

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067540

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 228/2017, de 18 de mayo de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 311/2015

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Dilaciones. Aplazamientos. Falta de aportación de documentación. De la lectura de las diligencias se deduce que las dilaciones son tales y tienen indudable trascendencia pues además de aplazamientos hubo falta de aportación de documentación. El juicio de valor sobre la suficiencia o insuficiencia de la documentación corresponde a la Inspección. No se exige que exista una absoluta imposibilidad de continuación a la actuación inspectora.

IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Transparencia fiscal. Disolución y liquidación de sociedades transparentes. Transmisión de un inmueble recibido por disolución de sociedad transparente. El inmueble adquirido tras la disolución estaba siendo rehabilitado para su venta a la Generalitat. En la transparente tenía la calificación de inmovilizado. Al recibirlo la socia no tiene por qué mantener su carácter de inmovilizado, sino que al no ser destinado a servir de forma duradera a la actividad de la empresa constituirá una existencia. El ajuste negativo que efectuó la sociedad que recibió el bien en la disolución por aplicación de la disp. trans. 2.ª Ley 46/2002 en 2003, debió tenerse en cuenta a la hora de ajustar el valor de adquisición en 2004 cuando fue transmitido el inmueble. No procede la deducción por reinversión al tratarse de una existencia. Es indiferente la calificación que tenía el inmueble en la sociedad transparente disuelta. Lo que determina la afectación es el destino real para la transmitente [Vid., Consulta ICAC nº 3, BOICAC 52/2002, (NFC016998)]. En este caso al incorporarse al patrimonio de la sociedad en estado de rehabilitación, que la misma concluye, y ser efectivamente destinado a la venta tiene la consideración de existencia, por lo que no cabe aplicar la deducción por reinversión. **Base imponible. Gastos deducibles. Realidad del servicio. Arrendamiento de maquinaria para extracción.** No hay contrato y la producción no experimenta incremento. La entidad arrendadora no declaró IVA, ni IS. En procedimiento penal se dictó el sobreseimiento por ausencia de indicios y por prescripción. Pero esto no impide la regularización por la Inspección de acuerdo a sus propios criterios y principios. Como el sujeto no ha probado de manera suficiente la realidad del servicio, no se admite como gasto. Procede la sanción.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 104, 105, 108, 150, 179, 180 y 183.
RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), arts. 55 y 104.
Ley 46/2002 (Reforma parcial del IRPF) disp. trans. segunda.
RD Ley. 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.
RD Leg. 1564/1989 (TR LSA), art. 184.
Ley 1/2000 (LEC), arts. 222 y 386.
RD 939/1986 (RGIT), art. 66.
Ley 29/1998 (LJCA), art. 88.
Ley 230/1963 (LGT), art. 77.
Constitución española, arts. 24 y 25.

PONENTE:

Don Jesús María Calderón González.

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000311 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03447/2015

Demandante: BENITO ARNÓ E HIJOS, S.A.

Procurador: MARÍA SALUD JIMÉNEZ MÚÑOZ

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°:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a dieciocho 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 311/2015 , se tramita a instancia de BENITO ARNÓ E HIJOS, S.A., entidad representada por la Procuradora doña María Salud Jiménez Muñoz, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de marzo de 2015, relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, 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 1.111,053,78 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- La parte indicada interpuso, en fecha, 10 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

Que teniendo por presentado el presente escrito tenga por formalizada demanda en autos de recurso contencioso-administrativo número 311/2015, interpuesto contra la Resolución del TEAC de 5 de marzo de 2015 y, en su día, previos los trámites legalmente preceptivos, dicte Sentencia por la que anule la citada Resolución y los Acuerdos de Liquidación y de Imposición de Sanción que confirma conforme a lo expuesto en el presente escrito de demanda.

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.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó auto de fecha 6 de noviembre de 2015, acordando el recibimiento a prueba, 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 10 de diciembre de 2015 y finalmente, mediante providencia de 8 de mayo de 2017 se señaló para votación y fallo el 10 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 Benito Arnó e Hijos, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de mayo de 2015, estimatoria parcial de las reclamaciones económico administrativas formuladas contra el Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de fecha 03-02-2012 relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, y su correlativo expediente sancionador.

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

Primero.

Con fecha 07-05-2010 se procedió a incoar al obligado tributario en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 dos actas: una previa en conformidad nº A01- NUM000 y otra también previa pero en disconformidad nº A02- NUM001 , habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 18-12-2008.

Dichas actas fueron confirmadas por el Inspector Regional de Cataluña, la primera mediante el transcurso del mes en base a lo establecido en el artículo 187.3 del Reglamento General de Gestión e Inspección (RD1065/2007 - RGGI), y la segunda mediante Acuerdo de liquidación de 30-09-2010, notificado al interesado el 06-10-2010.

