

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062641

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia 103/2016, de 18 de febrero de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 193/2013***SUMARIO:**

Procedimiento de inspección. Plazo. Ampliación. El acuerdo de ampliación se dictó cuando habían transcurrido 12 meses desde el inicio, sin tener en cuenta las interrupciones o dilaciones, por lo que se superó el plazo establecido.

IS. Base imponible. Amortizaciones. La entidad no aportó a la Inspección la factura de adquisición de los elementos que se amortizan, por lo que no aporta los medios que acreditan los gastos correspondientes. **Provisiones. Provisión de riesgos y gastos. Estimación de gastos futuros.** La entidad registra las ventas de sus productos (bebidas refrescantes) a los fleteros, y dota una provisión en función de los descuentos que aplicará al cliente final. Las ventas a los fleteros deben considerarse ingresos por ventas pues el fletero puede disponer de ellos y venderlos. No es posible dotar la provisión por tratarse de gastos futuros, estimados o probables.

Regímenes especiales por razón del territorio. Canarias. Bonificación para entidades de nueva creación. Rendimientos obtenidos por su establecimiento en Canarias. La Inspección detectó discordancias en los gastos imputados a Canarias, por lo que calculó las ventas de Canarias en función de los porcentajes de clientes asociados a las centrales de compras. Este procedimiento es aproximativo y menos exacto del que se obtendría aplicando un método individualizado, pero se considera razonable. No obstante, como la entidad aportó al tribunal documentación que acredita condiciones distintas a las tenidas en cuenta por la Inspección, se estima el recurso para tener en cuenta tal documentación.

Procedimiento sancionador. Tramitación. Motivación. Falta de motivación. Se estimó parcialmente el recurso en cuanto a la sanción por ausencia de motivación insuficiente.

PRECEPTOS:

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

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributarias), art. 184.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.

RD 939/1986 (RGIT), art. 31 ter.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 11 y 13.

Ley 230/1963 (LGT), art. 114.

Código Civil, art. 1.214..

Ley 30/1992 (LRJAPC y PAC), arts. 57 y 58.

Ley 19/1994 (Régimen económico y fiscal de Canarias), disp. adic. quinta.

RD 1514/2007 (PGC), Norma de registro y valoración 14.^a.**PONENTE:***Don Manuel Fernández-Lomana García.*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000193 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01740/2013

Demandante: COBEGA, S.A.

Procurador: DON FRANCISCO MIGUEL VELASCO MUÑOZ CUELLAR

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

S E N T E N C I A N º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Madrid, a dieciocho de febrero de dos mil dieciséis.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 193/2013 seguido a instancia de COBEGA SA que comparece representada por el Procurador D. Francisco Velasco Muñoz Cuellar y dirigido por la Letrada Dª. Montserrat Pastor Moreno, contra la Resolución dictada por el Tribunal Central Económico Administrativo de 31 de enero de 2013 (RG 3198/2010 y 1314/2011), siendo la Administración representada y defendida el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 5.216.073,24 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 23 de abril de 2013 se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución dictada por el Tribunal Central Económico Administrativo de 31 de enero de 2013 (RG 3198/2010 y 1314/2011), que desestimó los recursos interpuestos confirmando los Acuerdos de liquidación e imposición de sanción impugnados, correspondientes al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2004, 2005 y 2006.

Segundo.

. Reclamado el expediente se formalizó demanda el 16 de julio de 2013 solicitando la anulación de la resolución recurrida y de los acuerdos de liquidación y sanción, por no ser ajustado de Derecho. Mediante escrito presentado el 5 de septiembre de 2013, la Abogacía del Estado se opuso a la demanda.

Tercero.

Practicada la prueba, se presentaron escritos de conclusiones los días 2 y 10 de octubre de 2013. Señalándose para votación y fallo el 4 de febrero de 2016.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución dictada por el Tribunal Central Económico Administrativo de 31 de enero de 2013 (RG 3198/2010 y 1314/2011), que desestimó los recursos interpuestos confirmando los Acuerdos de liquidación e imposición de sanción impugnados, correspondientes al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2004, 2005 y 2006.

En concreto se articulan los siguientes motivos:

- 1.- Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria por la Administración.
- 2.- Improcedencia de la regularización relativa a las amortizaciones practicadas por la compañía.
- 3.- Improcedencia de la regularización calificada por la inspección como estimación de gastos futuros.
- 4.- Improcedencia de la regularización relativa a la bonificación aplicable a la base imponible obtenida en Canarias.
- 5.- Improcedencia de la regularización realizada con relación a la deducción de I+D.
- 6.- Improcedencia del acuerdo sancionador por haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.
- 7.- Improcedencia del acuerdo sancionador por ausencia del elemento objetivo del tipo infractor.
- 8.- Improcedencia del acuerdo sancionador por ausencia del elemento subjetivo; interpretación razonable de la norma y ausencia de culpabilidad.

Segundo.

En relación con la prescripción, la entidad recurrente reconoce que, de proceder, sólo implicaría la prescripción del ejercicio 2004. La prescripción, por lo tanto, no afectaría a los ejercicios 2005 y 2006 -p. 38 de la demanda-.

La invocación de la prescripción se articula en tres argumentos que se exponen de forma acumulada y subsidiaria. Con el primer argumento se sostiene que no es posible dictar un acuerdo de ampliación transcurridos 12 meses desde el inicio de la Inspección. En segundo lugar, para el caso de que la Sala entendiese que a efectos del cómputo de 12 meses pueden tenerse en cuenta las dilaciones imputables al contribuyente, discute dichas dilaciones y sostiene que al no ser indebidas el acuerdo de ampliación fue dictado fuera de plazo. Y, por último, sostiene que, aunque hubiese sido dictado en plazo, no procedía dictar acuerdo de ampliación al no concurrir causa alguna que lo justificase.

Es importante destacar que el TEAC reconoce que el acuerdo de ampliación se dictó cuando habían transcurrido 12 meses. Así, al folio 12 de la resolución se dice que la comunicación de inicio de actuaciones se notificó el 6 de junio de 2008 y el " acuerdo de ampliación [fue] dictado por el Inspector Jefe el 12 de junio de 2009 y se notificó el 16 de junio de 2009 ". Y centra perfectamente el debate el folio 14 al razonar que " la cuestión a dilucidar aquí es cual ese plazo durante el cual puede acordarse la ampliación y si para su cálculo deben deducirse los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración". Concluyendo -p.23- que para el cómputo de los 12 meses " no deberán deducirse las dilaciones imputables al interesado o interrupciones justificadas que no hayan afectado de forma sustantiva al normal desarrollo de la actuación". Luego, a contrario sensu, si lo serán las hayan afectado de forma sustantiva al normal desarrollo de la actuación inspectora y como hay una dilación por solicitud de aplazamiento por el periodo 31 de julio de 2008 a 1 de septiembre de 2008, dilación que en opinión del TEAC si afectó al normal desarrollo de la actividad inspectora, si se suman dichos días a los 12 meses, resultaría que el Acuerdo está dictado en plazo.

Tercero.

