de aportación de documentación, de modo que sumados a los 52 días imputados por solicitudes de aplazamiento o de alargamiento de plazos arrojan los 347 días imputados en el Acuerdo de liquidación.

Entiende la reclamante que ninguna dilación cabe imputar por esos 295 días ya que en ningún caso la falta de aportación de los documentos solicitados obligó a una paralización de la actuación inspectora.

Pone como ejemplo la actora la dilación, por 305 días, que se imputó al grupo, sujeto pasivo del impuesto, por no haberse aportado por las distintas sociedades del mismo los libros de contabilidad legalizados por el Registro Mercantil, lo que se solicitó al inicio de la inspección (diligencia n. 2 de 19-6-12 incoada con **FSM**, y comunicaciones de inicio en las demás entidades del grupo para su aportación el 6-7-12) y no se cumplimentó hasta el 7-5-13, fecha en la que se aportaron las huellas electrónicas de los libros de contabilidad, todo ello según los datos de la documentación inspectora. Afirma el hoy reclamante que esa dilación de 305 días en modo alguno impidió que las actuaciones inspectoras prosiguieran con normalidad hasta su fin.

Ahora bien, como indica el Acuerdo de liquidación, el más que notable retraso de los miembros del grupo fiscal en la entrega de las firmas electrónicas que acreditaran la legalización de los libros impidió a la Inspección disponer de garantía alguna de la veracidad de los libros que al inicio del procedimiento se le habían facilitado sin legalizar. Y ello no es algo intrascendente desde el momento en que la base imponible del impuesto depende absolutamente del resultado contable, si bien éste deba modificarse en cuestiones concretas por ordenarlo así la ley fiscal (art. 10.3 TRLIS)

De otra parte, el hecho de que la dilación de 305 días no obligase a la paralización de las actuaciones inspectoras, como se alega, en modo alguno descalifica la dilación como tal según pronunciamientos reiterados en dicho sentido tanto de este Tribunal como del Tribunal Supremo.

Y así decíamos en cuanto a la cuestión en nuestra resolución de 24-04-2013 (RG 5484/11)

<<No contrapone el Tribunal Supremo el concepto de desarrollo normal de una inspección con la imposibilidad de continuar con las mismas, puesto que contempla la posibilidad de que la interrupción del cómputo del plazo de duración ocasionado por una dilación imputable al obligado tributario no impida la práctica de las actuaciones en aplicación de los principios de eficacia, celeridad y economía. Así, no encuentra obstáculo para que “durante una situación de interrupción justificada o de dilación imputable al contribuyente, los funcionarios de la Inspección continúen las investigaciones que no se vean entorpecidas o imposibilitadas por aquella interrupción o por esta dilación”.>>

Y decíamos en nuestra resolución de 05-02-2015 (RG 1689/12):

<<A este respecto debe afirmar este Tribunal Central que el concepto de dilación como “idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado”, ha sido confirmado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 2 de abril de 2012, entre otras. La Sentencia de 8 de octubre de 2012, en Recurso de casación para unificación de doctrina núm. 5114/2011 se remite en este punto a la de 24 de enero de 2011 (Rec. 485/2007) que recoge una serie de criterios interpretativos referentes al art. 29 de la Ley 1/98 y que por identidad de contenido deben considerarse aplicables al actual art. 104.2 LGT que determina que los períodos de interrupción justificada especificados reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución. Así, el Alto Tribunal determina lo siguiente:

“Dentro del concepto de “dilación” se incluyen tanto demoras expresamente solicitadas como pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles.

“Dilación” es una idea objetiva desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico y ello pues es necesario que impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea”.

A la luz de lo anterior, debe determinarse si han existido retrasos objetivos que han afectado el normal desarrollo de la Inspección, sin que quepa en consecuencia exigir la existencia de aspectos maliciosos o negligentes en la conducta del obligado tributario que hayan supuesto una efectiva obstrucción a la actuación inspectora, tal y como plantea la reclamante en su escrito de alegaciones. Sí debe examinarse, sin embargo, la alegación de que no se ha producido inactividad en la labor inspectora, (...)