Segundo.

Apreciada respecto del citado ejercicio 2004 la comisión de una infracción tributaria del artículo 191 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción, de fecha 30-09-2010, el 06-10-2010, imponiéndose sanción leve al 50%.

Tercero.

Con fecha 25-06-2010 se procedió a la remisión al Ministerio Fiscal del expediente administrativo por la presunta comisión de Delitos contra la Hacienda Pública con relación a los hechos no regularizados en las actas a las que se ha hecho referencia anteriormente.

Cuarto.

Disconforme el interesado con los referidos Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción interpuso contra los mismos ante el Tribunal Económico Administrativo Central las reclamaciones económico-administrativas nº NUM002 y NUM003 , respectivamente; en fecha 29-10-2010.

Quinto.

Con fecha 23-11-2011 tuvo conocimiento la Administración tributaria de Auto de fecha 14-11-2011 del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 2 de Balaguer en el que se señalaba que en fecha 05-07-2010 el Ministerio Fiscal presentó ante dicho Juzgado querrela contra determinadas personas con relación a unos hechos que presentaban características que hacían presumir la posible existencia de una infracción penal por un presunto delito contra la Hacienda Pública y un presunto delito de falsedad documental, tipificados en los artículos 305 y 392 del Código Penal respectivamente, acordando el Auto en cuestión el sobreseimiento provisional de las diligencias previas nº 614/2010, como consecuencia de (...) que no ha quedado acreditado que se hayan cometido los delitos que dieron lugar a la causa .

Sexto.

Como consecuencia de lo anterior, se procedió a reanudar las actuaciones administrativas interrumpidas por remisión del expediente administrativo a la jurisdicción penal. Dicha reanudación se realizó mediante, Comunicación de 29-11-2011, notificada al obligado tributario ese mismo día.

Tras dicha reanudación, en fecha 22-12-2011 se procedió a la incoación del acta de disconformidad nº A02- NUM004, relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004. Asimismo se inició procedimiento, sancionador respecto de dicho tributo y ejercicio.

Con fecha 03-02-2012 la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña dictó sendos Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, notificados al obligado tributario el 06-02-2012.

La entidad BENITO ARNÓ E HIJOS, S.A. presentó declaración por el periodo impositivo objeto de comprobación con los siguientes importes:

EJERCICIO BASE IMPONIBLE LÍQUIDO A INGRESAR

2004 1.972.460,61 214.954,42

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa, los siguientes:

Ejercicio 2004

Base imponible 6.514.340,32

Líquido a ingresar 2.133.758,59

Autoliquidación 214.954,42

Liquidación provisional 732.070,29

Cuota del acta 1.111.053,78

Intereses de demora 404.264,83

Deuda tributaria 1.515.318,61

Imponiéndose sanción según el siguiente detalle:

LEY 58/2003

Artículo aplicable 191

Calificación infracción GRAVE

BASE SANCIÓN1.918.784,17

Sanción mínima50%

Perjuicio económico 25%

Total sanción en % 75%

SANCIÓN (en euros)1.439.088,13

Deducción sanción A01- NUM000 37.830,05

Deducción sanción A02- NUM001 366:035,15

SANCIÓN EFECTIVA1.035.222,93

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad BENITO ARNÓ E HIJOS S.A., constituida el 20-09-1965, la misma se encontraba clasificada en el epígrafe 507 CONSTRUCCIÓN DE TODA CLASE DE OBRAS del IAE, consistiendo su objeto social en:

La industria de fabricación de ladrillos y tejas y otros materiales de construcción, su transporte, venta, tratamiento de áridos y demás funciones anexas a las expresadas; la industria de contratista de obras públicas, construcción de edificios y cualquier clase de obras y trabajos de construcción, explanación, promoción de viviendas de todo tipo y cualquier otro que tenga relación con los expresados; la explotación de fincas rústicas, y maquinaria agrícola propiedad de la sociedad o cuya explotación tenga encomendada, con todas las funciones anexas a la dicha.

Séptimo.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

Contabilizó el obligado tributario como gasto del ejercicio determinadas facturas recibidas, si bien, a juicio de la Inspección, debió el contribuyente haberlas contabilizado como adquisición del inmovilizado para proceder posteriormente a contabilizar las amortizaciones pertinentes a efectos de incorporar dichos gastos a la cuenta de pérdidas y ganancias, no admitiéndose por tanto su deducibilidad excepto en la medida en que correspondieran a la amortización fiscalmente deducible por el período de tiempo comprendido desde su entrada en funcionamiento hasta la finalización del ejercicio social de la empresa. (Regularizado en la liquidación previa practicada por las causas respecto de las que la Inspección no apreció indicios de delito fiscal).