Establecidos los términos del debate, el art. 150 de la LGT , que regula el " plazo de las actuaciones inspectoras ", disponía en la regulación aplicable al caso que " las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo " , pero " no obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses" cuando concurren las especiales circunstancias establecidas en la norma.

Esta norma fue desarrollada por el art. 184 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria . De dicha regulación nos interesa ahora destacar que el apartado 4 de dicho artículo dispone que " no podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio. A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración ". Como

se puede observar la norma no distingue entre las " causas no imputables a la Administración" , sino que, simplemente establece que para solicitar la ampliación del plazo de duración deben haber transcurrido seis meses y que, a tales efectos, " no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración".

Como es conocido por las partes se planteó el problema interpretativo de si las interrupciones justificadas y dilaciones por causa no imputable a la Administración, que claramente no se deducían a los efectos de solicitar la ampliación del plazo, a sensu contrario y ante la omisión de la norma, si lo eran a efectos de dictar el acuerdo de ampliación. Lo que se traducía, lógicamente, en la posibilidad de dictar el acuerdo de ampliación más allá de los 12 meses, pues a tal periodo de tiempo se podían sumar las interrupciones y las dilaciones imputables al contribuyente.

A esta cuestión interpretativa ha dado respuesta el Tribunal Supremo, entre otras, en su STS de 7 de diciembre de 2012 (Rec. 4728/2009). En dicha sentencia, la Sala razona que a efectos del cómputo de los 12 meses no deben " computarse las dilaciones imputables al obligado tributario". Razonando el Tribunal que " nada le impedía, de haber desplegado la oportuna diligencia, acordar dentro del plazo la prórroga de las actuaciones inspectoras por otros doce meses". Añadiendo que " la oposición que automáticamente, y por el mero transcurso de los doce meses, ostenta el recurrente, cuando no se produce la notificación del acuerdo ampliatorio es hacer cesar el efecto interruptivo de la prescripción que el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación comporta". Y terminando por indicar que esta doctrina, inicialmente elaborada en relación con la interrupción es aplicable " en el caso de dilaciones indebidas imputables, ante el tratamiento común de todos los supuestos de paralización de las actuaciones que se postula en esta sentencia".

Esta doctrina ha sido reiterada por el Tribunal Supremo. Como sentencia más reciente puede citarse la STS de 25 de mayo de 2015 (Rec. 1479/2014) dictada en unificación de doctrina. En dicha sentencia, el Alto Tribunal razona que: " No está en cuestión entre las partes que las actuaciones inspectoras se iniciaron el 13 de febrero de 2002 , con la notificación de la comunicación de inicio de las mismas, y que la ampliación de su plazo máximo de duración se produjo con efectos del 13 de septiembre de 2004. Pues bien, la fecha de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos determina, en virtud de lo previsto en la disposición transitoria tercera, apartado 1, de la Ley General Tributaria de 2003 , que el procedimiento de inspección examinado se rija por la regulación previa a ésta hasta la fecha de su conclusión. Hecha esta importante precisión, debe recordarse que la consolidada doctrina de esta Sala sobre el particular que examinamos es, como hemos visto, que "el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses" [sentencia de 6 de junio de 2013 (Rec. casa. 3383/2010), que reitera el criterio de las sentencias de 28 de septiembre de 2012 (Rec. casa. 4728/2009) y 31 de mayo de 2013 (Rec. casa. 3258/2010); criterio ratificado en las posteriores sentencias de 29 de enero de 2014 (Rec. casa. 4649/2011), 26 de enero de 2015 (Rec. casa. 2945/2013) y 12 de febrero de 2015 (Rec. casa. 2452/2013), entre otras]. Por tanto, en el caso aquí enjuiciado la ampliación se produjo fuera del período de tiempo habilitado al efecto, porque las actuaciones comenzaron el 13 de febrero de 2002 y la ampliación se produjo el 13 de septiembre de 2004, cuando debió ser adoptada en el plazo de doce meses a computar desde aquella notificación de la comunicación de inicio, sin considerar las dilaciones imputables y las interrupciones justificadas. El exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación determina la pérdida de los efectos interruptivos del plazo de prescripción del derecho a liquidar ocasionado por la notificación de la comunicación de inicio de las mismas (sentencias de esta Sala de 2 de febrero de 2011 y 14 de octubre de 2013). Teniendo en cuenta además que el plazo general de doce meses, sumando las dilaciones imputadas y las interrupciones justificadas computadas por la Inspección de los Tributos se cumplía el 25 de septiembre de 2004, conforme se lee en el fundamento de derecho segundo de la sentencia recurrida, no hay duda de que las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación superaron su plazo máximo de duración, lo que determina, en virtud de lo dispuesto en el artículo 29.3 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes , "que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones "".

A mayor abundamiento, la STS de 6 de junio de 2013 (Rec. 3383/2010), precisa que: " En conclusión, que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses pues entendemos que es correcta la apreciación de la sentencia de la Sala de instancia de 28 de mayo de 2009 (Rec. 466/2005) de que el acuerdo de ampliación tiene un momento inicial y uno final en que puede adoptarse, el momento inicial no puede ser anterior al transcurso de seis meses desde el inicio de las actuaciones, tal y como determina el art. 31 ter 3 del RGIT , añadiendo el citado precepto que "a estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurren en la actuación" y el momento final en el que puede adoptarse es dentro de los doce meses y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que se hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse

que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinarían que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación, y otro final determinante de la extensión del procedimiento inspector".

La doctrina del Tribunal Supremo extiende la ratio de la norma reglamentaria al periodo de dictado del acuerdo de ampliación. Es decir, si no se tienen en cuenta las interrupciones ni las dilaciones no imputables a la Administración para solicitar la ampliación, tampoco debe tenerse en cuenta a la hora de dictar el Acuerdo de ampliación. Sin que el Tribunal Supremo diferencie entre las diferentes causas de dilación, según afecten o no de forma sustantiva a las actuaciones, de hecho, de no afectar a tales actuaciones podría discutirse si, efectivamente, estamos ante "dilaciones" con incidencia en el procedimiento inspector que es lo que justifica que la "dilación" sea imputable al contribuyente.

Todas estas razones, siendo incontrovertido que el acuerdo se dictó superado el plazo de doce meses, implican que el motivo deba acogerse y que, por lo tanto, el ejercicio 2004 esté prescrito y, por ende, procede también anular las sanciones con causa en las infracciones imputadas a dicho ejercicio.

La Sala quiere dejar claro que a la hora de vertebrar los motivos de impugnación que analizaremos a continuación, la sociedad recurrente no diferencia entre los ejercicios 2004, 2005 y 2006. Debiendo insistir la Sala en que, dada la concurrencia de prescripción, debe centrar su análisis sólo en los ejercicios 2005 y 2006.

Cuarto.

El segundo motivo se refiere a la improcedencia de la regularización relativa a las amortizaciones practicadas por la compañía. Al objeto de debate se refiere el acuerdo de liquidación a los folios 64 y ss. y a los folios 28 y 29 la resolución del TEAC.

