

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067537

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 230/2017, de 25 de mayo de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 341/2015

SUMARIO:

La comprobación de valores fuera del ITP y AJD y del ISD. IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. *Transmisión de un inmueble a una persona física vinculada.* Se alega falta de motivación porque se aparta de la comprobación de valores realizada en relación con el ITP y AJD y se cometió un error en la superficie del inmueble. El error es el mismo en que se incurrió por la Comunidad de Madrid en el ITP y AJD que fue admitido como tal por la Administración autonómica. **Principio de unicidad/estanqueidad.** Tanto uno como otro principio no rigen de modo absoluto. Cada caso debe analizarse teniendo presente las similitudes y diferencias que existen en los tributos en liza. El hecho de que se admitiera el error de superficie en ITP no es obstáculo para que se compruebe a efectos del IS. No obstante, aunque deben tenerse en cuenta las diferencias, constituye un axioma que si el concepto técnico fiscal del valor es igual o muy próximo y el método de valoración es el mismo, no tiene sentido mantener un valor distinto en el otro tributo. Existe jurisprudencia sobre la vinculación de las valoraciones entre distintas Administraciones [Vid., STS de 9 de diciembre de 2013, recurso n.º 5712/2011, (NFJ053096)]. **Gastos deducibles. Liberalidades/ gastos necesario.** *Manutención, desplazamiento y representación del administrador.* Exigencia de que el gasto esté correlacionado con los ingresos para ser deducible. La entidad no ha acreditado la relación con los ingresos, para lo que es fundamental identificar a las personas con las que se tienen las atenciones.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 140 y 179.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14 y 16.

Constitución española, arts. 14, 24 y 25.

Ley 48/2003 (Ley de Catastro Inmobiliario), art 1.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 30.

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

PONENTE:*Don Jesús María Calderón Gonzalez.*

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000341 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03788/2015

Demandante: CAMINO NUEVO PROPERTIES, S.L.U.

Procurador: SILVIA VAZQUEZ SENIN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a veinticinco de mayo de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 341/2015 , se tramita a instancia de CAMINO NUEVO PROPERTIES, S.L.U., entidad representada por la Procuradora doña Silvia Vázquez Senin, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de febrero de 2015, relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009, liquidación y sanción; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 907.108,157 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- La parte indicada interpuso, en fecha, 23 de junio de 2015, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

SUPLICO A ESTA ILMA. SALA Y SECCIÓN que tenga por presentado este escrito y las copias que lo acompañan, se sirva a admitirlo, tenga por formalizado en tiempo y forma escrito de demanda y, en su día, dicte sentencia por la que, estimando las pretensiones de mi mandante, acuerde:

1) Declarar nulo, anular, revocar y/o dejar sin efecto la resolución del TEAC impugnada y los acuerdos de liquidación y de sanción tributarias confirmados por aquélla, todo ello de conformidad con los motivos expuestos a lo largo del presente escrito de demanda.

2) En cualquier caso, imponer las costas del presente procedimiento a la Administración demandada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LRJCA, declarando la responsabilidad patrimonial subsidiaria de los miembros de la Sala del TEAC que aprobaron la resolución impugnada.

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

SUPLICA A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

Tercero.

Recibido el pleito a prueba, por auto de fecha 9 de junio de 2016, con el resultado obrante en autos, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 27 de octubre de 2016 y finalmente, mediante providencia de 24 de abril de 2017 se señaló para votación y fallo el 18 de mayo de 2017, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Camino Nuevo Properties, S.L.U., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de febrero de 2015, desestimatoria de la reclamación económico administrativa formulada contra el acuerdo de liquidación dictado el 10 de marzo de 2014 por el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, derivado del acta de disconformidad nº NUM000 incoada por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009, y contra el acuerdo de imposición de sanción de 10 de marzo de 2014, derivado del mismo acta, siendo la cuantía de la reclamación de 907.108,157 euros.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO: En fecha 4 de octubre de 2013 fue incoada a la reclamante acta de disconformidad nº NUM000 por el concepto y período reseñados. Las actuaciones habían sido iniciadas en fecha 12 de abril de 2013.

Los motivos de la regularización propuesta fueron los siguientes:

La reclamante vende una serie de inmuebles en julio de 2009 a una persona vinculada con la misma, en concreto a la madre del administrador único de la entidad. Dado que las ventas de viviendas de la misma promoción realizadas a personas independientes tenían un precio muy superior al precio de venta concertado con la persona

vinculada, la Inspección solicitó un informe de valoración a precio de mercado al Gabinete Técnico y de Valoraciones de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid. La Inspección efectúa una regularización por la diferencia entre la valoración del Gabinete y el precio que figura en la escritura pública de venta.

El obligado tributario no aportó justificación documental de determinados gastos. Respecto a otros gastos no justificó la necesidad de los mismos para la obtención de los ingresos de la entidad.

Presentadas las alegaciones pertinentes, el Inspector Coordinador confirmó la liquidación propuesta mediante acuerdo de fecha 10 de marzo de 2014. La deuda tributaria resultante asciende a 898.073,57 euros, de los que 759.908,84 euros corresponden a la cuota y 138.164,73 euros a los intereses de demora. Este acuerdo fue notificado en fecha 10 de marzo de 2014.

SEGUNDO: La Inspección estimó que era sancionable la regularización relativa a los gastos; no consideró sancionable sin embargo la regularización referente a la valoración a precio de mercado de la venta efectuada a la persona vinculada.

El Inspector Regional Adjunto, tras la reglamentaria tramitación, adoptó en fecha 10 de marzo de 2014 acuerdo en el que se impuso a la entidad una sanción de 9.035,00 euros.

TERCERO: Disconforme con el acuerdo de liquidación y con el acuerdo de imposición de sanción, el obligado tributario interpuso ante este Tribunal reclamación económico-administrativa nº NUM001.

Puesto de manifiesto el expediente a efectos de alegaciones y prueba, la reclamante alegó en síntesis, lo siguiente:

Falta de motivación de la comprobación de valores; alega que el perito no visitó el inmueble objeto de tasación, lo que imposibilita que haya podido realizar una tasación objetiva y ajustada del valor del inmueble.

La Administración no motiva por qué se aparta de la comprobación de valores relativa los inmuebles transmitidos previamente realizada por la Oficina Liquidadora de Alcobendas en relación con el ITP-AJD (modalidad AJD) devengado.

El informe de valoración dictado por el Gabinete Técnico no es uno de los medios de comprobación del valor previstos en el artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Los gastos de manutención, desplazamiento, representación incurridos por el Administrador de la entidad son deducibles en la medida que se ha acreditado suficientemente la afectación empresarial de los bienes y servicios adquiridos a la actividad de promoción inmobiliaria.