Asimismo, contabilizó el obligado tributario como gasto deducible un importe de 1.050.000,00 € en la cuenta nº 14209007 Provisión para responsabilidad litigios UTE VI, no teniendo para la Inspección el carácter de deducible al no ser, un gasto necesario para la obtención de los ingresos sino que derivó de un actuar negligente. (Regularizado en la liquidación previa practicada por las causas respecto de las que la Inspección no apreció indicios de delito fiscal).

Aplicó el contribuyente en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 deducción del artículo 42 del TRLIS por los beneficios extraordinarios derivados de la venta de un edificio sito en el nº 38 de la Avenida Meridiana y en el nº 109 de la calle Joan de Austria de Barcelona, calificándolo la Inspección como existencia negando por tanto la aplicación de la deducción en cuestión. (Regularizado en la liquidación previa practicada por las causas respecto de las que la Inspección no apreció indicios de delito fiscal).

En lo que respecta al beneficio computable fiscalmente por la venta del inmueble citado en el punto anterior, considera la Inspección que BENITO ARNÓ E HIJOS S.A., perfecto conocedor de la Disposición Transitoria 2ª de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, hizo valer lo dispuesto en la misma en el ejercicio 2003, cuando su aplicación le era beneficiosa y favorable a sus intereses ajustando negativamente el resultado contable, sin que por el contrario aplicase dicha Disposición en el ejercicio 2004, cuando ya no le resultaba favorable, debiendo por tanto ajustar el valor de adquisición de la finca y declarar un mayor beneficio en la venta del inmueble al haberlo adquirido en la disolución de la sociedad transparente MRV INMOBLES S.A. (Cuestión que es objeto de regularización y discusión en el Acuerdo que ahora nos ocupa).

Por otra parte, dado que el edificio enajenado fue calificado por la Inspección de existencia, no procedería realizar ningún ajuste al resultado contable por corrección monetaria del artículo 15.11 de la LIS.

El último motivo de regularización es el referente a la deducción como gasto de la factura emitida por la sociedad INVERSIONES DEL SOMONTANO S.L., considerando la Inspección que aunque en el ámbito penal se haya considerado que no existen pruebas suficientes sobre la falsedad de la factura en cuestión, en el ámbito administrativo no se ha probado suficientemente la realidad del servicio documentado en la misma, por lo que procede su regularización en vía administrativa. (Cuestión que es objeto de regularización y discusión en el Acuerdo que ahora nos ocupa)

Octavo.

Con fecha 30-05-2012, notificada al interesado el 06-06-2012, dictó el TEAC resolución desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas nºs NUM002 y NUM003, disponiendo:

Por lo expuesto, EL TRIBUNAL CENTRAL, EN SALA, como resolución de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante este Tribunal Central por BENITO ARNÓ E HIJOS, S.A., contra acuerdos de liquidación y sanción, ACUERDA: DESESTIMARLAS, confirmando los acuerdos impugnados.

Dicha resolución fue objeto de recurso contencioso administrativo nº. 300/2012 que según las bases de datos de este Tribunal está pendiente de fallo.

Noveno.

Disconforme el interesado con los referidos Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de fecha 0.3-02-2012 (notificados al obligado tributario el 06-02-2012), interpuso contra los mismos ante este Tribunal económico administrativo Central las reclamaciones económico-administrativas nºs 1093/12 y 1109/12, respectivamente, en fecha 05-03-2012 planteando las cuestiones siguientes:

Primera.- Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2004.

Segunda.- Incorrecta determinación de la plusvalía obtenida en la transmisión del inmueble adquirido en la disolución de MRV INMOBLES S.A.

Tercera.- Realidad del servicio prestado por la entidad INVERSIONES DEL SOMONTANO S.L.

Cuarta.- Imprudencia de la sanción practicada e inexistencia de ocultación.

DÉCIMO: En fecha 5 de marzo de 2015, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) dictó resolución en los siguientes términos:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico administrativas n° 1093/12 y 1109/12 interpuestas por la entidad BENITO ARNO E HIJOS S.A., ACUERDA: 1°) DESESTIMAR la reclamación n° 1093/12 confirmando el Acuerdo de liquidación impugnado y 2°) ESTIMAR PARCIALMENTE la reclamación n° 1109/12 anulando el Acuerdo de imposición de sanción impugnado al objeto de que se dicte nuevo Acuerdo de conformidad con lo dispuesto en el último Fundamento de Derecho de la presente resolución.