El TEAC resume perfectamente la cuestión al indicar que " el recurrente alega la improcedencia de la regularización relativas a las amortizaciones deducidas fiscalmente por COBEGA", indicando que no se ha admitido " la deducción de la amortización de bienes respecto de los cuales la sociedad no ha aportado a la inspección la correspondiente factura de adquisición". La sociedad, como veremos, reconoce que esto es así. Por lo tanto es incontrovertido que la recurrente con relación a determinadas amortizaciones no ha aportado la correspondiente factura de adquisición, ni, como reconoce, está en condiciones de hacerlo. No obstante, insiste, en que los bienes existen; que la factura no es el único medio de prueba admisible.

Según el art. 11 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 2 de marzo, de Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), a la hora de determinar la base imponible, "serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia". Esta norma se desarrolla por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en sus arts. 1 a 5 .

Partiendo de dicha normativa, en el acuerdo de liquidación, p. 66 se dice que " la entidad se deduce unos gastos y no aporta los elementos de prueba que justifiquen que tiene derecho a ello, y por ello ha de regularizarse. Pero, y repárese en la matización porque es importante, no porque no haya aportado las facturas de adquisición de los elementos concernidos, sino porque a juicio de este Inspector Jefe no ha acreditado mediante cualquier medio de prueba admisible en Derecho que tales gastos (en este caso tales dotaciones a la amortización) tengan el carácter de fiscalmente deducibles". En las p. 68 y 69 de describe, con detalle, la cuantía de la regularización efectuada en cada ejercicio, debiendo recordar la Sala que el ejercicio 2004 está prescrito.

Esta afirmación realizada por la Inspección es relevante, pues como afirma el TEAC " es necesario que el obligado tributario acredite cual es el valor amortizable y la posibilidad de aplicar el método de amortización elegido mediante la prueba de la naturaleza, fecha de adquisición, importe de la adquisición, condición de activo nuevo o usado y cuantas circunstancias sean relevantes para la correcta determinación de los importes amortizables". Y, ciertamente, sin dichos datos no es posible determinar la corrección fiscal de las dotaciones a la amortización practicadas.

Repárese en que, en éste caso, el contribuyente se encuentra en una situación jurídica de "carga", es decir, tienen derecho a deducirse las amortizaciones, previo cumplimiento de la carga de acreditar su realidad en los términos exigidos por la normativa fiscal.

En esta línea cabe citar la STS de 22 de septiembre de 2011 (Rec. 2806/2007) donde se razona que " corresponde a quien pretende la deducción acreditar los elementos necesarios para obtener el derecho a la deducción. En tal sentido debe recordarse que, en virtud de lo que se dispone en el citado artículo 114 de la Ley General Tributaria , "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el artículo 1214 del Código Civil , que establece la regla a efectos de determinar a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos, y sin olvidar que en función de lo que se determina en el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , los actos administrativos tienen la presunción

de validez, correspondiendo siempre al interesado la carga de la prueba a efectos de poder desvirtuar dicha presunción legal".

Frente a tales argumentos, la recurrente sostiene que la inspección lesiona el derecho reconocido en el art 31.1 al obligarle a tributar más allá de su "capacidad económica", pero este argumento incluye una petición de principio, pues parte del hecho de que tiene derecho a la deducción, lo cual sólo es posible siempre que cumpla con la carga que hemos descrito; sostiene que por su volumen no le ha sido posible aportar toda la documentación requerida, pero tal dificultad no le dispensa del cumplimiento de tal carga; ni tampoco el hecho de que haya justificado otras amortizaciones, que lógicamente, la Inspección ha admitido. Por lo demás, no se entiende cómo puede calificarse de "arbitraria" la actuación de la inspección que analiza los argumentos de la recurrente con detalle y asume parte de los mismos.

Conviene precisar, además, que, como se indica al folio 31 de la resolución, "el Tribunal Central ha analizado el contenido de las alegaciones presentadas frente a las propuestas de regularización recogida en el acta de disconformidad, concluyendo que esta última circunstancia concurre exclusivamente en los elementos respecto de los cuales no se considera acreditado su valor de adquisición. Respecto de los elementos del activo en los que la sociedad discrepa de la inspección en cuanto a los epígrafes que han sido incluidos y en consecuencia, en cuanto al porcentaje de amortización aplicados, existe una perfecta identificación de los elementos afectados por dicha discrepancia y de la cuantía de la misma, y todas ellas han sido debidamente analizadas por el Inspector Jefe, por lo que no cabe apreciar falta de motivación de este motivo de regularización e inconcreción en los términos de la misma dado que la propia sociedad ha sido capaz de analizarla en su totalidad y discutir aquellos extremos que ha considerado conveniente. Lo mismo cabe predicar de la regularización correspondiente a elementos respecto de los que se pone de manifiesto diferencias con la Inspección respecto del valor de adquisición que se considera acreditado, identificándose los mismos y aportándose la documentación complementaria oportuna". Por lo tanto, la posible falta de información alegada en las p. 44 y 45 de la demanda, debe ser rechazada, máxime cuando como afirma el TEAC en el escrito de alegaciones al acta " se reconoce expresamente que los activos regularizados son identificados en los anexos a dicha Acta como "no identificados".

Llegados a este punto, la recurrente insiste en que le " resulta muy complicado reconocer si la regularización practicada es conforme a Derecho, no pudiendo estar plenamente convencida de su bondad" -p. 44-. Pero esta afirmación no va acompañada de prueba alguna y se limita, ante lo complejo del tema, a poner en duda la corrección de la actuación inspectora. Recuérdese que la empresa tiene la carga de probar la corrección de las amortizaciones y ofrecer datos concretos para desvirtuar la actuación inspectora y tener derecho a aquella.

El motivo, por lo expuesto, se desestima.

Quinto.

El siguiente motivo se refiere a la improcedencia de la regularización calificada por la inspección como estimación de gastos futuros. A esta materia se refieren las páginas 99 y ss. del acuerdo de liquidación y 34 a 37 de la Resolución del TEAC.

Según se infiere del acta, COBEGA, en cuanto a las ventas a clientes en el mercado local, realiza una primera venta " en firme de sus productos a los fleteros, mediante la correspondiente factura, entregando los productos". Mediante éste mecanismo COBEGA minimiza los riesgos que puedan derivarse del transporte y entrega de la mercancía, pues la totalidad de los riesgos, perfeccionada la venta, son a cargo del fletero.

Los clientes de COBEGA no realizan sus pedidos al fletero, sino a COBEGA. Cuando esto ocurre, COBEGA emite una orden al fletero para que con cargo a la mercancía que ya tiene entregue al cliente la mercancía en el tiempo y lugar fijados por COBEGA, devolviendo los albaranes justificativos de cada entrega. Cuando COBEGA recibe el albará y, por lo tanto, tiene constancia de la entrega de la mercancía, realiza un abono de la factura previamente emitida al fletero, para, posteriormente, emitir la correspondiente factura al cliente final.

Ahora bien, la venta al fletero se realiza a precio de tarifa de venta de sus productos, mientras que la venta al cliente final -se trata de clientes habituales- suele sufrir una serie de descuentos, por lo que COBEGA, " en aplicación del principio de correlación ingresos y gastos, dota una provisión en función de los descuentos que finalmente aplicará a los clientes finales".