En cuanto a la inexistencia de paralización de la actuación inspectora, la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de enero de 2011 (Recurso 5990/2007) confirma que “no existe obstáculo para que durante una situación de interrupción justificada los funcionarios de la Inspección continúen las investigaciones que no se vean entorpecidas o imposibilitadas por aquella interrupción”. Y ello por cuanto la comprobación inspectora versa sobre muy diversos aspectos de la actividad de una empresa o grupo empresarial, de forma que la falta de disposición de determinada documentación afecta al efectivo análisis de algunos de ellos sin impedir que puedan continuarse e incluso finalizarse los estudios y verificaciones referentes a otras cuestiones. Es evidente que la imposibilidad de analizar determinados aspectos ante la falta de suministro de la documentación necesaria para ello constituye un condicionamiento para el normal desarrollo de la actuación comprobadora, en la medida en que los actuarios deben posponer las cuestiones afectadas por los retrasos en el suministro de información y, en consecuencia, la evaluación global de los datos obtenidos que desembocará en la formulación de una propuesta de regularización, en su caso>>.

Deben pues rechazarse las alegaciones de la actora en este punto, de modo que no puede calificarse la duración del procedimiento inspector de excesiva; ningún exceso hubo al ser válidas como tales las dilaciones de 347 días imputadas al grupo inspeccionado. De lo que se colige la ausencia de la pretendida prescripción de la acción liquidatoria de la Administración respecto al ejercicio 2007.

Cuarto.

Abordando ya las cuestiones de fondo, se alega en primer término la **deducibilidad de gastos** que la regularización inspectora no admitió; Se citan los gastos de publicidad, las contribuciones realizadas por diversas sociedades del grupo a actividades deportivas y culturales, y las compras de Lotería distribuida entre el personal.

Dichos gastos se contabilizaron y declararon a efectos del impuesto, según los casos, por **FSM SL, HIC SL, CLL SL, TFSM, CAN SL y FAN SL.**

Indica la actora que en todo caso se trata de gastos reales (lo que la Inspección no cuestiona), debidamente contabilizados e imputados temporalmente, justificados documentalmente y correlacionados con los ingresos.

1º - En cuanto a los gastos por patrocinio de clubs deportivos, se realizaron por **FSM SL, HIC SL y CLL SL**, en los ejercicios 2007 y 2008 por importes que totalizan respectivamente en dichos ejercicios 431,5 (000) € y 264,59 (000) €. Indica el reclamante que se trata de gastos realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestaciones de servicios objeto de las entidades que los desembolsaron y, por tanto, de gastos de publicidad, por lo que no tienen la consideración de donativo o liberalidad conforme al art. 14.1 e) del TRLIS.

La Inspección consideró dichos gastos no deducibles al no asimilarlos a gastos de publicidad por no haberse probado correlación alguna entre los mismos y los ingresos sociales.

Entiende la parte actora que el argumento inspector carece de rigor técnico al haberse escudado exclusivamente –se afirma– en el hecho de que la actividad desarrollada por Grupo **FSM** no está relacionada con el deporte, el ocio o la cultura.

Lo cierto sin embargo es que el reclamante está alterando, al afirmar lo que antecede, el argumento inspector. No es que la actividad del Grupo **FSM** no esté relacionada con el deporte o la cultura, sino que no se probó ante la Inspección que hubiera relación alguna entre estos gastos y los ingresos de las sociedades que incurrieron en aquellos.

2º – Donaciones al Obispado de Canarias y a determinadas parroquias así como a partidos políticos.

Son las alegaciones presentadas ante este TEAC las que, por primera vez, defienden la deducibilidad de esos donativos a la Iglesia Católica y a partidos políticos.

En ambos tipos de gastos, tras señalar la normativa que entiende aplicable, el reclamante declara en sus alegaciones que “en el momento procedimental oportuno” aportará la documentación que acredite el cumplimiento de los requisitos exigidos por la correspondiente normativa para las deducciones oportunas. Mas nada aporta al respecto (ni ante la Inspección ni ante este TEAC) y, en todo caso, la realidad es que ese “momento procedimental oportuno” ya pasó. Es claro que nada se probó en esta materia ante la Inspección actuaria, instancia ante la cual tenía que haberse hecho, y siendo este TEAC un órgano de revisión, no cabe ampliar ante el mismo el ámbito delimitado por el procedimiento inspector. Debe por tanto rechazarse la petición del reclamante respecto de estos dos tipos de donaciones.

Adicionalmente, en cuanto a las deducciones de las donaciones a partidos políticos indica al respecto el Acuerdo liquidatorio que la Ley 49/02 de Mecenazgo “*regula un régimen de deducciones con el cumplimiento de una serie de requisitos, pero en ningún caso admite sin más que las aportaciones a partidos políticos sean un gasto deducible.*”

3º - Finalmente, la Inspección denegó la deducción de los **gastos** deducidos por compra de **Lotería**, compras hechas por **FSM** en el 2008 y justificadas documentalmente según el reclamante.