En cuanto a la sanción, alega falta de motivación sobre la concurrencia de culpabilidad en el actuar de la reclamante.

CUARTO: En fecha 5 de febrero de 2015, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) dictó resolución desestimando la reclamación económico administrativa, desestimación que constituye el objeto de este recurso.

Segundo.

La recurrente, en su extenso escrito rector, 138 páginas, aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Nulidad del acuerdo de liquidación tributario confirmado por la resolución del TEAC, por haber prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido: falta absoluta de motivación de la comprobación de valores de la que traía causa el acuerdo de liquidación, derivándose de lo anterior una grave indefensión a mi representada, en la medida de que el Perito del Gabinete Técnico no procedió a la comprobación de la superficie real de los estudios-áticos, transmitidos por mi representada a persona vinculada.

Se refiere a los estudios-áticos 2ª, 2B y 2C y garajes anexos.

A juicio de la parte, refiriéndose a la resolución recurrida, no es necesaria ninguna capacitación técnica en valoraciones de inmuebles para inferir, a simple vista: (i) la palmaria falta de veracidad de los datos utilizados por el Perito de la Administración para la determinación del valor comprobado de los estudios-ático; (ii) La palmaria ausencia del proceso de cálculo matemático seguido por el Perito de la Administración para la determinación del valor unitario ; y (iii) la existencia de groseros errores aritméticos en el Informe del Perito de la Administración, los que enumera:

1) La superficie construida en la ficha catastral no coincide con la superficie constituida de los estudios-ático.

2) Falta de motivación del Perito para el cálculo del valor unitario e/m², y existencia de un notorio error de cálculo de dicha magnitud y, que supuestamente, lo obtuvo de dividir el precio de venta en las viviendas 1H y 1I, que utilizó como comparables, entre el nº de metros cuadrados de la superficie construida de dichas viviendas.

3) Las viviendas 1H y 1I no podían servir como testigos comparables, pues tenían una tipología diferente a los estudios-ático.

4) En el informe de valoración no se motiva la fuente, el origen o criterio para la determinación del coeficiente de regularización sobre el valor unitario, en función de la superficie construida en los estudios-ático.

Se remite, a diversos documentos obrantes en autos.

- Nulidad del Acuerdo de Liquidación tributaria confirmado por la resolución del TEAC recurrida por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido: falta absoluta de motivación respecto de las razones y criterios sobre los que supuestamente, se había basado la Dependencia de Inspección para apartarse del valor comprobado de los inmuebles transmitidos, previamente realizada por la Oficina Liquidatoria de Alcobendas, de la Dirección General de Tributos, de la Comunidad Autónoma de Madrid, en relación con el ITP-AJD (modalidad AJD), devengado en dicha transmisión.

- Nulidad del Acuerdo de liquidación tributario confirmado por la resolución del TEAC, recurrida por haber sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido: imposible incardinación del Informe de Valoración, realizado por el Perito del Gabinete Técnico y de Valoraciones de la AEAT dentro de los medios de comprobación del valor previstos en el artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- Nulidad del acuerdo de liquidación tributaria confirmado por la resolución del TEAC por vulneración del artículo 16.1.2º del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: especial referencia a la sentencia dictada por esta Sección, en fecha 24 de octubre de 2013, recurso 274/2010.

- Deducibilidad de los gastos de manutención, desplazamiento y representación incluidos por el Administrador de la compañía: suficiente acreditación de la afectación empresarial de los bienes y servicios adquiridos a la actividad de promoción inmobiliaria desarrollada por Camino Nuevo Properties, S.L.U. sobre la premisa de la naturaleza económica de la actividad de promoción inmobiliaria y en atención al contenido material de dicha actividad.

- Nulidad de la sanción tributaria por falta absoluta de motivación del acuerdo de imposición de sanción tributaria confirmado por la resolución del TEAC recurrida sobre la concurrencia del elemento de la culpabilidad en la conducta imputada a mi representada.

Tercero.

Dado que este recurso plantea tres cuestiones diferentes, como se ha visto al reproducir los motivos de impugnación, en cuanto a la primera, la improcedencia de la comprobación realizada por la Administración, comenzaremos por razones lógicas por el examen del motivo 2, antes, descrito, no sin antes reproducir el Fundamento de Derecho Cuarto de la resolución recurrida en el que se aborda esta cuestión en los siguientes términos:

CUARTO: La reclamante alega que la Administración no motiva por qué se aparta de la comprobación de valores relativa los inmuebles transmitidos previamente realizada por la Oficina Liquidadora de Alcobendas en relación con el ITP-AJD (modalidad AJD) devengado. Señala que en el mes de octubre de 2010 las viviendas fueron sometidas a comprobación de valor por la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid; aporta la notificación emitida por la Oficina Liquidadora de Alcobendas. La Subdirección General de Valoraciones de la Comunidad de Madrid determinó para los inmuebles transmitidos una valoración distinta a la declarada por el concepto Actos Jurídicos Documentados (el valor declarado para el conjunto de los inmuebles fue de 1.120.897,42 euros, coincidente con el valor escriturado, mientras que el valor comprobado ascendió a 2.512.896,64 euros; aporta copia de las valoraciones). La reclamante señala que presentó escrito de alegaciones contra la propuesta de valoración y de liquidación provisional, en el que puso de manifiesto el error cometido por el perito de la Administración de la Comunidad de Madrid en la apreciación de la superficie de cada una de las viviendas objeto de valoración, al atribuir a cada una de las viviendas una superficie construida muy superior a la construida real de las viviendas y que constaba en el Censo del Catastro Inmobiliario. Señala que el error de perito de la Administración de la Comunidad

de Madrid fue debido a que en la escritura de compraventa de las viviendas ático se contenía un error en la descripción de la superficie de cada una de ellas y en la que erróneamente se había consignado como superficie construida la superficie correspondiente a los patios, terraza y zonas comunes que no integraban la superficie construida de las viviendas al tratarse de zonas anexas y exteriores que se encontraban al aire libre y sin cerrar. Señala que aportó a la Consejería de Madrid una copia de la Memoria Descriptiva del Proyecto de Ejecución del Edificio, así como diversos testimonios fotográficos de las viviendas ático; la reclamante señala que del proyecto de ejecución se deriva que cada vivienda ático tiene una superficie construida de 33,02 m². La reclamante indica que una vez aclarado el error en la descripción de la superficie construida de cada una de las viviendas que se contenía en la escritura pública, la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid dictó resolución estimando las alegaciones presentadas y archivando el expediente; aporta la resolución donde se resuelve no practicar liquidación provisional.