Siendo conveniente destacar que la entidad reconoce " que el fletero tiene ciertamente la posibilidad de vender directamente los productos fuera del cauce establecido" - los ha comprado-; pero indica que esto no es frecuente y así, en el ejercicio 2005 y 2006, el porcentaje de ventas a fleteros que han sido posteriormente abonadas a los mismos ha sido del 86,6 % y 86,2%. Lo que implica que por diversas razones -pérdidas, ventas realizadas por los fleteros al encontrar un comprador, etc- no lo han sido entre un 13 y un 14% de dichas ventas.

La sociedad reconoce que la provisión se fija mensualmente y " en la dotación mensual, el saldo de la provisión no tiene en cuenta las posibles ventas directas que pudieran efectuar los fleteros, por lo que pudiera estar sobrevalorada la provisión, por lo que se corrige el saldo mediante dos mecanismos: comunicación a

COBEGA de la situación diaria de stocks en posesión de los fleteros; y mediante el recuento físico en los almacenes de los mismos".

Realizada la anterior descripción la Inspección sostiene que lo pretendido por COBEGA es " dotar una provisión con carácter de fiscalmente deducible para recoger unas eventuales pérdidas (o menos beneficios) motivadas porque ha vendido caro [al fletero], y es probable que tales ventas se anulen y sean sustituidas por otras ventas a clientes finales (los verdaderos clientes) a un precio más reducido, que es en realidad el precio de mercado".

Pues bien, para la Inspección estamos ante " estimaciones de gastos futuros", lo que implica que cabe encuadrarlos en el art. 13.1, pues dicha norma, en su redacción aplicable al caso de autos establecía que " no serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables". Mientras que para la sociedad demandante, apreciando globalmente el sistema, los gastos son ciertos y, por lo tanto, cabe su provisión.

El TEAC sostiene y en nuestra opinión éste extremo no puede negarse, que " la venta de mercancías a fleteros o distribuidores" se realiza " en firme" y, esto nos parece especialmente relevante, " sin que se haya acreditado que exista un compromiso de recompra". De hecho, la sociedad demandante no lo niega, el fletero puede " optar por venderlas directamente" . Ciertamente, estas ventas son, en su mayor parte -86%- anuladas y, finalmente, las mercancías vendidas a un precio inferior, pero en opinión del TEAC " el hecho de que una operativa común se repita un número importante de veces y que ésta operativa suponga la anulación de unas ventas en firme, no supone que estas no hayan existido; en consecuencia, deben ser contabilizadas con independencia de que también deben reflejarse los acontecimientos posteriores que tanga incidencia en el cálculo del beneficio final".

Lo primero que debemos analizar es si, contablemente, las ventas realizadas a los fleteros deben ser calificadas como " ingresos por ventas " a efectos contables, vista la remisión que al efecto contiene el art. 10 del TRLIS.

Al respecto el TEAC, ante la parquedad de la regulación contenida en el anterior PGC, acude al nuevo PGC, aunque por razones temporales no sea de aplicación. La materia se regula en norma de valoración catorce contenida en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Conforme a dicha norma: " Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista. b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos. c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad. d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y e) los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad".

Pues bien, la Sala comparte la opinión del TEAC y entiende que las ventas a los fleteros deben contabilizarse como "ingresos por ventas". En efecto, el riesgo inherente a la propiedad de la mercancía se transfiere al fletero, sin que exista probada obligación de recompra por parte de COBEGA. Esta entidad no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos, desde el momento en que admite que el fletero puede disponer de ellos y venderlos. El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad -.precio de tarifa al fletero-. Es probable jurídicamente que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, pues tiene título para ello y, en su caso, puede entablar acción contra el fletero reclamándole el precio. Y no existen costes inherentes a la transmisión puesto que el menor beneficio que obtiene la sociedad en el caso de anulación de la primera venta al fletero y venta al cliente final a un periodo inferior no es un componente intrínseco a dicha primera venta, sino un cálculo resultante de la comparación de dos operaciones diferentes, la venta al fletero [que debe contabilizarse como tal] y la venta al cliente final".

En suma, frente a la realidad jurídica instrumentada de dos compraventas, la sociedad recurrente pretende "realmente" que sólo existe una, lo que no podemos admitir.

Por último y en estrecha conexión con lo anterior, no es posible dotar la provisión en los términos pretendidos, pues como hemos indicado, conforme al art. 13.1 del TRLIS " no serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables". No se trata de determinar si contablemente, la provisión es correcta o no, pues el TRLIS establece los requisitos que debe reunir la provisión para ser fiscalmente deducible, siendo clara al indicar que no los son las relativas a gastos futuros o probables. Y esto es lo que ocurre en el caso, como se desprende de la propia operativa de la empresa, de hecho la empresa no puede negar que hay un 14% de las ventas que no son abonadas y que debe realizar ajustes mensuales, sencillamente porque la provisión controvertida se refiere a la cobertura de " riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables". Sin que nos encontremos -de hecho en la demanda nada se dice- en alguno de los supuestos excepcionados por el art. 13.2 TRLIS.

Por las razones indicadas, el motivo debe ser desestimado.

Sexto.

El siguiente motivo de impugnación se refiere a la regularización relativa a la bonificación aplicable a la base imponible obtenida en Canarias. Antes de entrar en el examen detallado del debate, conviene realizar alguna precisión, visto que hemos declarado prescrito el ejercicio 2004.

En efecto, en este motivo es posible distinguir dos submotivos. El primero relativo a la imputación de los gastos de traslado de un empleado desde el centro de Canarias al centro de Barcelona. Y el segundo, referente a la imprecisión de la regularización relativa a la imputación de gastos en las cuentas 62700400 y 62600401.

Pues bien, en relación con el primer submotivo, de la página 115 del acuerdo se infiere que el traslado se produjo en el ejercicio 2004, por lo que respecto del mismo operaría la prescripción.

Séptimo.

No ocurre lo mismo con el segundo submotivo, el cual debemos analizar. Como hemos relatado el submotivo se refiere a las cuentas 62700400 y 62600401. A estas cuentas se refiere el acta de disconformidad en las páginas 50 y ss; el informe de disconformidad en las páginas 34 y ss; el acuerdo liquidatorio en las páginas 11 y ss; y, por último, el TEAC en las páginas 37 y ss.

En esencia, el problema que se plantea es el siguiente:

La Disposición Adicional Quinta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, sobre Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece una bonificación en el Impuesto de Sociedades, en " la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades"; si bien la norma continua indicando que " la bonificación se aplicará exclusivamente respecto de los rendimientos procedentes de explotaciones económicas, realizadas mediante establecimientos situados en Canarias ". Es por lo tanto esencial, determinar el rendimiento de la explotación económica.

Siendo conveniente recordar que con arreglo a nuestra SAN (2ª) de 18 de diciembre de 2007 (Rec. 195/2005) que la carga de la prueba de los supuestos de hecho que permiten la operatividad de la bonificación corresponde al obligado tributario. En el mismo sentido, la STS de 19 de abril de 2012 (Rec. 818/2008) que confirma la anterior. Lo cual resulta lógico en aplicación del art 105 de la LGT/2003, norma que establece: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Pues bien, lo que se discute es la imputación al centro de Canarias -0003- de determinados gastos. Conviene precisar que el Acuerdo de liquidación acogió parte de los argumentos de la empresa -p. 114 y 115- y que, por lo tanto, la cuestión debatida se ciñe a una cuestión puntual: como se calcula la parte del gasto imputable al centro de Canarias.