Contra dicha resolución se interpone el presente recurso.

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Sobre la prescripción del derecho de la Administración a regularizar la situación de su representada. Expone, que la Comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se produjo el 18 de diciembre de 2008 y que las mismas finalizaron mediante la notificación de la liquidación y sanción el 6 de febrero de 2012. Y a tal efecto:

a) En ningún caso, los puntuales retrasos en la aportación de alguna documentación impidieron a la Inspección continuar desarrollando su labores de comprobación.

b) Es improcedente la dilación imputada entre el 2 de enero y 10 de junio de 2009.

c) La Inspección desconoce la obligación de conceder un plazo de 10 días para atender las solicitudes de información cuando imputa a la parte una dilación entre el 1 de agosto y el 15 de septiembre de 2009.

- Correcta determinación de la plusvalía obtenida en la transmisión del inmueble adquirido en la disolución de MRM Inmuebles.

Realidad del servicio prestado por Inversiones Sotomontano.

- Improcedencia de la sanción impuesta.

Tercero.

Como se ha indicado en el primer motivo del recurso, la recurrente invoca la prescripción del ejercicio 2004 por la excesiva duración del procedimiento inspector.

Pues bien, como consta acreditado en la resolución del TEAC recurrida, previamente a la que nos ocupa existió otra resolución del TEAC, de fecha 30 de mayo de 2012, dictada respecto de la liquidación practicada por las causas respecto de las que la Inspección no apreció indicios de delito fiscal, que resolvió las reclamaciones económico administrativas n° NUM002 y NUM003, de carácter desestimatorio, resolución a su vez impugnada, ante esta Sala y Sección en el recurso 300/12, que finalizó mediante sentencia de 3 de junio de 2015, estimatoria parcial de las pretensiones de la actora.

Y en ese recurso, referido a los ejercicios 2004 y 2005, se planteó idéntico motivo al hoy enjuiciado en el presente recurso, motivo desestimado por el Tribunal en base a los siguientes razonamientos:

TERCER O.- Prescripción por exceso de plazo de actuaciones inspectoras.

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

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

Frente a tal alegación, procede en primer término traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29 de enero de 2014, Recurso de Casación 4649/2011 y en concreto la lectura de su Fundamento de Derecho

Segundo en el particular siguiente Efectivamente, para poder imputar la dilación al interesado se requiere actuación diligente por parte de la Administración. Esto es, es necesaria la fijación de un plazo para cumplir con lo requerido e incumplido, así como proceder a nuevos requerimientos cuyos plazos pueden ser computados como dilaciones al recurrente, pero ello dentro de lo razonable a fin de cumplir con las funciones inspectoras, pues la ausencia reiterada de lo cumplimentación de lo requerido no puede justificar un alargamiento irracional de las actuaciones, ya que el ordenamiento jurídico arbitra medios para fijar los elementos tributarios aún frente a la inactividad del interesado .

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

Veamos:

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

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

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

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

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

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

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

En Lleida, a las 12:30 horas del día 22 de junio de 2009, constituida la Inspección de los Tributos en las oficinas del obligado tributario, sitas en Cr. CJ Taquígrafo Martí, 15 bajos, al objeto de documentar los hechos, circunstancias y manifestaciones del compareciente, en su caso, resultantes de la actuación inspectora, en relación con el expresado obligado tributario y presente D. Jordi Obiols Ysac con N.I.F. 40873965K, como representante autorizado, se hace constar que:

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

- En la diligencia n° 4, extendida el 9 de julio de 2009, se deja constancia de la entrega de la documentación hasta entonces pendiente.

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

- En la diligencia n° 5 , extendida el 30 de junio de 2009 se deja constancia de nueva dilación:

Se adjunta a la presente como anexo n° 1. Previa firma por parte del compareciente y el actuario en prueba de conformidad, el fax del obligado tributario, de fecha 23-07-2009, solicitando posponer la visita concertada para el día 22 de julio de 2009 para el día de hoy a las 10:30.

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

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

- En la diligencia n° 6 del ,15 de septiembre de 2009, se deja constancia de una nueva dilación:

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

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

- En la diligencia n° 7, extendida el 5 octubre de 2009 se deja constancia de lo siguiente:

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

comparecencia o desde el día siguiente al delfín del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado...

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

- En la diligencia n° 10, de 3 de diciembre de 2009, y tras las diligencias n° 8 , de 29 de octubre, y n° 9 , de 19 de noviembre, se deja constancia de lo siguiente:

Se adjunta a la presente como anexo n° 1 el fax del obligado tributario, de fecha 24-11-2009, solicitando posponer la visita concertada para el día 26 de noviembre de 2009 para el día de hoy a las 9:30 horas.