A tenor del art. 14.1 e) del TRLIS: “*No se entenderán comprendidos en este párrafo e) -donativos y liberalidades- los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.*”

Defiende la actora que los gastos por adquisición de Lotería se realizaron según los usos y costumbres (que no se especifican) y para su entrega al personal de la empresa, por lo que encajan en la excepción trascrita del art. 14.1 e) del TRLIS, no pudiendo considerarse donativos o liberalidades y siendo en consecuencia deducibles.

El Acuerdo liquidatorio sin embargo no admite tal excepción basada en la entrega de la Lotería al personal según unos usos y costumbres que desde luego no se describen en las alegaciones ante este Tribunal Central. Y la inadmisión se basa en que no se aportó ante la Inspección justificante alguno que identificara a los empleados o trabajadores destinatarias de los décimos de Lotería.

Ciertamente debe acogerse la posición inspectora pues, en definitiva, no se probó que se tratara de un gasto de personal.

Solicita el grupo reclamante en este punto la práctica de prueba consistente en que por varios empleados de **FSM** se confirme mediante declaración ante Notario haber recibido de **FSM** los billetes de lotería sobre los que recae la discusión. Nada le ha impedido aportar dichas declaraciones si bien consideramos innecesaria dicha prueba (que tampoco se aportó a la Inspección) para poder resolver la cuestión, ya que la circunstancia de que unas manifestaciones de trabajadores realizadas “a posteriori” (varios años después a los hechos) a instancia de su empleador consten en documento notarial no hacen prueba por sí de la deducibilidad del gasto en cuestión toda vez que, la intervención notarial se limita a afirmar que los declarantes son quienes dicen ser a la vista de sus respectivos DNIs y que han declarado lo declarado, sin hacer prueba por sí, como se ha dicho, de la realidad de lo manifestado ni del “uso y costumbre” exigido por la norma.

En definitiva y refiriéndonos al conjunto de los gastos tratados en este fundamento jurídico no es posible acoger ninguna de las pretensiones esgrimidas por el reclamante.

Quinto.

Se solicita por el reclamante que se reputen válidas las **transmisiones de inmuebles realizadas por FSM a FAN SL**.

Consta en la documentación inspectora que:

- **FAN SL** se constituyó en 1999 por cuatro de los hijos de D. **FSM** con un capital, desembolsado en efectivo, de 375.632,46 € y prima de emisión de 75.126,51 €.
- El 25-10-05 **FAN SL** se dio de alta en el IAE en el epígrafe 861.2: alquiler de locales industriales, indicando el 1-1-05 como fecha de inicio de la actividad.
- De las declaraciones impositivas de 2002 y 2003 se desprende que **FAN SL** carece de actividad, registrando únicamente escasos ingresos financieros.
- Entre 2004 y 2006 **FSM** enajena a **FAN SL** determinados inmuebles
- El Acta pasa directamente a transcribir el art. 16 de la Ley 58/03 a cuyo tenor:

“1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.”

El Acta incoada indica a continuación los que denomina “elementos de prueba” de que se trata de transmisiones simuladas:

a) El control absoluto de **FAN SL** por parte de **FSM**. Perteneciendo **FAN SL** a varios hijos de D. **FSM**, éste último (a través de Grupo **FSM**) tiene la práctica totalidad del capital de las sociedades integradas en el Grupo fiscal Además **FAN SL** ha tenido siempre como administrador único a D.C... S... C..., a su vez administrador solidario de **FSM**.

b) El grupo funciona bajo el sistema de caja única.

c) **FAN SL** tiene por única actividad el alquiler de los inmuebles adquiridos a **FSM**.

d) Concertación de arrendamientos por **FSM** con carácter previo a la transmisión de los correspondientes inmuebles a **FAN SL**. En 2004 **FSM** ofertó los locales y cerró los tratos para arrendarlos, pero antes de documentar éstos los transmitió a **FAN SL**.

e) **FAN SL** constituyó hipotecas sobre inmuebles adquiridos a **FSM** en garantía de créditos obtenidos por esta última.

f) Las cesiones de personal por **FAN SL** a **FSM**.