Descrito el problema jurídico, debemos ahora describir sucintamente lo ocurrido.

La Inspección al analizar la cuenta 62700400 -"coste mercado COBEGA CGC", que recoge los cargos efectuados por clientes del sujeto pasivo que responde a acuerdos comerciales entre los clientes y COBEGA-, detectó que el importe imputado al Centro 0003-Canarias no se correspondía con " la proporción de ventas realizadas en Canarias por ese mismo cliente o grupo/central de compras para los gastos de mayo cuantía". Imputando a Canarias " menos costes a Canarias que el correspondería en función del % de ventas realizadas". Lo que fiscalmente y en forma global, sin duda, beneficia a la empresa.

Al efecto, se elaboraron unos anexos donde se ponían de manifiesto tales discordancias. Para elaborar tales anexos la inspección utilizó dos criterios:

-Agregar las ventas que figuran en los libros registro de facturas emitidas por NIF; localizando las ventas a Canarias en función de las claves de facturación proporcionadas por el sujeto pasivo para la ventas con IGIC repercutido, en lugar del IVA -la sociedad demandante admite este criterio-. Elaborando así los Anexos nº 9, 10 y 11.

-En cuanto a los clientes proporcionados a grupos centrales de compra, el problema es que realizan una facturación desde centro ubicados en la península, girando la factura global -que comprende la actuación en Canarias- con IVA, por lo que no puede aplicarse el criterio anterior. Por ello, la Inspección, " con base a la información facilitada por el sujeto pasivo", elabora un Anexo 13.

La Inspección tuvo en cuenta algunas de las alegaciones de la sociedad, una vez que esta tuvo conocimiento de los Anexos -p. 51-; si bien respecto a los porcentajes de venta en Canarias -p.51- no se admitieron las alegaciones al indicar que "se han aplicado a los cargos recibidos los porcentajes que resultan de la proporción de ventas realizadas en Canarias, respecto al total de la ventas realizadas a las personas individuales, o a las centrales o grupos si pertenecen a alguno".

La Inspección insiste que en " se ha tenido que trabajar con la información proporcionada por el sujeto pasivo". Añadiendo que " el sujeto pasivo tampoco aporta documentación que acompañe a sus alegaciones". E indica, " el sujeto pasivo refiere que las condiciones de venta de los asociados de la centrales de compra IFA y EUROMADI son distintas para cada uno de ellos, pero tal alegación, lo mismo que ocurre con las otras realizadas, no se acompaña de las pruebas que lo acrediten".

En relación con la cuenta 62600401 -p. 54- la inspección indica que se trata de la cuenta de "Gastos bancarios centralización", que contiene los cargos realizados por las centras de compra IFA español y EUROMADI, correspondientes a la centralización de los pagos de clientes adheridos. Detectándose que los pagos no se correspondían con el porcentaje de ventas realizadas a los clientes de esas centrales de compras en Canarias, " de hecho, todos los cargos se imputan al centro 0001-Cataluña" . La Inspección elaboró unos Anexos 17, 18 y 19, poniendo de manifiesto tales discordancias y aplicando los porcentajes de cada central de compras, realizó la correspondiente regularización.

Las actuaciones de la inspección tiene reflejo en las p. 29 y 30 de la diligencia nº 29.

En el informe complementario -p. 34 y ss-. La inspección insiste que en la cuenta 62700400 el sujeto imputa parte de los cargos al centro 0003 (Canarias), y en la cuenta 62600401, imputa todos los cargos a la cuenta 0001 (Barcelona). Y se dice que " el sujeto pasivo no ha aportado los elementos relevantes para la comprobación de la imputación a cada centro (acreditación de las condiciones comerciales pactadas, magnitudes utilizadas para el cálculo, magnitudes utilizadas para la regularización). ...únicamente se aportan unos cuadros resumen". Es por ello que:

-el porcentaje de ventas de Canarias se calcula en función de los importes registrados en el libro-registro IVA, a partir de los códigos de facturación a Canarias facilitados por el sujeto pasivo;

-los porcentajes de grupos y centrales de compra se calculan de acuerdo con la información facilitada por el sujeto pasivo;

Y concluye, " la inspección es consciente de que, con la falta de acreditación por parte del sujeto pasivo de estos aspectos relevantes, el principio de correlación ingresos y gastos de esos centro, puede no quedar exactamente aplicada. Sin embargo, la inspección carente de otra información, no tiene elementos para realizar un cálculo distinto. Si de ese cálculo, realizado con los elementos objetivos disponibles, resulta un exceso de imputación de gasto al centro de Canarias respecto al importe que el sujeto pasivo puede acreditar, es a éste a quien corresponde la aportación de los elementos probatorios necesarios".

En el Acuerdo de liquidación, tras acogerse varios de los argumentos de la entidad recurrente, se viene a sostener lo mismo. Así, el Inspector Jefe reconoce que en relación con los clientes que forman parte de las centrales de comprar, " la propuesta de regularización ha utilizado un porcentaje promedio, que quizás no es del todo preciso, sin las condiciones tienen variaciones de uno y otro cliente, aunque razonablemente no serán muy significativas". Pero añade que, en todo caso, debe ser COBEGA la que " aporte la documentación necesaria para un cálculo más preciso de unos gastos que afectan a la determinación de la base de la bonificación de Canarias".

El TEAC, por su parte, sostiene que, en principio, la actuación de la Inspección de aplicar un porcentaje de ventas en Canarias que se corresponde con el porcentaje medio de clientes por cada central de compras es razonable. Pero añade que la COBEGA en las alegaciones al acta alegó que las condiciones comerciales de distintos clientes agrupados pueden no coincidir con los generales de la central, por lo que el cálculo exacto de la imputación de este tipo de costes a Canarias requiere un cálculo individualizado y no global.

El TEAC reconoce y ello nos parece importante que, en efecto, de la documentación aportada se infiere que " puede haber asociados a una central de compras respecto de los cuales se pactan condiciones distintas que nunca pueden empeorar las de la central de compras". Pero acto seguido razona que de aquí no cabe deducir " indubitadamente" que el cálculo individualizado teniendo en cuenta los particulares porcentajes de venta en Canarias de casa uno de los asociados suponga una mayor atribución de gastos a Canarias. Reprochando a COBEGA que " ni proporcione los cálculos individualizados reales, ni los datos de condiciones comerciales individualizadas que serían necesarios en el supuesto de que la Inspección realizase el cálculo" en la forma sugerida. Insistiendo en que, en todo caso, " el resultado del cálculo individualizado no ofrecerá razonablemente variaciones significativas".

Por su parte, la entidad recurrente insiste en que lo único que pide es que al efectuarse los cálculos de las imputaciones se individualizase el porcentaje de ventas en Canarias por cada cliente y que no se utilizará un porcentaje calculado de forma global.