Alega la reclamante que el error incurrido por el Gabinete Técnico y de la Valoraciones de la AEAT es el mismo en el que incurrió el Servicio de Valoración de la Comunidad de Madrid en el marco del procedimiento de comprobación del valor de los áticos adquiridos por D.ª Doña Leonor . Señala que la pretensión de la reclamante no es sostener la prevalencia de la comprobación del valor realizada por la Administración autonómica, sino poner de manifiesto que el perito de la Comunidad de Madrid incurrió en el mismo error que el Gabinete Técnico al tomar como referencia la superficie construida escriturada para la determinación del valor real de los áticos. La reclamante señala que fue con posterioridad a la venta cuando se cerraron los áticos; aporta copias de las facturas solicitadas a la adquirente de los áticos a través de las cuales entiende que se acredita que las obras de ampliación de la vivienda mediante la incorporación de parte del espacio de la terraza tuvieron comienzo a finales del mes de agosto de 2009, esto es, con posterioridad a la fecha de finalización de la obra y a la fecha de compraventa de la vivienda.

Entrando a valorar estas alegaciones quiere señalar este Tribunal que la Audiencia Nacional en Resolución de 3 de noviembre de 2011 (rec. 434/2008) dispone lo siguiente en su F. D. Sexto:

Sexto.

Por lo que se refiere al antagonismo entre los principios de estanqueidad o unicidad tributaria, a los efectos de valoraciones, se trata de un debate en cierto modo artificioso, tal como esta Sala ha señalado en diversas sentencias. En la de 17 de diciembre de 2009 (recurso nº 374/06) se afirma lo siguiente:

A este respecto, lo que discute la parte demandante no es tanto la valoración efectuada en este caso concreto por la Administración, por razón de lo establecido en el artículo 16.3 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades , esto es, para ajustar las operaciones vinculadas al precio o valor que habrían dado a los bienes objeto de disposición personas o entidades independientes entre sí, sino que se viene prácticamente a negar la potestad misma de efectuar la valoración cuando ya exista otra anterior, establecida por la misma u otra Administración, y a efectos de otro impuesto .

Subyace, por tanto, la cuestión polémica del principio de estanqueidad tributaria y su alcance, esto es, si la autonomía de cada tributo, en cuanto a su régimen jurídico, es de tal amplitud que impide que los actos de valoración, entre otros, llevados a cabo para determinar la deuda tributaria en uno de ellos, están naturalmente impedidos de traslación a otra figura impositiva o si, por el contrario, debe prevalecer el principio de unidad o unicidad .

A este respecto, la Sala considera que tanto uno como otro principio no rigen de modo absoluto en nuestro sistema tributario, entre otras razones poderosas porque, interpretados de forma maximalista, abocarían a situaciones verdaderamente imposibles, ya que uno y otro, bajo esa premisa extrema, serían antagónicos y, por ende, inconciliables entre sí .

Quinto.

A propósito de esta cuestión, esto es, en lo que respecta a la vinculación a la valoración realizada por la Comunidad Autónoma de...a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, reiteradamente se ha pronunciado la Sala en los siguientes términos:

Según sentencias del Tribunal Supremo (TS 3ª Sec 2ª S 16-04-1997) la Administración estaba autorizada a practicar la comprobación de valores correspondiente «En lo que se refiere a las tres primeras y a la última, hay que señalar que aquel viejo principio de unidad desaparece en nuestro sistema políticoadministrativo a partir de la

Constitución de 1978, y el Art. 1º de la Ley de Régimen Jurídico de 26 de julio de 1957 -que cita el apelante- es reemplazado por el Art. 2º de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando dice que se entiende por Administraciones Públicas la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las entidades que integran la Administración Local, sin perjuicio de las Entidades de Derecho Público a que se refiere el apartado 2, lo que evidencia que en la actualidad existe una pluralidad de Administraciones Públicas, con personalidades distintas y separadas. Bajo aquel planteamiento de unidad y coordinación, lo que en definitiva pretende suscitar el recurrente es la cuestión que se ha dado en llamar de estanqueidad tributaria, es decir, permeabilizar ciertos elementos del tributo (por ejemplo, el valor de los bienes), de forma que se generalice su validez. Este tema, que no tiene ninguna implicación constitucional y que ha sido objeto de amplio debate en la doctrina científica, nacional y extranjera, podrá constituir o no constituir un desideratum del Derecho Tributario pero, salvo aislados intentos, no ha tenido general acogimiento en nuestro ordenamiento, como tampoco lo ha tenido en muchos sistemas tributarios extranjeros.

En lo que concierne al principio de igualdad que invoca el apelante, baste decir que el Art. 14 de la Constitución establece el derecho fundamental de igualdad de los españoles ante la Ley, y para nada cierta uniformidad en el régimen de los distintos Impuestos e, indudablemente, en cuanto al sistema de sanciones, que constituye un planteamiento muy peculiar de la parte, sin el menor apoyo en la abundante interpretación de este derecho realizada por el Tribunal Constitucional y por esta Sala a través del procedimiento de la Ley 62/78.

Esta misma doctrina se reitera en otra sentencia del Tribunal Supremo de 25-06-1998, en la que se declara:

«La contraposición entre el principio de estanqueidad y el de unidad de las valoraciones esta hoy día superada por la doctrina y en especial por la Jurisprudencia.

El principio de estanqueidad surgió de una interpretación literal del artículo 9º, apartado 1, letra b) de la Ley General Tributaria que dispone: 1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán: (...) Por las Leyes propias de cada tributo, precepto del que dedujeron sus defensores y, al principio, el propio Tribunal Supremo, que cada tributo tenía su propio hecho imponible, la propia valoración de éste y su propio procedimiento de determinación de la base imponible, de manera que negaban la interconexión de los tributos dentro del Sistema Tributario.

Este principio de estanqueidad, llevado a su posición extrema, adolecía de graves defectos doctrinales, funcionales e incluso jurídicos, porque negaba la propia existencia de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocía la personalidad jurídica única de la Administración, ignoraba los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etc...

...La propia existencia de un Sistema Tributario lleva, de igual modo, a la negación del principio de unidad, como algo absoluto, porque todo Sistema se basa en la diversidad de sus elementos, de modo que ignorar este hecho, es sencillamente una posición dialéctica que peca de una nociva e irreal simplicidad.