El reclamante afirma que la Inspección no ha realizado una labor probatoria bastante para desvirtuar la apariencia de existencia y legalidad que presentan las operaciones de transmisión de inmuebles entre **FSM** y **FAN SL** en el periodo comprendido entre 2004 y 2006. Se sostiene que los “elementos de prueba” y “pruebas indiciarias” reflejadas en el acta y el Acuerdo de liquidación para concluir la existencia de simulación en las transmisiones de inmuebles en cuestión incumplen el “enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano entre el hecho demostrado y aquél que se trata de deducir” (requisito éste exigido por el art. 108.2 LGT a las presunciones no establecidas normativamente). La transmisión ocasional por **FSM** de inmuebles arrendados a **FAN SL**, o con la prenegociación del arrendamiento realizada, tampoco implica simulación alguna en las correspondientes transacciones de inmuebles.

Pues bien, como decíamos en nuestra reciente resolución de 05-03-2015 (RG 2902/12):

<<Para poder habilitar la prueba indiciaria no resulta necesario que los hechos probados constituyan, en sí mismos, pruebas directas, ni hechos ilícitos o merecedores de algún tipo de reproche desde el punto de vista jurídico. Son hechos que, por sí solos, no resultan elocuentes pero que, conjuntamente considerados, constituyen prueba. Así, lo decisivo es tratar de determinar si entre los hechos que pudieran considerarse probados y las conclusiones a las que llega la Inspección existe una conexión lógica.

Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 17-11-1999, “un indicio es, por definición, equívoco respecto al conocimiento del hecho que ‘indica’ aunque sin probarlo todavía. Una pluralidad de indicios, por el contrario, si apuntan todos ellos en una misma dirección puede convertirse en una prueba inequívoca –y, en su caso, en prueba de cargo- en la medida que su conjunto coherente elimina toda duda razonable sobre el ‘hecho-consecuencia’ y genera un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad de tal hecho”.

Las presunciones, pueden definirse como juicios lógicos en los que partiendo de un hecho base o indicio (que debe quedar acreditado) se llega a la fijación de un hecho presunto, que es el jurídicamente relevante, a través de un engarce, que debe ser racional, lógico y razonable.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 01-12-1989 con cita de la STS 499/2003 de 04 de abril), diferencia los indicios de las sospechas y conjeturas, estableciendo que “la sospecha consistiría en la aprehensión o imaginación de una cosa por conjeturas fundadas en apariencias o visos de verdad, la conjetura, que sería el juicio que, con ciertas probabilidades de acierto, se forma de las cosas o acaecimientos por las señales que se ven u observan y, finalmente, el indicio, que es la acción o señal que da a conocer lo oculto, en virtud de las circunstancias, que concurren en un hecho, dándole carácter de verosimilitud”.

La sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 16-07-2002 (RG 3507/2000) y la sentencia del Tribunal Supremo de 08-05-2003 (RG 708/2002) declaran: “que la prueba indiciaria, circunstancial o indirecta es suficiente para justificar tal participación en el hecho punible, siempre que reúna unos determinados requisitos, que esta Sala recogiendo principios interpretativos del Tribunal Constitucional, ha repetido hasta la saciedad (entre las últimas sentencias dictadas, mencionemos a título de ejemplo, las de 13-12-99; 26-05-2000; 22-06-2000; 16-06-2000; 8-09-2000, etc.)”. Estos requisitos son los siguientes:

1. Los indicios han de estar acreditados por prueba directa, con lo que se trata de evitar los riesgos inherentes a la admisión de una concatenación de indicios que aumentaría los riesgos en la valoración.
2. Los indicios tienen que estar sometidos a una constante verificación, que debe afectar tanto a la acreditación del indicio como a su capacidad deductiva.
3. Los indicios tienen que ser plurales e independientes o siendo único que posea una singular potencia.
4. Los indicios deben ser concordantes entre sí, de manera que converjan en la conclusión.
5. Esa conclusión debe ser inmediata, sin que sea admisible que el hecho consecuencia pueda llegar a través de varias deducciones o cadena de silogismos.
6. La prueba indiciaria exige una motivación que explique racionalmente el proceso deductivo por el que de unos hechos-indicios se deducen otros hechos- consecuencia.