Una vez que hemos centrado el debate procede exponer el criterio de la Sala. Para ello hemos de partir de que tanto la inspección, como el Acuerdo de liquidación como el TEAC reconoce que, en efecto, el cálculo efectuado por la Administración es aproximativo y por lo tanto, el resultado obtenido " no es del todo preciso", al no conocerse las condiciones de uno u otro cliente, ahora bien, acto seguido se sostiene que, en todo caso, las diferencias "no serán muy significativas". Ahora bien, la Administración no explica los motivos por los que llega a esta conclusión, ni expone la cuantía de la diferencia que no considera significativa. El TEAC, por su parte, reconoce que, en efecto, se ha probado documentalmente que puede haber asociados a un central de compras respecto de los cuales se pacten condiciones que nunca pueden empeorar las de las central de compras. Lo que,

en principio implica que la fórmula global de cálculo no se corresponde con la realidad. Pero acto seguido razona que de tal dato no se deduce necesariamente que el porcentaje aplicable a Canarias se traduzca en una diferente bonificación a la calculada por la Inspección. De nuevo se trata de una afirmación que no se explica.

Por lo tanto, debe concluirse que, en efecto, como sostiene la sociedad demandante el modo de cálculo global empleado por la Administración es, en efecto, aproximativo y menos exacto del que se obtendría aplicando el método individualizado. Siendo lo correcto en un supuesto de estimación directa aplicar este último método, en la medida en que permite una mejor adecuación el principio de correlación ingresos y gastos. De hecho, insistimos, la Administración no puede negar dicho extremo, si bien pretende justificarlo alegando que el resultado final aplicando el método propuesto por la sociedad no se alejaría mucho de la realidad. Argumento que no podemos aceptar.

No obstante, la Administración justifica su decisión en razones de prueba. Sostiene que estamos ante un sistema de bonificación y que es el administrado el que debe probar los hechos constitutivos que permiten ser beneficiario de aquella. La Sala, como ya hemos dicho, entiende que, en efecto, es al administrado al que corresponde acreditar dichos extremos. Pero esta afirmación debe matizarse en atención a las circunstancias concurrentes en el caso.

En efecto, conforme razona la STS de 7 de octubre de 2010 (Rec. 6411/2005): " Conforme dispone el art. 78.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , los actos de instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución, se realizarán de oficio por el órgano que tramite el procedimiento, sin perjuicio del derecho de los interesados a proponer aquellas actuaciones que requieran su intervención o constituyan trámites legal o reglamentariamente establecidos". De ahí que tratándose de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos ".

En efecto, en el caso de autos, la actuación de la inspección constatando discrepancias entre los porcentajes de ventas atribuidos a Canarias y elaborando los correspondientes anexos y partiendo de la información facilitada por la empresa es, sin duda, razonable. No obstante, la empresa aportó documentos de los que se infería la existencia de condiciones comerciales distintas en relación con determinados asociados y, partiendo de tal realidad y de los cálculos globales admitidos por la Administración, aportó los documentos 50, 51 y 52 con los cálculos alternativos, extrayendo los porcentajes individuales para cada asociado de los mismo anexos que la inspección utilizó para calcular el porcentaje común agregado de todos los socios. En opinión de la Sala, habiéndose presentado documentación -como reconoce el TEAC- que acredita que, al menos algunos de tales asociados tenían condiciones distintas, lo que no es de recibo es ignorar tal documentación y, sin al menos requerir al administrado, acudir a un método de estimación global, al amparo de que los resultados no serán muy diferentes.

Y es que, en efecto, el recurrente sostiene y resulta en principio razonable, que para obtener el porcentaje por cada asociado, bastaba con calcularlo de forma individualizada con los datos obrantes en los anexos 9, 10 y 11, pues partiendo de ellos es como se elaboraron los cálculos alternativos de los documentos 50, 51 y 52. Si la inspección consideraba que estos cálculos no eran correctos o que debían ser respaldados por una mayor documentación, lo razonable es que hubiese requerido al efecto al inspeccionado.

En todo caso, como se infiere del folio 58 de la demanda, lo que se pretende es que la Inspección calcule las imputaciones individualizando el porcentaje de Canarias, no utilizando un porcentaje para cada central de compras de forma global.

Por lo tanto, en éste punto, procede estimar el recurso.

Octavo.

En lo referente a la regularización por I+D+I del folio 119 del acuerdo de liquidación se infiere que se refiere al ejercicio 2004, por lo tanto se trata de una materia afectada por la prescripción que antes hemos declarado.

Noveno.

En cuanto a la sanción, debemos centrarnos en las sanciones impuestas en relación con los ejercicios 2005 y 2006, al haberse declarado prescrito el ejercicio 2004.

El acuerdo sancionador tiene 63 folios y como se infiere de su lectura, muchos de los argumentos sostenidos por la empresa fueron admitidos. No obstante, se sancionaron algunas conductas, Como algunos de los conceptos están afectados por la prescripción declarada, lo más operativo es describir cuales han sido las conductas sancionadas y cuáles de entre ellas son objeto de debate, una vez prescrito el ejercicio 2004.

Como se indica en la Resolución sancionadora -p. 2 y 3- de las 16 conductas inmediatas ajustadas por la inspección, el actuario sólo apreció culpabilidad en algunas de ellas.

1.- En relación con la propuesta relativa a las amortizaciones, se admiten gran parte de las alegaciones de la entidad y se estima únicamente sancionable la relativa a las amortizaciones indebidamente deducidas correspondientes a elementos adquiridos de leasing -p.37-.

2.- En relación con la provisión por depreciación de la cartera de valores, la conducta imputada se refiere al ejercicio 2004 y, por lo tanto, se encuentra afectada por la prescripción.

3.- Se sanciona, modificando la propuesta, la conducta relativa a la denominadas provisiones del sistema Coca-Cola A marketing -p. 38 a 41-. Esta conducta afecta a los ejercicios 2004 (prescrito) y 2005.

4.- La imputación relativa a las provisiones del sistema Coca-Cola N no ha sido objeto de sanción -p. 41-..

5.- Se sanciona la conducta relativa a los gastos no acreditados documentalmente que afecta a los ejercicios 2004 (prescrito) y 2006 -p. 42-.

6.- Se refiere a la adquisición de inmovilizado deducido como gasto- p. 42 y ss-. De ellas sólo se sanciona la conducta relativa a los importes desembolsados en el ejercicio 2006 por la adquisición de un grupo de envoltura de corte, un grupo de transporte film, y determinado mobiliario -p. 45-.

7.- La conducta relativa a los gastos cuya obligatoriedad no está justificada no se sanciona -p. 45 a 47-.

8.- La conducta relativa a la imputación temporal y periodificación, no es sancionada -p. 47 y 48-.

9.- La conducta relativa a los denominados "estimación de gastos futuros" no ha sido objeto de sanción -p. 48 a 51-.

10.- La conducta relativa a los ajustes extracontables negativos practicados sin acreditación si ha sido sancionada y afecta a los ejercicios 2005 y 2006 -p. 51 y 52-.

11.- La conducta relativa a la bonificación del resultado de Canarias -p. 52 a 54 no ha sido objeto de sanción-.

12.- La conducta relativa a la deducción de gastos de formación profesional ha sido sancionada, pero al corresponder al ejercicio 2004 está afectada por la prescripción -p. 54-.