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

- En la diligencia n° 11 de 17 de noviembre de 2009, se deja constancia de lo siguiente:

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

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

No se aporta lo solicitado por el punto 7. letra c) de la diligencia n° 10 y vuelto a solicitar por el punto 3, letra é) de la diligencia n° 11 de fecha 17-T2-09. relativo a los justificantes de la Provisión para responsabilidad de litigios (cuenta 14200001) y Provisión para responsabilidad litigios. UTE Vi (14209007) .

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

- En la diligencia n° 13, de 25 de enero de 2010, se deja constancia de lo siguiente:

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

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

En relación con lo solicitado por el punto 7, letra a) de la diligencia n° 10 y vuelto a solicitar por el punto 3, letra c) de la diligencia n° 11 de fecha 17-12-09, se aportan el resto de los certificados emitidos por dichas UTEs, según manifiesta el compareciente. Dicha documentación se incorpora al expediente como anexo n° 1. previa firma por parte del compareciente y el actuario en prueba de conformidad. El compareciente manifiesta que: El resto de certificados se aportaran en la próxima visita .

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

- En la diligencia n° 14, de 9 de febrero de 2010, se deja constancia de:

En relación con lo solicitado por el punto 1, letras a) y b) de la diligencia n° 11 de fecha 17 de diciembre de 2009, se aportó documentación que ampara la realidad material de dicho gasto así como su vinculación con las obras realizadas en el edificio Joan d'Austria, quedando pendiente de aportar los contratos privados que fundamentan dichos gastos, que fueron nuevamente requeridos por el punto 2 de la diligencia n° 13, de 25 enero de 2010. Dicho contrato privado (de fecha 28/10/2003), se aportó en fecha 3 de febrero de 2010 y se incorpora al expediente como anexo n° 1, previa firma por parte del compareciente y el actuario en prueba de conformidad.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Así el Equipo de Inspección manifestó que:

De acuerdo con lo recogido en el punto 3 de la Diligencia n° 5 de fecha 30 de julio de 2009: El compareciente manifiesta que; los representantes de la empresa así como parte del personal de la misma disfrutará de las vacaciones durante el mes de agosto, por lo que solicita aplazamiento de las actuaciones hasta mediados del mes de septiembre .

Se considera procedente dicha solicitud y se fija la próxima visita para el día 15 de septiembre de 2009 en las oficinas del obligado tributario a las 10:30 horas. Se le advierte al compareciente que, de acuerdo con los fundamentos jurídicos contenidos en el penúltimo punto de lo presente diligencia, dicha causa no imputable a la

Administración (conforme a lo establecido en el artículo 104 punto C del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e Inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos), extendiéndose dicha dilación desde el 1 de agosto hasta el 15 de septiembre .

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

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

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

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

Y como se ha visto, los periodos de dilación son idénticos en ambos recursos, así como existe coincidencia entre las alegaciones de la parte en uno y otro recurso, aunque en el que hoy nos ocupa se refiere fundamentalmente a elementos acogidos a la libertad de amortización y los ajustes al resultado contable practicado en el Impuesto sobre Sociedades, durante los años objeto de la Inspección.

Pero salvo este extremo, las Diligencias y Aplazamientos son las mismas en uno y otro caso, aunque en uno se refieran a unos conceptos y en el otro, a conceptos diferentes.

Luego por esas razones, fundadas en el principio de unidad de doctrina y seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y de igualdad (art. 14 CE) procedería desestimar el motivo .

Además, procede señalar otros elementos de interés:

1) En el Acta de Disconformidad NUM004 , de fecha 22 de diciembre de 2011, causa de la presente regularización, se discuten (págs. 1 a 6 de 33) todas las dilaciones imputables a la actora, incluido el aplazamiento del 1 agosto hasta el 15 de septiembre, fecha que no es desproporcionada temporalmente hablando.

Y lo mismo sucede con el Acuerdo de Liquidación, que se remite al Acta de Inspección (pág. 20 y 21 de 47) de 3 de febrero de 2012.

2) La jurisprudencia reiterada del T.S., por todas la STS de 21 de marzo de 2017, RC 351/2016 , FJ3 ha señalado Además debe tenerse en cuenta que la apreciación de una dilación imputable al interesado no exige, que siempre e ineludiblemente, deba producirse una absoluta imposibilidad de continuación de la actividad inspectora pues, como decía la sentencia de esta Sala de 29 de enero de 2014 (cas. 4469/2011) es posible que exista paralización imputable, y a la vez que la Administración haya practicado diligencias y actuaciones .