A este respecto, este TEAC vino a señalar en su resolución de 09-07-1998 que:

“La doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central acerca de la aplicación de este tipo de presunciones al ámbito tributario es la de que ha de aplicarse con especial cuidado y escrupulosidad, especialmente cuando trate de acreditarse a través de presunciones, por vía de deducción, el hecho imponible, base y origen de la relación jurídico-tributaria, y en este sentido tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos:

- a) *Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que permita considerar esta en un orden lógico como extremadamente probable;*
- b) *precisión, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y*
- c) *concordancia, entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión”.* >>

Así las cosas, y en respuesta a las alegaciones actoras al respecto, podemos concluir que si un indicio por sí sólo puede no ser suficientemente indicativo de la existencia de simulación, dos de éstos pueden ya inducir a la duda al respecto, tres indicios de simulación son ya algo significativo, y los seis indicios antes relacionados (la documentación inspectora señala además otros de menor trascendencia) conducen necesariamente a aceptar la conclusión inspectora.

Finalmente indica el reclamante que la actividad principal de **FAN SL** consistía en la explotación de inmuebles mediante su arrendamiento sin que por la Inspección se cuestione en momento alguno dicha actividad de arrendamiento, cosa que no se ajusta a la realidad pues, como se ha dicho en el punto 3 del Antecedente de Hecho Primero de la presente Resolución los ingresos por arrendamiento de los inmuebles en cuestión fueron imputados por la Inspección a **FSM**.

Todo ello teniendo en cuenta adicionalmente que se califiquen o no como simuladas dichas ventas intra-grupo ello en nada altera la base imponible consolidada (dadas las eliminaciones) si bien sí que incide en la dotación máxima a la LIC admisible en sede de **FSM** (tal y como se ha dicho en los apartados 3 y 4 del Antecedente de Hecho Primero de la presente resolución.

Deben por tanto rechazarse las alegaciones vertidas en este punto.

Sexto.

La liquidación inspectora modificó los **ajustes de consolidación** como consecuencia de la dotación a la **RIC**. Consideró la Inspección que la dotación a la RIC por parte de una de las sociedades del grupo da lugar a que sólo en la parte del resultado de ésta que efectivamente tributa procede la **eliminación de resultados intergrupo**. Se argumenta que, de lo contrario, se produciría una doble eliminación, tan carente de sentido como de amparo legal.

La posición inspectora se apoya ante todo en el art. 72 del TRLIS, regulador de la eliminación de los resultados por las operaciones intra-grupo en el régimen de consolidación fiscal. El apartado 2 de dicho artículo 72 establece:

“Se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas en cuanto los mencionados resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles individuales de las entidades que forman parte del grupo fiscal.”

Glosando este precepto, el Acuerdo de liquidación dice (pg 116): “... resulta incontestable que si parte de dichos resultados no se comprenden o no se integran en la base imponible individual tampoco se podrá proceder a su eliminación a efectos de consolidación.....”

Por su parte la reclamante pretende en este punto un expreso pronunciamiento sobre la compatibilidad de la eliminación del beneficio inter-grupo generado por las transmisiones de inmuebles en el régimen de consolidación fiscal con la aptitud que el beneficio generado por tales transmisiones en la enajenante tiene para dotar la RIC.

Tal como se plantea por la reclamante se trata de determinar si una entidad que forma parte del grupo en consolidación fiscal y reduce su base imponible por haber dotado la RIC limita o no la eliminación de resultados internos al nivel de dicho grupo.

Se afirma por la actora que ni la LIS ni la Ley 19/94, reguladora del régimen económico y fiscal de Canarias, se pronuncian sobre esta cuestión, y que tampoco existen doctrina o jurisprudencia sobre el tema. Por ello se dice que debe acudirse a la finalidad de cada una de estas instituciones, siendo la de la RIC la promoción de la autofinanciación empresarial en Canarias y sin citar cual sea la de la consolidación fiscal, régimen éste del que se hace un somero resumen normativo.

Sin más, concluyen las alegaciones afirmando la compatibilidad que se dice examinada entre la dotación a la RIC con cargo un beneficio que se elimina cuando procede de operaciones inter-grupo.

Sin embargo, el art. 72.2 del TRLIS antes transcrito es claro al limitar las eliminaciones de resultados por operaciones internas a aquellos supuestos en los que dichos resultados estuvieren comprendidos en las correspondientes bases imponibles individuales de las entidades integradas en el grupo fiscal.

Esto implica que si el beneficio fiscal de una sociedad del grupo se ha reducido por dotación de la RIC, el resultado inter-grupo a eliminar debe excluir aquella parte del mismo excluida de la base imponible individual por tal motivo.