La determinación del valor de los bienes y derechos que integran el hecho imponible de los impuestos sobre el patrimonio, o cuya transmisión opera en los impuestos indirectos sobre el tráfico patrimonial y en los impuestos sobre el volumen de venta, o que generan ganancias de capital gravadas en los Impuestos sobre la Renta, es extraordinariamente diversa, y así los valores pueden ser históricos o actuales, de acuerdo con los valores del mercado o fijados capitalizando rentas reales o medias, ciertas o presuntas, los procedimientos jurídicos pueden ser distintos, estimación directa-contable, indirecta, comprobación administrativa de valores, etc...

Todas estas diferencias deben ser tenidas en cuenta y debidamente ponderadas, a la hora de apreciar si es posible o no la unidad de valoraciones, pero a su vez constituye una axioma que si el concepto técnico fiscal del valor es igual o muy próximo, y el método de valoración admisible es el mismo, como por ejemplo, el dictamen pericial aplicado a efectos de un tributo, no tiene sentido el mantener un valor distinto en el otro tributo.

Por último, no hay inconveniente serio para admitir que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma en un Impuesto del Estado, cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender a efectos de un Impuesto estatal, gestionado por éste, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc, del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias.

La conclusión es que cada caso debe analizarse teniendo presente las similitudes y las diferencias que existen entre los tributos en liza, que es lo que hace esta Sala a continuación» .

En aplicación de esa jurisprudencia, que en realidad aconseja estar a las peculiaridades de cada caso, este Tribunal entiende que el hecho de la Oficina Liquidadora de Alcobendas entendiera que no procedía practicar liquidación provisional relativa al concepto Actos Jurídicos Documentados tras las alegaciones presentadas por la entidad una vez realizada la comprobación de valores por la Subdirección General de Valoraciones de la Comunidad de Madrid, no puede erigirse en obstáculo para el ejercicio de la potestad comprobadora realizada a los efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En el presente caso lo que realmente se está discutiendo es la superficie de las viviendas transmitidos. Es importante resaltar que no existe una escritura rectificativa que corrija los supuestos errores cometidos en cuanto a la superficie construida.

Pues bien, teniendo en cuenta que el Gabinete Técnico ha partido de los metros cuadrados escriturados y que a juicio de la Inspección, las pruebas aportadas por la interesada no son suficientes para acreditar que se cometió un error en la superficie construida escriturada, entiende este Tribunal que en el presente caso la Inspección no queda vinculada por el hecho de que la Oficina Liquidadora de Alcobendas entendiera que no procedía practicar liquidación provisional relativa al concepto Actos Jurídicos Documentados.

Respecto a las alegaciones referentes a que los áticos tienen una superficie inferior a la que tuvo en cuenta el Gabinete Técnico, cabe señalar que la competencia de los Tribunales Económico Administrativos se limita a velar por la legalidad de los trámites procedimentales y comprobar que el dictamen pericial contiene motivación suficiente como para conocer los criterios del técnico actuante, no resultando posible enjuiciar el acierto o desacierto del valor obtenido, ya que supondría revisar los criterios técnicos sustentados por un profesional en el ejercicio de las funciones que le son propias, dada su cualificación específica.

No corresponde a este Tribunal, como tampoco a los demás de revisión en vía administrativa, el enjuiciamiento de la labor técnica propia de los peritos tasadores de inmuebles. Es criterio reiteradamente sustentado por este Tribunal Central que por su carácter eminentemente técnico, a los Tribunales Económico-Administrativos les está vedado enjuiciar los criterios técnicos que han servido de base a las valoraciones, limitándose su misión a velar por la corrección formal del procedimiento evaluatorio. Entiende este Tribunal que si la reclamante estaba disconforme con la valoración efectuada por la Administración, debió promover tasación pericial contradictoria, al haber sido notificada de su derecho a promoverla cuando se notificó el acuerdo de liquidación. Sin embargo, no tiene constancia este Tribunal que la reclamante haya promovido tasación pericial contradictoria.

Pues bien, al respecto queremos indicar:

1) Que la propia sentencia de esta Sala invocada por el órgano administrativo, como deriva de la pág. 16 de la resolución recurrida, señala a este respecto:

Todas estas diferencias deben ser tenidas en cuenta y debidamente ponderadas a la hora de apreciar si es posible o no la unidad de valoraciones, pero a su vez constituye un axioma que si el concepto técnico fiscal del valor es igual o muy próximo y el método de valoración admisible es el mismo, como por ejemplo, el dictamen pericial aplicado a efectos de un tributo, no tiene sentido el mantener un valor distinto en el otro tributo.

Como se reconoce por el TEAC, la parte aportó a la Consejería de Madrid una copia de la Memoria Descriptiva del Proyecto de Ejecución del Edificio, así como diversos documentos fotográficos de la viviendas-ático, con detalle de sus superficies, y ello determinó que se archivara el procedimiento iniciado respecto de la comprobación por el Impuesto TPT-ADJ (en la modalidad AJD) mediante resolución de 23 de febrero de 2011, de la Oficina liquidatoria de la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Madrid.

Y si se acompañaba el detalle de las superficies de los estudios-ático no puede hablarse, como dice la resolución recurrida, de que se está discutiendo la superficie construida, pues aunque no exista escritura rectificativa, dicho extremo fue examinado, verificado y aceptado por la Comunidad Autónoma de Madrid.

Pero es más, la parte presentó ante la Inspección, en el escrito de alegaciones previo a la redacción del acta, como documento nº 5 el expediente de comprobación de valores de la Comunidad de Madrid y su resolución favorable a la actora, y mediante el doc. nº 8, del escrito de alegaciones presentado en fecha 31 de octubre de 2013, informes de valoración de los estudios-ático, elaborados por el Servicio de Valoraciones de la Comunidad de Madrid.

2) La Jurisprudencia del Alto Tribunal se ha mostrado partidaria de la vinculación de las valoraciones entre distintas Administraciones, en SSTS de 9 de diciembre de 2013, RC 5712/2011, FFJJ 4 y 5 y 15 de enero de 2015, RC 1370/2013, FJ4.