13.- La conducta deducción Foro de las Culturas, ha sido sancionada, pero al corresponder al ejercicio 2004 se encuentra afectada por la prescripción -p. 54 y 55 -.

14.- Por último, la conducta relativa a deducción Copa América 2007, si ha sido sancionada y corresponde al ejercicio 2006.

Por lo tanto, el análisis debe ceñirse a las conductas y en los términos que hemos descrito en los puntos 1, 3, 5, 6, 10 y 14, pues el recto de las conductas o no han sido sancionadas o se encuentra afectadas por la prescripción.

Décimo.

En la demanda la impugnación de las sanciones se realiza con arreglo a la siguiente estructura de argumentación: se comienza indicando que no puede existir tipicidad en las conductas imputadas, pues la liquidación practicada no ha sido correcta, por lo que mal puede su conducta ser subsumida en los apartados 1 y 9 del art 191 de la LGT . El primer apartado se refiere a la falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo; y el segundo, a la obtención de una indebida devolución.

Pues bien, ya hemos visto a lo largo de los razonamientos de esta sentencia que la Sala, entiende que la liquidación practicada por la Administración es correcta con la excepción de las bonificaciones de resultado de Canarias que no ha sido objeto de sanción, por lo que el motivo, tal y como se formula debe ser desestimado.

En un segundo bloque argumental se razona que no concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar y, en relación con lo anterior, que existe una interpretación razonable de la norma. Comienza la demandante exponiendo que no basta con que se realice la conducta tipificada. También razona que debe presumirse la buena fe del administrado. Que no ocultó hecho alguno a la inspección y termina por exponer la doctrina de la interpretación razonable de la norma.

El Acuerdo sancionador, como hemos dicho, no discrepa de la doctrina expuesta por el recurrente, en efecto, razona que es necesaria la concurrencia de culpa; que cuando existe una interpretación razonable de la norma y que, ciertamente, la Administración tiene la carga de aportar los elementos necesarios para inferir la existencia de culpabilidad. Precisamente partiendo de tales premisas, a lo largo de los folios 35 a 56 el acuerdo analiza una por una las conductas imputadas, razona la subsunción de la conducta en el tipo, la concurrencia de culpabilidad y el motivo por el que no cabe alegar que existe una interpretación razonable de la norma. Precisamente por ello, la Sala entiende que cuando la Administración procede de este modo, constitucionalmente

irreprochable, el recurrente tiene la carga procesal, al menos, de rebatir de forma concreta los argumentos dados por la Administración, sin que baste una genérica alegación.

Undécimo.

Pues bien, siguiendo con la argumentación anterior si es cierto que la recurrente muestra su discrepancia, con una exposición concreta de sus motivos de oposición en relación únicamente con: 1.- La dotación de la provisión del sistema Coca-cola; y 2.- ajustes extracontables practicados sin acreditación. En el examen de estos argumentos debemos, por lo expuesto, detenernos.

Duodécimo.

Dotación de la provisión del sistema Coca-cola. La materia es analizada en el acuerdo sancionador en las p. 38 a 41 y en la resolución del TEAC a los folios 51 a 56.

Para entender el debate planteado debe acudir al acuerdo de liquidación. En la p. 7 de dicho acuerdo se razona que la COMPAÑIA COCA-COLA, a través de diversas filiales y sociedades relacionadas (COMPAÑIA DE SERVICIOS DE BEBIDAS REFRESCANTES SL (SERCO); COCA COLA SERVICES NV (CCS) y COCA COLA GESTION), pacta con los diferentes embotelladores un presupuesto anual de marketing, en el que se indica que acciones corresponden a cada parte y que porcentaje refacturará el resto de los intervinientes; lo que determina la existencia de facturas cruzadas entre COBEGA y dichas sociedades.

Pues bien, en algunos casos, las facturas remitidas por CCS y SERCO a COBEGA hacen referencia a una provisión del año anterior y, además, el mes a que se corresponden los gastos que se refacturarán; mientras que en otros solo se menciona que se facturan los gastos a un determinado mes.

La Inspección aceptó que, en aquellos casos en los que la factura hace referencia al término "provisión", la misma se corresponde a importes que se provisionaron antes y que fueron devengados al cierre del ejercicio de la provisión -detalladas en los anexos 61, 62 y 63 de la diligencia 29-, proponiendo aumentar los importes de las bases imponibles en los ejercicios 2005, 2005 y 2006. Ahora bien, respecto de las restantes, dado que las considera no acreditadas, revierten en la contabilidad del año siguiente, por lo que propone minorar las bases imponibles de los ejercicios 2005 y 2006.

En el informe de disconformidad, cuyo contenido se resume en las p. 72 del acuerdo de liquidación, el inspector razona que ciertamente CCS y SERCO han presentado una certificación de estas empresas " donde estas se pronuncian en el sentido de negar el texto incluido en sus propias facturas", pero, en opinión del Inspector este documento no es suficiente, pues no es posible conocer " si se trata de servicios que se produjeron en el año en que se pretende la deducción, o si el devengo se produjo en el año de la factura". Y resume " la cuestión reside en saber si aquello que se planificó realizar en un determinado ejercicio, a través del presupuesto anual de marketing, finalmente se cumplimentó el mismo año, o se hizo al siguiente. La inclusión de una partida en un presupuesto de marketing es solo una declaración de intenciones, y no una garantía de realización. Es por ello que, en este caso, es esencial conocer cuando de prestaron realmente los servicios que se facturan". Añade, por último, el inspector un argumento, probablemente a mayor abundamiento y con el fin de restar credibilidad a las cartas firmadas por la representación de SERCO y COBERGA en las que afirman que los servicios fueron prestados en el ejercicio anterior. En efecto, por ejemplo, dice la Inspección, que aunque jurídicamente COBERGA y las empresas del grupo Coca-Cola son independientes, lo cierto es que lo normal sería que la factura contuviese únicamente la descripción de servicios facturados; pero es que en las facturas giradas consta el término "provisión" -¿cómo sabe una entidad independiente que la receptora ha provisionado o no el gasto?, ¿no es esto una cuestión interna de la empresa?-. Esta estrecha vinculación o "relación especial", influye en la credibilidad que debe darse al documento indicado.

Teniendo en cuenta lo anterior, para el acuerdo de liquidación -p. 37- nos encontramos ante " un mecanismo de anticipación del gasto por parte de COBEGA puro y duro; la entidad que incurre efectivamente en unos gastos de publicidad que le prestan dichas sociedades actúa de un modo que anticipa el gasto correspondiente; lo que se percibe de manera diáfana si se piensa en qué momento SERCO y CC procederán a integrar en sus cuentas los paralelos ingresos: sin duda en los momentos en que emitieron las facturas y nunca antes".