Procede en consecuencia ratificar la actuación inspectora en este punto.

Séptimo.

Discrepa el Grupo reclamante de la reducción de las **bonificaciones por venta de bienes corporales producidos en Canarias** practicada por la liquidación inspectora.

Dichas reducciones se refieren a:

- **CAN SL:** la Inspección excluye las subvenciones recibidas de la base de cálculo de la bonificación, de modo que la actividad de producción de plátanos a la que se dedica esta sociedad arroja resultado negativo tanto en 2007 como en 2008, no procediendo por tanto bonificación alguna.

- **HIC SL.** La Inspección considera bonificable un 35,58 % en 2007 y un 18,04% en 2008. Aplicando dichos porcentajes a la cuota íntegra previa del Grupo (2.159.838,91 € en 2007 y 1.887.412,3 € en 2008), se determinan las bonificaciones correspondientes a dichos ejercicios respectivamente en 384.212,82 y 170.238,88 €.

- **FSM SL:** se determina una bonificación del 3,27% en 2007 y el 13,7% en 2008, esto es, 35.324,55 € en 2007 y 129.290,62 € en 2008.

Alega la reclamante que las subvenciones no deben excluirse de la base de cálculo de la bonificación por formar parte del rendimiento de la actividad empresarial.

El art. 26 de la Ley 19/94, regulador de la bonificación que nos ocupa y rotulado:

“*Régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales*”, en su redacción aplicable a los ejercicios inspeccionados, establecía por cuanto aquí interesa:

“1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades aplicarán una bonificación del 50 por 100 de la cuota correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios Se podrán beneficiar de esta bonificación las personas o entidades domiciliadas en Canarias o en otros territorios que se dediquen a la producción de tales bienes en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente.”

2.

La bonificación se aplicará sobre la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de las actividades de producción señaladas.”

La Inspección no tomó en cuenta las subvenciones recibidas por las sociedades citadas a efectos de determinar la base de la bonificación, y lo hizo en consonancia con la Sentencia del Tribunal Supremo de 3-11-11 (rec. 463/2008), reseñada en las pgs. 38 y 39 del Acuerdo liquidatorio, que en un caso paralelo al presente y refiriéndose a las subvenciones recibidas dice: “*Se trata por tanto de una bonificación sobre los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales, por lo que ni estamos en presencia de una ganancia derivada de la*”

venta, aunque se calcule en función de la misma, ni se trata de un propio rendimiento, carácter que en ningún caso puede darse a la subvención. Entender lo contrario sería tanto como extender más allá de sus propios términos estrictos el ámbito de las bonificaciones tributarias, lo que está prohibido por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria (230/63), por lo que frente a ello no puede darse una solución contraria, aunque esta derive de órganos administrativos.”

Ciertamente la Audiencia Nacional, en sentencia de 16-3-11 (rec. nº. 260/2008), se había pronunciado en el sentido de que las subvenciones, por suponer un ingreso para la empresa y estar relacionado con su actividad económica, debían formar parte del resultado para cuantificar la bonificación que nos ocupa. Sin embargo, tras el pronunciamiento del Tribunal Supremo señalado, la Audiencia Nacional en su sentencia de 16-5-12 (rec. nº. 196/2010) varió su criterio previo para seguir el del Alto Tribunal.

Previamente ya se había pronunciado este Tribunal en igual sentido en su resolución de 17-03-2010 (RG 5355/08). Y más recientemente se ha pronunciado con igual criterio en su resolución de 27-06-2013 (RG 5449/10).

Por su parte el grupo reclamante entiende serle de aplicación la Contestación vinculante de la DGT V-2638/2013 fechada el 4-9-13 y referida a la percepción de una subvención corriente independiente de la cantidad de plátano comercializada y no vinculada al precio del plátano “de manera que parece que se distribuye entre los productores en función de la superficie cultivada”.

Insiste el reclamante en que esta contestación, fechada el 4-9-13, es anterior al Acuerdo de liquidación, que es del 26-9-13 (no es anterior al acta, fechada el 20-6-13) y siendo vinculante, le resulta plenamente aplicable.

Conforme al art. 89 de la Ley 58/03, regulador de los “efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas” y por lo que aquí interesa:

“1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiere formulado en el plazo y no se hubieren alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

*Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista **identidad** entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.*

2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

3.

4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.”