En STS de 8 de octubre de 2012, RCU 114/2011 , FJ6, se ha declarado que la imputabilidad de la paralización no tiene por qué ser total ni que impida a la Administración Tributaria continuar con la tramitación de la inspección.

3) La recurrente prestó su plena conformidad con la Diligencia nº 5, firmando la misma sin reparo y objeción alguna, con lo que devienen de aplicación la STS de 25 de enero de 2012, RC 5899/2006 , FJ2.

4) Nos queda enjuiciar, el último motivo relativo a que la Administración no concedió expresamente el plazo de 10 días, cuando consideró como plazo de dilación desde el 1 de agosto del 2009 (al día siguiente de la Diligencia de 30 de julio de 2009), hasta la nueva comparecencia el 15 de septiembre de 2009.

En este caso es evidente, y como decía nuestra sentencia entre ambas fechas transcurren más de 10 días y esos días lo son en un periodo no vacacional.

Ahora bien, como declara la STS de 4 de abril de 2017, RCU 2659/2016 , FJ2, esa posibilidad de considerar entendido el plazo de forma implícita, es contraria a la doctrina del Alto Tribunal, pues conforme al artículo 31 bis 2 del RD 939/1986, de 25 de abril , sólo es posible imputar una dilación por retraso en la aportación de documentación si previamente se ha concedido un plazo expreso (no implícito) para aportar la documentación .

Ahora bien, la exclusión de diez días es irrelevante a los efectos de la prescripción, pues partiendo de los propios datos del escrito rector las actuaciones habrían tenido una duración de 630 días, y de ellos se computarían como dilaciones, 312 días, por lo que en ningún caso se incumpliría el plazo del artículo 150.1 de la L.G.T. de 2003

En definitiva, el motivo debe ser desestimado.

Cuarto.

En el siguiente plantea la actora la correcta determinación de la plusvalía obtenida en la transmisión del inmueble adquirido en la disolución de la sociedad Transparente MRM Inmobles.

El TEAC en el Fundamento de Derecho Tercero de su resolución, aborda la cuestión en los siguientes términos:

Tercero.

Alega en segundo lugar el interesado la incorrecta determinación por parte de la Inspección de la plusvalía obtenida por BENITO ARNO E HIJOS S.A. en la transmisión del inmueble adquirido en la disolución de MRV INMOBLES S.A., manifestando al respecto lo siguiente:

A juicio de mi representada, la regularización contenida en el Acuerdo de Liquidación en relación con este punto es incorrecta por los siguientes motivos:

1. BENITO ARNÓ aplicó la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 46/2002 en sus estrictos términos en el momento de calcular la renta gravable derivada de la transmisión del inmueble adquirido en la disolución de MRV INMOBLES.

2. La liquidación practicada es incongruente con las conclusiones alcanzadas en el Acuerdo de Liquidación con número de referencia NUM001, también relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, en el que se calificó el inmueble adquirido en la disolución de MRV INMOBLES como existencia.

Señalando la Inspección en el Acuerdo de liquidación que nos ocupa:

OCTAVO: 8...):

En primer lugar debemos determinar si los elementos patrimoniales objeto de transmisión cumplen los requisitos exigidos para considerarlos susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en dicho artículo. En este caso, dada la naturaleza de los mismos, se trata de determinar si pertenecen al inmovilizado material y se han poseído con al menos un año de antelación a su transmisión.

Recordemos que el inmueble transmitido fue adquirido por el obligado tributario en la disolución, mediante escritura pública de fecha 29 de junio de 2004, de la sociedad MRV Inmobles, SA. Dicha disolución se acogió a la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre sobre Disolución y liquidación de sociedades transparentes.

La sociedad MRV Inmobles, SA había procedido, mediante escritura pública de 23 de octubre de 2003, a constituir un censo enfitéutico sobre dicha finca así como a su enajenación a favor de la Generalitat de Cataluña. Según la cláusula B de dicha escritura, la compraventa de dicho edificio estaba condicionada a que el vendedor entregase dichas fincas una vez realizadas determinadas obras cuyo plazo de ejecución finalizaba el 24 de agosto de 2004.

Para la ejecución de dichas obras la sociedad MRV INMOBLES, SA firma un contrato privado de ejecución de obra de rehabilitación en fecha 28 de octubre de 2003 con la sociedad PAVIMENTOS, CONSTRUCCIONES Y ÁRIDOS, SL.

Como consecuencia de la asignación del inmueble al obligado tributario en la disolución de MRV, éste, en su calidad de propietario, procedió a continuar la ejecución de las mencionadas obras y, en fecha. 13 de agosto de 2004 a su venta a la Generalitat de Cataluña.