Y razona el acuerdo, lo que ya anticipamos nos parece muy relevante, que " no deja de sorprender que en las cartas que dichas sociedades han emitido....hayan manifestado que facturas que emitieron en los ejercicios 2005, 2006 y 2007 correspondían a servicios prestados a COBEGA en los ejercicios inmediatamente anteriores. Y sorprende porque esta controversia carecería de sentido si hubiesen emitido las correspondientes facturas en su momento con referencia a los periodos a los que se pretendía imputar tales servicios. ...estas entidades no dicen que cometieran errores aislados que quieran corregir ahora. ...[tampoco explican] en que ejercicio contabilizó los ingresos correspondientes [una de ellas es residente fiscal en España]---También podrían haber rectificado en su momento aquellas facturas para corregir errores o inexactitudes y tampoco lo hicieron". Insistiendo, además, en la

existencia de una "relación especial" entre las empresas que hace poco creíble la versión de las empresas contenida en las cartas. Por todo ello, el acuerdo confirma la propuesta contenida en el acta de disconformidad.

En opinión de la Sala, compartiendo el criterio contenido en el acuerdo sancionador y en la resolución del TEAC, lo que hemos descrito es suficiente para entender que, en efecto, concurre el elemento objetivo del tipo.

En efecto, lo que en el fondo pretende la recurrente es que demos más valor a las cartas emitidas por CCS y SERCO que a las facturas. Cuando lo cierto es que de conformidad con lo establecido en el art. 6.i) del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, aplicable al caso de autos, las facturas debían contener " la fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura". No habiéndose emitido facturas rectificativas como permite el art. 13 del Real Decreto indicado y pretendiendo que demos credibilidad a la declaración de empresas que mantienen una estrecha colaboración comercial con la demandante.

Más problemática es la concurrencia del elemento subjetivo, la administración razona que los gastos son reales, lo que ocurre es que la entidad ha generado un mecanismo " de anticipación del gasto ...puro y duro.....con el consiguiente postergamiento de los ingresos debidos a unos periodos posteriores", lo que sería subsumible en el tipo del art 191.1 de la LGT. Por ello concluye el acuerdo que estamos ante un supuesto de " dolo. La entidad anticipó la deducción de aquellos gastos porque quiso, y no porque se descuidara, o dudara de si podía hacerlo o no". No obstante, la inspección admite en parte las alegaciones de COBEGA y modifica la propuesta sancionadora, al entender que no estamos ante un supuesto de inexistencia, sino de retraso o demora en la tributación.

En opinión de la Sala, no puede sostenerse, en contra de lo razonado por la inspección, que exista dolo. En efecto, la inspección no acoge la propuesta del instructor -gastos inexistentes o injustificados- y razona que tales gastos existen, pero que los " anticipó indebidamente ", pues nos encontramos ante un " mecanismo de anticipación del gasto" por parte de COBEGA, que actuó así " porque quiso ". Sin embargo, la Sala atendiendo a las circunstancias concurrentes, entiende que esta motivación no es suficiente para deducir de la misma una actuación dolosa por parte de la empresa.

Como afirma el propio TEAC en la p. 52 el problema existente es la existencia de una "Provisión marketing y sistema Coca- cola", que engloba las operaciones incluidas en el presupuesto de marketing que al final de cada ejercicio aún no habían sido refacturadas a COBEGA, no obstante la sociedad sostenía que sí se habían realizado. En algunos casos las facturas recibidas en el ejercicio posterior a la dotación de la provisión hacen mención expresa al momento de prestación del correspondiente servicio, situándose en el ejercicio de la dotación, tal y como exige al emisor de la factura el art. 6.1.i) del Real Decreto 1496/2003. Pero en otros, no ocurre así, por lo que la inspección, considera que no se ha probado que el gasto corresponda a un servicio realizado en el ejercicio que ha sido deducido.

Sin duda, ante falta de prueba, la regularización efectuada por la inspección es correcta. Pero de aquí no cabe deducir automáticamente la existencia de una maquinación dolosa por parte de la empresa para retrasar o demorar la tributación. La sociedad ha intentado acreditar que pese a la falta de concreción de las facturas los servicios se realizaron en dicho ejercicio; pero para la inspección, con criterio que la Sala comparte, esa prueba no es suficiente frente a la Hacienda Pública, estando justificada la liquidación practicada. Ahora bien, de la insuficiencia de tal prueba no cabe inferir, a falta de mayor razonamiento, la existencia de una conducta dolosa por parte de la recurrente.

El motivo, referido a esta sanción, debe estimarse.

2.- La segunda cuestión se refiere a la existencia de ajustes contables negativos practicados sin acreditación. A esta materia se refiere el acuerdo sancionador en las pp. 51 y 52 y el acuerdo del TEAC en las pp. 57 a 60.

Al ajuste extracontable negativo de 96.003,85 € se refiere el acuerdo de liquidación -p. 104 y ss-. Entienden los actuarios que el ajuste extracontable negativo asciende a 82.565,70 €, quedando el resto del ajuste sin justificar por la entidad como partida deducible.

En el acuerdo se razonó que " el único abono en la cuenta de resultados del ejercicio 2005 derivado de la modificación del gasto por impuesto sobre sociedades del ejercicio 2004 es la cantidad de 82.564,82 €, abonada en la cuenta 77900101. Entendemos que la entidad, al igual que no justificó ante los actuarios la deducibilidad de la cantidad restante del mencionado ajuste extracontable negativo de 96.003, 85 €, tampoco ha justificado en sus alegaciones al Acta que esa diferencia de 13.438,15 € está acreditada. En definitiva, al pretender la aplicación de un ajuste extracontable negativo, la entidad debe acreditar que se trata de anular un ingreso contable que no debe tener efecto fiscal. Lo ha justificado respecto de parte del ingreso contable, pero no respecto del resto, lo que procede confirmar la propuesta de los actuarios en éste aspecto".

En el acuerdo sancionador se razona que " la entidad minoró sus bases imponibles con los importes de unos ajustes extracontables negativos que no ha justificado" tanto en relación con el ejercicio 2005, como en relación con el ejercicio 2006, sosteniendo el acuerdo que de tal hecho " aflora una evidente culpabilidad en la conducta original".

Al razonar sobre la incorrección de la sanción impuesta la entidad recurrente razona la regularidad contable de los ajustes efectuados, pero no combate la afirmación del acuerdo de liquidación y del acuerdo sancionador de que la diferencia de 13.438,15 € no " está acreditada" . Y en este punto, si existe un comportamiento negligente de la empresa que practica un ajuste que no justifica - STS de 28 de abril de 2014 (Rec. 1994/2012)-.

El motivo se desestima.

Décimotercero.

En resumen, procede la parcial de estimación del recurso en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho tercero (relativo a la prescripción); séptimo (referente a la regularización relativa a la imputación de gastos en las cuentas 62700400 y 62600401); y duodécimo (sanción relativa a la dotación de la provisión del sistema Coca- cola). Lo que se traduce en la ausencia de condena en costas a tenor de lo dispuesto en el art. 139.1 LJ.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Francisco Velasco Muñoz Cuellar, en nombre y representación de COBEGA SA contra la de 20 de febrero de 2015, dictada Resolución dictada por el Tribunal Central Económico Administrativo de 31 de enero de 2013 (RG 3198/2010 y 1314/2011), la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho y todo ello en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho Décimotercero. Sin imposición de costas.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará a las partes haciéndoles saber, con las demás prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , que contra la misma cabe recurso de casación para ante la Sala tercera del Tribunal Supremo, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente de la misma, el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA estando celebrando Audiencia Publica 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.