Y lo mismo sucede con la sentencia de 15 de septiembre de 2011, confirmada por el T.S. en fecha 9 de diciembre de 2013, RC 5712/2011. Y precisamente nuestra sentencia, en su FJ2, estableció la prevalencia de la superficie catastral sobre la superficie registral, en su FJ5 en los siguientes términos:

QUINTO

- Descartado en la demanda el motivo relativo a la falta subjetiva de vinculación en relación con una de las viviendas transmitidas -por la adquisición en separación de bienes del inmueble por la hija de un administrador de la empresa y por su esposo-, lo que significa que se renuncia a dicho motivo, probablemente ante la convicción de su escasa prosperabilidad, la demanda se centra en dos motivos de nulidad: el primero, de carácter instrumental, pone en tela de juicio las superficies de las viviendas tomadas en consideración por la Inspección a efectos de su valoración, motivo que en sí mismo no tiene virtualidad suficiente, porque no se debate aquí esa superficie sino en la medida en que el error en su apreciación pudiera afectar a la valoración del inmueble objeto de tasación; el segundo consiste en la prevalencia de la valoración seguida ante la Xunta de Galicia, en un procedimiento conducente a la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, sobre la aquí enjuiciada.

En cuanto a la primera de dichas cuestiones, el artículo 1.3 de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, dispone que 3. La descripción catastral de los bienes inmuebles comprenderá sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor catastral y el titular catastral. A los solos efectos catastrales, salvo prueba en contrario, y sin perjuicio del Registro de la Propiedad, cuyos pronunciamientos jurídicos prevalecerán, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos.

La presunción que se contiene en dicha norma afecta, en principio, a todas las características de los bienes inmuebles catastradas, esto es, las físicas, las económicas y las jurídicas. Es en esa consideración y sobre la base de que rige sólo a efectos catastrales, donde juega dicha presunción sin perjuicio del Registro de la Propiedad.

Pero como tal presunción -en el caso enjuiciado, la que se refiere a la superficie de las viviendas que consta en el Catastro, coincidente con la que a efectos de la valoración tuvo en cuenta la Inspección-, quien la niegue debe aportar la prueba de lo contrario, que aquí no se ha producido, pues como acertadamente señala el Abogado del Estado, ni las escrituras notariales hacen prueba de ese dato de hecho frente a los catastrales, ni tampoco tienen ese valor las notas simples registrales, en lo referido a la superficie, que es una característica no amparada por la fe pública registral, como parece admitir la sociedad demandante en su escrito de conclusiones, a lo que en cierto modo se anticipó la demanda, al resaltar la irrelevancia de ese dato de la superficie puesto que, como se sugiere, ese error afectaría a la totalidad de las viviendas de la finca, incluidas las que fueron vendidas a terceros con los cuales no existía la vinculación personal justificadora del ajuste que ahora debemos examinar, lo que minimizaría sus efectos.

3) En el AJD la base imponible según el artículo 30 del RDL 1/1993, de 24 de septiembre es el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa pero ese valor es un concepto muy cercano a lo que es el precio, debiéndose indicar, que según el artículo 46.1 del citado texto, La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o en su caso de la operación societaria o del acto jurídico y ese valor real documentado es el valor de mercado propio del Impuesto sobre Sociedades.

Y creemos, tal como sostiene la demanda, que en ningún caso se puede llegar a concluir que la base imponible de la cuota gradual de la modalidad del AJD no es el valor real del bien o derecho documentado en escritura.

Y ello por cuatro razones, como ha indicado la mejor de las doctrinas, en primer lugar, el hecho de que este gravamen está inserto en el «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», que se presenta como un tributo que grava eminentemente el tráfico patrimonial. En segundo lugar que el gravamen en cuestión haya sido proyectado, al menos inicialmente, como un tributo que cumple una función de cierre en la imposición sobre el tráfico patrimonial, que se instrumenta a través de la incompatibilidad con el ITPO, el IOS y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En tercer lugar y sobre todo, porque se advierte que una característica común a todos los supuestos de hecho potencialmente sujetos a dicho gravamen es que son actos jurídicos que tienen por objeto bienes o derechos en su consideración dinámica; bien porque son actos o contratos que implican

auténticos negocios transmisorios, bien porque son actos o contratos que suponen la incorporación al mundo jurídico patrimonial de bienes o derechos que antes no existían, como ocurre, por ejemplo, en los supuestos de modificación de unidades hipotecarias (agrupación y segregación de fincas, declaración de obra nueva, etc...).

En cuarto lugar y como indica la sentencia del TSJ de Murcia de 18 de diciembre de 2002, es preciso acudir a la LTP en su artículo 10.1 que aunque se refiere a TPO y no a AJD, debe ser tenido en cuenta en virtud de una interpretación sistemática de la Ley; precepto que señala de forma clara que la base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, siendo únicamente deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca

Luego si es aplicable al supuesto de autos el principio de unidad de valoración, aunque procedan de distintas Administraciones, existe proximidad temporal entre las dos valoraciones, e identidad del objeto de comprobación, es evidente que hay que estimar este motivo, declarando la nulidad de la liquidación recurrida, sin que respecto de esta cuestión, sea necesario examinar los restantes motivos de impugnación.

Cuarto.

Nos referimos a continuación a la deducción de los gastos por manutención, desplazamiento y representación del Administrador Único de la sociedad.

El Fundamento de Derecho Sexto del TEAC, desestima este motivo con los siguientes argumentos:

SEXTO: En cuanto a los gastos, la Inspección no considera deducibles determinados gastos relativos entre otros conceptos a comidas, viajes o telefonía al no haber aportado el obligado tributario justificación documental alguna. Asimismo, la Inspección no considera deducibles otros gastos referentes a viajes, comidas o taxis, entre otros conceptos al no justificar la entidad la necesidad de los mismos para la obtención de los ingresos.

La reclamante hace alegaciones respecto de los gastos en los que la Inspección considera que no ha justificado la necesidad de los mismos para la obtención de los ingresos. Alega la reclamante que la naturaleza de dichos gastos (dietas, consumos, desplazamientos del administrador, representación, captación de clientela y relaciones con clientes y proveedores) evidencia la afectación de dichos gastos a la actividad de promoción inmobiliaria, pues constituye expresión de ésta. Señala la reclamante que dada la actividad que desarrolla la entidad, esto es, la promoción inmobiliaria, había numerosos agentes, proveedores, clientes, contratistas, subcontratistas, empleados de banco, entidades aseguradoras, arquitectos, jefes de obra, potenciales compradores que intervenían en el tráfico mercantil de la entidad; señala que para negociar con ellos, identificar posibles proyectos de inversión o revisar simplemente temas ordinarios y del día a día de la promoción y en general, mantener el contacto con dichas personas, el administrador único de la sociedad solía reunirse con ellos en establecimientos de hostelería, que es una práctica común y general en el tráfico empresarial. Considera que la decisión de la Inspección de no aceptar la deducibilidad de estos gastos decanta una contradicción económica: la actividad de promoción inmobiliaria se realizaba sin el concurso de ninguna persona.