Del precepto transcrito se colige claramente que el carácter vinculante de las contestaciones a consultas tributarias vinculan a la Administración en cuanto existe identidad de hechos y circunstancias entre el contribuyente y las expresadas en la contestación.

Estamos en el presente caso ante una contestación sobre materia objeto de un procedimiento inspector iniciado con más que notable anterioridad respecto a la fecha de la contestación. De hecho la contestación está fechada pocos días antes que el Acuerdo de liquidación. Conforme a apartado 2 del artículo 89 transcrito, esto implica que la contestación de la DGT no vincula a la Inspección.

Si bien la Inspección basa su postura en una sentencia del T.S. que es única por lo que este TEAC conoce, y no supone por tanto jurisprudencia, lo cierto es que el reclamante se está basando en una contestación de la DGT respecto de la cual: **1º** - No justifica la identidad de hechos y circunstancias entre las tres perceptoras de las subvenciones y los manifestados en la contestación; Y, además, **2º**- no vincula a la Inspección, pues el procedimiento inspector se inició con más de un año de antelación respecto de la fecha de la contestación (art. 89.2 Ley 58/03).

En efecto, aunque la parte actora defienda la vinculación de la Inspección por la contestación de la DGT que nos ocupa por el hecho de haberse emitido ésta unos días antes que la liquidación impositiva, el transcrito apartado 2 del artículo 89 establece expresamente que las contestaciones “que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad” no vinculan a la Administración. Por tanto, iniciado el procedimiento inspector el 24-2-12 con la notificación de la comunicación

emitida a tal fin, y siendo la contestación V2638/2013 de 4-9-13, es evidente que aquel había dado comienzo con más que notable anterioridad (un año y siete meses) respecto a la contestación de la DGT.

Frente a la actuación inspectora, basada en las citadas sentencias del T.S. de 3-11-11 y la emitida por la A.N. de 16-5-12, según las cuales las subvenciones recibidas no deben integrarse en la base de cálculo de la bonificación que nos ocupa, el Grupo reclamante apoya su opinión contraria exclusivamente en la contestación vinculante de la DGT fechada el 4-9-13, fecha ésta que implica su nulo carácter vinculante frente a la Inspección en un procedimiento inspector iniciado con notable anterioridad a tal fecha de conformidad con el art. 89. 2 de la Ley 58/03.

Procede en consecuencia rechazar la pretensión de la actora en este punto.

Octavo.

Las **sanciones** impuestas se refieren exclusivamente a los gastos incurridos que la Inspección consideró no deducibles a los que se dedica el fundamento jurídico cuarto (no correlacionados con los ingresos). Se trata de gastos calificados por el sujeto pasivo como de publicidad consistentes en contribuciones realizadas por diversas sociedades del grupo a actividades deportivas, culturales y sociales, donaciones al Obispado y a partidos políticos así como compras de Lotería distribuida entre el personal.

Alega la actora que la Inspección no motivó específicamente la culpa que necesariamente ha de concurrir en la infracción sancionada, y, de otra parte, que se dan los requisitos previstos por el art. 179.2.d) de la LGT lo que excluye la responsabilidad del sujeto pasivo por haberse amparado en una interpretación razonable de la norma.

Frente a la alegada falta de **motivación de la culpabilidad** en el Acuerdo sancionador debe ponerse de relieve que el propio escrito de alegaciones presentado señala diversidad de párrafos, contenidos entre las páginas 63 y 75 de dicho Acuerdo (existiendo además otros omitidos), en los que se motiva concretamente la culpa concurrente en la conducta sancionada: la deducción de gastos no deducibles fiscalmente (por injustificados o por incumplir los requisitos normativos exigidos para su deducibilidad) con la consiguiente reducción de las cuotas impositivas (2007 y 2008) que resultarían de una correcta autoliquidación del impuesto.

Detalla el Acuerdo sancionador los gastos cuya deducción no fue admitida por injustificados así como aquellos otros en los que el obstáculo para su deducción era el incumplimiento de requisitos expresamente exigidos por la normativa fiscal en vigor. A la primera categoría corresponden, entre otros, las aportaciones a clubs deportivos, actos culturales, sin que se justificara en absoluto su correlación con los ingresos sociales; o las compras de Lotería cuyos destinatarios, se dijo, eran los empleados de la empresa, no habiéndose probado ni la identidad de los trabajadores destinatarios de los décimos de Lotería (de modo que no podía considerarse gasto de personal) ni el uso o costumbre a que obedecía la entrega. En todos estos supuestos el art. 14.1 del TRLIS impide la deducibilidad de los respectivos gastos.