...Desde este punto de vista, debemos calificar el edificio sito en la calle Joan de Barcelona como existencia, ya que cuando se incorpora al patrimonio de Benito Arnó e Hijos, SA dicho edificio está siendo rehabilitado para su posterior venta a la Generalitat.

En efecto, la escritura pública de disolución de MRV Inmobles, SA es de fecha 29 de junio de 2004 mientras que la factura de venta de dicho edificio es expedida por el obligado tributario el 13 de agosto de 2004, por lo que permanece en el patrimonio del obligado tributario mes y medio. Durante ese período, en ningún momento se ha

destinado por el obligado tributario a servir de forma duradera en la actividad de la empresa, ni mediante el uso propio ni mediante su explotación económica.

En su escrito de alegaciones el interesado, viene a decir que si la Inspección en el acta de conformidad incoada a MRV Inmobles SA reconoce la calificación de Inmovilizado de dicho inmueble, esta calificación debe mantenerse en BENITO ARNÓ E HIJOS SA, puesto que dicha sociedad se subroga en la posición jurídica de MRV Inmobles SA tras la disolución y liquidación de ésta.

Debemos señalar al respecto, que el hecho de que BENITO ARNÓ E HIJOS SA se subrogue en la posición jurídica de MRV Inmobles SA en la escritura de fecha 23 de octubre de 2003 tanto en lo referente al censo enfiteúatico constituido como en la posterior compraventa sujeta a condición suspensiva, y acepte íntegramente y de forma incondicional todos los derechos y obligaciones dimanantes de dicha escritura, nada tiene que ver con la calificación que dicho inmueble tenga para dicha sociedad.

El obligado tributario debe calificar el inmueble recibido como inmovilizado o como existencia en función del destino que vaya a darle al mismo, sin que en ello influya el destino que tuviera anteriormente en la sociedad de la cual o las obligaciones que respecto al mismo haya adquirido al subrogarse en la escritura anteriormente celebrada.

Puesto que el destino de dicho inmueble desde el momento de su adquisición por parte del obligado tributario era el de su venta, no puede calificarse el mismo como inmovilizado, incumpléndose de este modo el primer requisito que deben cumplir los elementos patrimoniales transmitidos para poder acogerse a la deducción por reinversión prevista en el artículo 42 del TRLIS.

La consideración del inmueble como existencia en la sociedad BENITO ARNO E HIJOS SA no supone por parte de la Inspección ir en contra de los actos propios, como pretende el interesado en sus alegaciones, ya que no se está modificando la calificación que del mismo se hizo en el acta incoada a MRV Inmuebles SA con relación a dicha sociedad, sino que se ha procedido a comprobar que en la sociedad adquirente del mismo tras la disolución y liquidación de aquélla, dicho inmueble no se ha destinado a servir de forma duradera en la actividad de la empresa.

Como consecuencia de la calificación como existencia del inmueble mencionado, procede modificar la base imponible declarada en el ejercicio 2004 en 101.268,64 euros por dotaciones a la amortización improcedentes ya que las mismas sólo son admisibles cuando se practican sobre un inmovilizado y no sobre existencias.

Asimismo, no procede admitir las cantidades deducidas por el obligado tributario en concepto de reinversión de beneficios extraordinarios que ascendieron, para el ejercicio 2004 a 329.126,27 euros.

Este motivo de regularización y el analizado en el anterior Fundamento de Derecho fueron recogidos en el Acuerdo de Liquidación por el que se confirmaba la propuesta contenida en el acta A02- NUM001 .

NOVENO: Con relación a la propuesta, de regularización referente al beneficio computable fiscalmente por la venta del edificio sito en CI Joan d'Austria 109 y Av. Meridiana 38 de Barcelona, debemos en primer lugar analizar el contenido de la Disposición Transitoria 2ª de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre , puesto que dicho edificio fue adquirido por el obligado tributario en la disolución de la sociedad transparente MRV INMOBLES SA.

(...) En primer lugar, en el ejercicio 2003, al producirse la disolución de MRV INMOBLES SA, el obligado tributario incorporó los siguientes elementos patrimoniales procedentes de la disolución de la sociedad MRV Inmobles, SL y reconoció el siguiente beneficio procedente del canje de los mismos por las participaciones de MRV Inmobles, SL: (...)

Dado el régimen de diferimiento establecido por la DT 2ª de la Ley 46/2002, BENITO ARNO E HIJOS SA , practicó en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, un ajuste negativo al resultado contable por importe de 2.672.967, 31 €, cantidad a la que asciende el beneficio procedente de la disolución de MRV Inmobles SA.