Quiere este Tribunal comenzar señalar en primer lugar que el artículo 105.1 de la LGT, dispone que En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Por lo tanto, recae sobre el propio obligado tributario la carga de probar que los gastos cuestionados resultan deducibles, de acuerdo con la normativa aplicable.

En cuanto a los requisitos a los que la normativa vigente somete la deducibilidad de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades, se ha pronunciado este Tribunal Central en reiteradas ocasiones; podemos citar, entre otras, la Resolución de 15 de marzo de 2007 (RG 3603/05) y la de 11 de septiembre de 2008 (RG 1355/07); en concreto, en esta última Resolución se señala:

(...) para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de estar relacionado con los ingresos, debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto presente dicha correlación, esté contabilizado y se haya realizado efectivamente.

Atendiendo a la jurisprudencia al respecto, debe traerse a colación la Sentencia de 1 de octubre de 1997, en el que el Tribunal Supremo, si bien desde la óptica de la normativa aplicable al caso, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dejó muy claro su parecer al vincular la deducibilidad del gasto al

requisito de su necesidad y de la prueba de su efectividad: «(FD 1.º) La única cuestión que se plantea en la presente apelación consiste, como con frecuencia sucede en el ámbito del enjuiciamiento, en la resolución de ese silogismo donde la premisa mayor es la norma y la menor el hecho que determina su aplicación. Respecto de la primera, se trata del art. 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 27 de diciembre de 1978, en cuanto dispone: Para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos; expresión gastos necesarios que claramente entraña un concepto jurídico indeterminado que, como tal, ha permitido a cada intérprete darle sentido y alcance coincidente con su interés o preferencias. (...) (FD 2.º) Esta Sala tiene reiteradamente dicho (v. gr. Sentencia de 25 de enero de 1995) que es una cuestión de prueba que incumbe a la recurrente acreditar la realidad de tales gastos así como su naturaleza y finalidad y, en tal sentido, es lo cierto que ... ». En parecido sentido también la Sentencia del TS de 20 de septiembre de 1988 .

Asimismo en Sentencia de 7 de diciembre de 1995 , «Los gastos para ser deducibles debían reunir tres requisitos sustanciales: A) Ser necesarios. Los honorarios pagados por un profesional a otro profesional, para la realización de proyectos, dictámenes, informes o servicios, cumplen, en el caso de autos, claramente este requisito. 8) Estar probados fehacientemente, utilizando, en principio, todos los medios de prueba, admitidos en Derecho (art. 1.215 del Código Civil , artículo 578 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y artículo 115 de la Ley General Tributaria). C) Corresponder al ejercicio de que se trate».(...)

Por otro lado, este Tribunal, en Resolución RG 3158/2008 de 16/04/2009 señala:

(...) En relación con las alegaciones relativas a la deducibilidad de determinados gastos debe señalarse que es un principio tradicional de nuestro derecho tributario que la consideración de gasto deducible implica una serie de requisitos, tanto de carácter formal (exigible al documento mercantil y a su reflejo contable), como de carácter material (naturaleza del gasto); por ello, los gastos, para ser deducibles de los ingresos, además de ser necesarios para la obtención de los ingresos (en el sentido de correlacionados con ellos), deben estar contabilizados como tales y justificados documentalmente, de tal forma que se acredite la realidad y la naturaleza de los mismos. (...)

En consecuencia, al margen de la contabilización y del cumplimiento de las reglas de imputación temporal (con carácter general, la regla del devengo), se requiere que se acredite su efectividad; que se justifique documentalmente, por cualquier medio de prueba (no sólo a través de la factura y al contrario del rigor formal que opera en este ámbito en el Impuesto sobre el Valor Añadido); que se halle correlacionado con los ingresos (a sensu contrario artículo 14.1 e) del TRLIS) y finalmente, que el gasto no se encuentre comprendido en la enumeración que realiza el artículo 14 de la LIS respecto de los Gastos no deducibles (al margen de otros supuestos de no deducibilidad que se contemplan de modo disperso por el articulado del citado cuerpo legal).

La exigencia de que el gasto esté correlacionado con los ingresos para poder ser deducible, señalada en el Fundamento anterior, ha sido recogida por este Tribunal Económico Administrativo Central en diversas resoluciones (entre otras: Resolución de 10 de octubre de 2007, RG 820/06; Resolución de 30 de abril de 2008, RG 2417/06 y RG 403/07. Resolución de 18 de diciembre de 2008 RG 3149/07, RG 4652/08 y RG 4653/08) y por la Audiencia Nacional en diversas sentencias (entre otras: Sentencia de 2 de julio de 2007, recurso nº 200/06 ; Sentencia de 4 de diciembre de 2007, recurso nº 516/04 ; Sentencia de 11 de febrero de 2008, recurso nº 93/06 ; Sentencia de 2 de febrero de 2009, recurso nº 902/06 ; Sentencia de 12 de febrero de 2009, recurso nº 553/05 ; Sentencia de 4 de febrero de 2010, recurso nº 486/06 ; Sentencia de 31 de marzo de 2010, recurso nº 27/07). Esta última Sentencia recoge lo siguiente:

Cuar to.

(..) A tenor de lo establecido en el 14 LIS (...) Quedan fuera, por tanto, de la excepción a la nota de la liberalidad , aquellos gastos que no discurran en el seno de las relaciones públicas con clientes o proveedores o con el personal de la empresa en virtud de los usos y costumbres , lo que remite, en última instancia, a la necesidad de que quien pretende la deducción acredite la finalidad específica de cada uno de tales desembolsos, tanto en lo que se refiere a la naturaleza subjetiva de clientes y proveedores - o bien trabajadores- de los destinatarios del gasto, como en la índole objetiva de la relación que da lugar a su realización.

(...) afirmaciones carentes del menor intento de prueba, ni en el curso de la inspección, ni en la vía revisora, ni en este proceso, que habría de versar sobre esa supuesta relación de causalidad con los ingresos propios de la entidad, lo que comporta que deba confirmarse la conclusión alcanzada por la Administración respecto de dichos gastos .

También el Tribunal Supremo ha señalado al respecto en sentencia de 3 de diciembre de 2012, recurso de casación núm. 185/2011 , lo siguiente:

(...) es evidente que la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de la realidad o efectividad del mismo, como también lo es que, no siendo fiscalmente deducibles los donativos o liberalidades, no serán gastos fiscales lo que no guarden correlación, por su necesidad, con los ingresos.