Son supuestos de gastos deducidos a efectos del impuesto con incumplimiento de los requisitos legales exigidos para tal deducción las aportaciones a partidos políticos o donativos al Obispado cuyos requisitos de deducibilidad se regulan detalladamente por la Ley 49/02 del Mecenazgo; o la multas y sanciones cuya deducibilidad deniega el art. 14.1 del TRLIS.

En la página 69 del Acuerdo sancionador, distinguiendo entre gastos injustificados y los no deducibles por mandato legal, se afirma: *“Por tanto se trata de gastos que no han sido justificados, y no se ha probado por ello la realidad y existencia de los mismos, resultando que del análisis de los hechos coetáneos, anteriores y posteriores a la comisión del ilícito tributario se aprecia el suficiente grado de conciencia del mismo por parte del obligado tributario en cuanto a la no deducibilidad fiscal del gasto en cuestión.*

En cuanto a los gastos deducidos que no tienen el carácter de deducibles fiscalmente se trata en todos los casos de multas y sanciones y liberalidades resultando la normativa tributaria suficientemente clara al respecto (art. 14 TRLIS), apuntando más si cabe la grave negligencia por parte de obligado tributario a la hora de confeccionar su declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades al deducir en la base imponible del mismo esta suerte de gastos que de forma indubitada no tienen el carácter de deducibles.....”

De ahí que el Acuerdo sancionador (pg. 71) concluya literalmente: *“En la conducta seguida por parte del obligado tributario respecto de la inclusión en la base imponible del ejercicio 2007 y 2008 de una serie de gastos no deducibles se aprecia el concurso de CULPA GRAVE por cuanto algunos de ellos – en los términos ya expuestos- no se encuentran justificados; otros sin embargo, resulta cristalina la normativa fiscal en cuanto a su no deducibilidad fiscal en sede del impuesto directo del obligado tributario.”*

No puede pues admitirse la alegada falta de motivación de la culpabilidad, efectivamente concurrente en el caso en el Acuerdo sancionador.

Se alega finalmente la concurrencia de una **interpretación razonable** de la norma como **eximente** de la responsabilidad por infracción tributaria.

Conforme al art. 179 de la Ley 58/03 y por lo que ahora interesa:

“2. Las acciones y omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

.....
d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma

Entiende la reclamante que esta exigente de responsabilidad concurre respecto de los gastos de patrocinio de actos deportivos y la compra de billetes de Lotería.

Sin embargo, no se alega otra “interpretación razonable” de la normativa aplicable respecto de dichos gastos que: 1) tales gastos se dicen justificados; 2) que están contabilizados; y 3) que se han respetado los criterios de imputación temporal.

Propiamente, ninguna interpretación razonable se aporta en apoyo de la deducibilidad de los citados gastos por loterías y aportaciones a actos deportivos. Pero es que, además, ni siquiera se cumple el primer requisito señalado por la reclamante, la justificación de tales gastos. En efecto, consta en la documentación inspectora que no se justificó en absoluto la relación de los gastos denominados por la actora como de publicidad en los ingresos sociales; y tampoco que los décimos de Lotería tuvieran como destinatarios a los trabajadores de las correspondientes sociedades tal como se alegó ante la Inspección.

Por tanto, ante la ausencia de “interpretación razonable” que ampare la deducción de esos gastos de Lotería y de aportación a actividades deportivas (ninguna se expone por la reclamante), debe rechazarse la pretendida aplicación de la exigente de responsabilidad del art. 179.2 d) de la Ley 58/03, por cuanto que, como dice la Sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de diciembre de 1997 (criterio que es reiterado por otras posteriores hasta nuestros días): *«Aunque es cierto, como se declara en la sentencia recurrida, que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria y, por tanto, la procedencia de sanción en aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar (en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido), de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, es más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable, es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables (como lo ha sido la de autos) resultaran impunes. No basta, pues, que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad».*

Por todo lo cual,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números 5772/13 y 422/14 interpuestas por **GRUPO FSM S.L.**,

ACUERDA:

DESESTIMARLAS confirmando los Acuerdos tributario y sancionador objeto de las mismas.

[1] Liquidación recurrida ante este TEAC quien la desestimó en resolución de 06-02-2014 (RG 4339/11 y acumuladas), resolución hoy pendiente de fallo ante la Audiencia Nacional.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.