Para justificar los gastos cuya deducción fiscal se pretenda se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos, como exigía la disposición adicional séptima de la Ley 10/1985 , pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando las facturas cuestionadas en las actuaciones de comprobación e investigación no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (RJ 2007, 867) (casación 2739/02, FFJJ 4 ° y 5°), 15 de diciembre de 2008 (RJ 2009, 920) (casación 2397/05 , FJ 3 °), 10 de septiembre de 2009 (casaciones 3171/05 (RJ 2010. 797) y 3238/05 (RJ 2010, 798), FJ 3°), 5 de noviembre de 2009 (RJ 2010, 1698) (casación 5349/03, FJ 8 °) y 17 de diciembre de 2009 (RJ 2010, 2309) (casación 4545/04 , FJ 11°)].

En este caso, la entidad no ha acreditado la relación de causalidad de estos gastos con los ingresos propios de la entidad. A juicio de este Tribunal, para poder justificar la necesidad de los gastos, así como su correlación con los ingresos, y por tanto, para poder considerar los gastos como deducibles, es fundamental identificar las personas con las que se tienen las atenciones, así como las que se reúnen con el administrador de la entidad, lo cual no realiza la reclamante, la cual se limita a realizar meras manifestaciones para tratar de justificar la necesidad de los gastos para la obtención de los ingresos.

En consecuencia, se confirma la regularización efectuada por la Inspección respecto de dichos gastos.

La recurrente indica que dichos gastos se refieren al Administrador Único de la sociedad, como dice la demanda, los mismos por se evidencian su afectación a la actividad empresarial de la empresa, es decir, a la actividad de promoción inmobiliaria, atendiendo a la realidad social del tiempo en que la norma debe ser aplicada (art. 3.1 del Código Civil) siendo impensable, lógica, conceptual y económico administrativo, que dicha actividad pueda desarrollarse sin el concurso o intervención humana.

Y claro, resulta absurdo - continúa exponiendo- entender que una sociedad pueda actuar y funcionar sin el concurso y la intervención, a todos los efectos, del Administrador Único de la empresa, quien en el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria interactuaba con todos los agentes del mercado, y para ello, necesitaba reunirse con estos, muchas veces, en lugares de restauración.

Sin embargo no prueba como a ella incumbe, conforme al artículo 150.1 de la L.G.T . que dichos gastos tengan correlación con los ingresos de la sociedad por lo que los mismos pueden deberse a atenciones personales de dicho Administrador o gastos personales de su familia o allegados.

Recordemos que la Jurisprudencia del T.S., STS de 28 de septiembre de 2012, RC 6508/2009 , FJ9, señala que corresponde al sujeto pasivo acreditar la realidad de un pago o gasto, sino cuando menos su correlación con los ingresos de cara a obtener su deducción en el Impuesto sobre Sociedades (FJ6).

De igual manera, las SSTS de 11 de abril de 2013, RC 2414/2010, FJ3 y de 17 de abril de 2013, RC 1836/2010 , FJ3.

En consecuencia procede desestimar este motivo.

Quinto.

En el último se plantea la nulidad de la sanción impuesta de la recurrente, por dos conceptos sancionados, el primero de ellos alude a la deducibilidad de los gastos antes referidos y el segundo, a la acreditación improcedente en la base negativa del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007.

La recurrente aduce la absoluta falta de motivación del Acuerdo de Imposición de sanción.

Respecto de la motivación de la culpabilidad, debemos comenzar por exponer la doctrina del Alto Tribunal sobre dicha cuestión:

SSTS de 18 de julio de 2013 (RC 2424/2010 , FJ 4°), 1 de julio de 2013 (RC 713/2012 , FJ 5°), 30 de mayo de 2013 (RC 4065/2010 , FJ 4°), 7 de febrero de 2013 (RC 5897/2010 , FJ 8°), 28 de enero de 2013 (RCUD 539/2009 , FJ 4°), 20 de diciembre de 2012 (RCUD 210/2009 , FJ 6°), 13 de diciembre de 2012 (RC3437/2010 , FJ 4°), 10 de

diciembre de 2012 (RC 4320/2011 , FJ 4º), 2 de julio de 2012 (RC 4852/2009, FJ 3 º) y 28 de junio de 2012 (RC 904/2009 , FJ 4º).Jurisprudencia reiterada y totalmente consolidada.

a) No se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad;

b) La no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 es insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 [actual artículo 179.2 Ley General Tributaria de 2003], entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, en particular el vigente artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria de 2003 dice entre otros supuestos , uno de los casos en los que la Administración tributaria debía entender que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente;

c) La ausencia de ocultación de datos ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala y Sección del Tribunal Supremo para excluir la existencia de la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 Ley General Tributaria de 1963 , y debe entenderse que reclama, asimismo el actual artículo 183.1 de la Ley General Tributaria de 2003 , y d) Tribunal Supremo ha rechazado que, en principio, pueda apreciarse la existencia de culpabilidad en los supuestos de complejidad o dificultad de las normas, operaciones o cuestiones. La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución española , lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor. Ni los Tribunales Económico - Administrativos ni los Tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. SSTS de 20 de diciembre de 2013 (RC 1537/2010, FJ 4 º) y 10 de diciembre de 2012 (RC 563/2010, FJ 3º, y 4320/2011 , FJ 4º).

Determinación de la culpabilidad a través de las circunstancias descritas en el acuerdo sancionador. STS de 28 de abril de 2014 (RCUD 1994/2012).

Asimismo, en SSTS de 28 de abril de 2014 . RCUD 1994/2012, FJ5 y 23 de febrero de 2015, RC 3855/2013, FJ3, ha declarado que la determinación de la culpabilidad puede estar acreditada con la mera descripción de las conductas que realizan las resoluciones sancionadoras, que no son concebibles, sin concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia.

La STS de 15 de marzo de 2017, RC 1080/2016 , declara en su FJ2, respecto de la motivación de la culpabilidad de una sanción:

2.- La jurisprudencia de la Sala sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador puede resumirse en los siguientes términos.

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT , lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio .

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción,

sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere, tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010, el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable. Y también proclama que en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia, ya que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad.

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

(...)

La insuficiencia de la motivación expuesta resulta de que, de aceptarse como válida, habría que reconocer una infracción tributaria dotada del elemento de culpabilidad en cualquier incremento patrimonial no justificado y en toda regularización derivada de una actuación inspectora.

En el Acuerdo de Imposición de sanción de 10 de marzo de 2014, a la hora de justificar la culpabilidad de la actora se declara en sus páginas 11 a 13 de 20 lo siguiente:

B) Aplicación al caso concreto

A juicio de esta Oficina Técnica, concurre en el obligado tributario el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia en su conducta) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, ya que, como se ha expuesto, incumplió de forma, cuando menos negligente, la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios sancionados, al deducir gastos de los que no aportó justificación documental o respecto de los que no acreditó su correlación los ingresos de la actividad.

Por su parte, no puede considerarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, en especial la de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la aplicación de una interpretación razonable de la norma, ya que no existe ninguna imprecisión en las normas tributarias aplicables en el caso que nos ocupa.

Tanto la normativa general de justificación de los gastos deducidos (artículos 105.1 y 106.3 LGT, sobre la carga de la prueba y la justificación documental de los gastos, respectivamente; y 10.3 y 133 TRLIS, sobre la obligatoriedad de llevar la contabilidad de acuerdo con la legislación mercantil, que obliga a contar con los oportunos soportes documentales de los apuntes contables), como la doctrina de los tribunales, que exige, entre otros, los requisitos de efectividad del gasto y su correlación con los ingresos, determinan que los gastos regularizados debían

estar justificados documentalmente y acreditada su afectación a la actividad empresarial desarrollada, circunstancias que no se cumplieron en el expediente que nos ocupa, de acuerdo con la regularización inspectora.

Más concretamente, en relación con los gastos cuya correlación con los ingresos no prueba el interesado, el artículo 14.1.e) TRLIS es claro al determinar que no resultan deducibles:

e) Los donativos y liberalidades.

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

Por tanto, vistos los hechos y circunstancias acaecidos en el período comprobado, descritos en el acuerdo de liquidación del que deriva el presente expediente sancionador, debe considerarse que la conducta del obligado tributario es culpable y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que el contribuyente ha incumplido de forma, cuando menos negligente, sus obligaciones tributarias, como se acaba de exponer.

Profundizando en el concepto de negligencia señalado en el artículo 183 de la LGT, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la Sentencia 76/1990 refiriéndose al deber constitucional de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica, lo que implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. El conjunto de normas, derechos y obligaciones en las que se concreta ese deber no se compagina con la actitud de descuido o desinterés que caracteriza el concepto de negligencia. De igual manera, la Circular de la Dirección General de Inspección de 29 de febrero de 1988, a la que aluden reiteradamente las Sentencias del Tribunal Supremo, afirma que la negligencia no exige para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos en la misma.

La culpabilidad o negligencia en el ámbito tributario consiste, en definitiva, en la no realización del comportamiento exigible, según la naturaleza de la obligación. La negligencia, como elemento subjetivo de la infracción, ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, es decir, con los medios personales y materiales, en sus aspectos cuantitativos y cualitativos, de que dispone o debiera disponer.

De esta forma, en el caso que nos ocupa, teniendo en cuenta que estamos en presencia de una entidad mercantil dedicada a la promoción inmobiliaria con un activo de más de 7,5 millones de euros, en 2008, y de más de 5,5 millones, en 2009, debe entenderse que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente, conociendo o teniendo la obligación de conocer la normativa tributaria aplicable (en este caso, los requisitos de deducibilidad de los gastos contabilizados), la incumple, a diferencia de los supuestos en que la declaración sea incorrecta en razón de algunas deficiencias u oscuridades de la norma que justifiquen una divergencia de criterio jurídico razonable, lo que, como se ha expuesto, no sucede en el presente caso en que la normativa aplicable era clara, teniendo la obligación de conocerla y aplicarla, más una sociedad con la actividad y el tamaño de la interesada, por lo que no puede considerarse su declaración completa y veraz, ni apreciarse interpretación razonable de la norma, sino que, por el contrario, su conducta debe ser considerada como culpable en grado, cuando menos, de negligencia.

El mismo Tribunal Supremo ha manifestado que, para excluir la responsabilidad, las interpretaciones discrepantes deben ser razonables y razonadas. Así, por ejemplo, la STS de 20-11-1991 determinó que ... Sin embargo, sin desconocer la doctrina jurisprudencial que, ante una diferencia razonable de criterio respecto de la interpretación de normas tributarias, admite que esta dificultad puede ser causa excluyente de culpabilidad, en el campo de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública, hay que convenir en que la aplicación de este criterio no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscita en orden al sentido y alcance de una normativa tan señaladamente susceptible de controversia, pues de otro modo quedaría sin contenido la más común de las infracciones fiscales, deducida de la falta de declaración del hecho imponible.

Y la STS de 19-12-1997 declara que: Aunque es cierto que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria, y por lo tanto la procedencia de sanción, de 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, en 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 resultaran impunes. No basta pues que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad.

De ahí que la invocación de alegaciones no opera de modo automático como excluyente de la culpabilidad sino que aquéllas han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como culpable, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible

En este caso, la claridad y evidencia de la conducta del obligado tributario contraviniendo la normativa aplicable en materia de acreditación de los gastos no se justifica en una laguna legal o en la aplicación razonable de la normativa tributaria, ni reviste los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible, lo que daría lugar a la exclusión de responsabilidad

En consecuencia, se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta, al menos negligente, ha provocado la minoración improcedente de la renta generada en el ejercicio 2008 y se ha dejado de ingresar la cuota procedente por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003 .

Pues bien, la Sala, en cumplimiento de la exigencia contenida en la STS de 23 de mayo de 2016, RC 4133/2014 . FJ2, aprecia que dicha motivación cumple el estándar de motivación exigido por la Jurisprudencia del T.S., pues en ella se establece que la imposición de la sanción, por uno y otro concepto, pues son un prius y un posterior, se debe a que la actora se dedujo gastos de los que no aportó justificación documental o respecto de los que no se acreditó su correlación con los ingresos por la recurrente, se identifica por tanto, la modalidad negligente producida, cuyo incumplimiento es determinante de la desidia apreciada, tal como señala la STS de 28 de febrero de 2017 , FJ4.

Por otra parte, en esa conducta, como hemos declarado en sentencia de 18 de abril de 2017, recurso 293/2014 . FJ4, la culpabilidad está ínsita.

Por todo ello, procede desestimar este motivo y, por ende estimar parcialmente el recurso.

Sexto.

Con arreglo al artículo 139.1.2 de la LJCA , cada una de las partes pagará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad. Naturalmente la petición sobre la responsabilidad subsidiaria de los miembros de la Sala del TEAC que han dictado dicha resolución es ajena a este proceso.

FALLO

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

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Camino Nuevo Properties, S.L.U., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de febrero de 2015, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos exclusivamente en los términos de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración, confirmándola en el resto de sus pronunciamientos por ser ajustada a derecho, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá

acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.