Por otra parte, según el acta A01 incoada el 12 de noviembre de 2009 a los sucesores de MRV INMOBLES S.A. por el I.S. de los ejercicios 2003 y 2004, el valor de adquisición de cada uno de los elementos de activos distintos de los créditos y dinero sería el siguiente, de acuerdo con lo dispuesto en la D. T. 2ª.

Valor de Adquisición 4.909.283, 90

Deudas 20.133.087,11

Créditos -4.675.309,07

Tesorería -13.578.021,53

RESULTADO 6.789.040,41

En relación con dicho cálculo, en el acta incoada a MRV Inmobles, SA, se procedió a corregir la cuenta de Tesorería en la cantidad de 373.600, 71 €, importe que inicialmente se activó en la cuenta 23500000 Inmobles en curs-obres.

Siendo el único elemento de activo distinto de los créditos y dinero el edificio sito en Barcelona, calle Joan d'Austria, 109 y Avda. Meridiana, 38, el importe de 6.789.040,41 € refleja precisamente el valor que, de acuerdo a/o dispuesto en la D. T. 2ª tenía dicho elemento patrimonial, y es el valor de adquisición del edificio que debió considerar BENITO ARNO E HIJOS SA en futuras transmisiones.

Cuando la sociedad BENITO ARNO E HIJOS SA procedió a la venta del inmueble en cuestión a la Generalitat de Catalunya en cumplimiento de lo establecido en el pacto cuarto del apartado compraventa de la escritura pública de fecha 24 de octubre de 2003 de constitución de censo enfiteútico y compraventa, el obligado tributario reconoció el siguiente beneficio (asiento de Diario 33069 de 13 de agosto de 2004 e incorporado al expediente como anexo nº 5 de la diligencia nº 9 de 19 de noviembre de 2009):

...
BENEFICIO CONTABILIZADO 7.299.700,21€

No se incluyen en dicho asiento los gastos incurridos por Benito Arnó e Hijos, S%1, como consecuencia de la ejecución del contrato de obras de rehabilitación en fecha 28 de octubre de 2003 con la sociedad MRV Inmobles firmó con la sociedad PAVIMENTOS, CONSTRUCCIONES Y ÁRIDOS, SL y en cuya posición se subrogó Benito Arnó e Hijos, SA como consecuencia de la disolución de la primera. Dichos gastos se contabilizaron directamente en las correspondientes cuentas de gastos y posteriormente se regularizaron con cargo a la cuenta 1290000000 de Pérdidas Ganancias (véase punto 6 de la diligencia nº 10 de fecha 3 de diciembre de 2009).

La cuenta 282210001 Amort. Acumul. Cons. Recoge tanto la amortización proveniente de MRV Inmobles (y que asciende a la cantidad de 144.763,19 €) como la dotada por el obligado tributario durante el año 2004 (y que suma el importe de 101.226688,64 €).

El obligado tributario debió ajustar su resultado contable del ejercicio 2004 teniendo en cuenta que el valor de adquisición de la finca era de 6.789.040,41 € y no 9.835.608,43 € como consideró la sociedad. Es decir, BENITO ARNO E HIJOS S.A., perfecto conocedor de la Disposición Transitoria 2ª, hizo valer lo dispuesto en la misma en el ejercicio 2003 cuando su aplicación le era beneficiosa y favorable a sus intereses ajustando negativamente el Resultado Contable sin que, por el contrario aplicase dicha Disposición en el ejercicio 2004, cuando ya no le resultaba favorable y debía por tanto ajustar el valor de adquisición de la finca y declarar un mayor beneficio en la venta del inmueble.

El ajuste al resultado contable que debió practicar asciende a 3.046.568,02 €, diferencia existente entre el valor por el que se dio de baja el edificio al ser objeto de venta, 9.835.608,43 € y el valor comprobado por la Inspección de 6.789.040,41 €.

No obstante, dado que como hemos visto en el Fundamento de Derecho anterior, el inmueble tenía la consideración de existencia y no de inmovilizado, el obligado tributario no debió dotar ningún importe en concepto de amortización, por lo que el beneficio correcto que debió calcular es el siguiente:

CONCEPTO IMPORTE.

Precio Venta 17.034.040,00 €

Valor Adquisición DT 2ª 6.789.040,41€

BENEFICIO 10.244.999,59€

Dado que el beneficio contabilizado y declarado fue de 7.199.700,21€, procede incrementar la base imponible declarada en 2.945.299,38 €. Se modifica en este sentido la propuesta de liquidación contenida en el acta, donde no se ha tenido en cuenta el efecto de la amortización practicada incorrectamente por el obligado tributario y que había dado lugar a un incremento de la base imponible regularizada en el acta A02/ NUM001 , estimándose en este sentido una de las alegaciones planteadas por el obligado tributario.

No puede aceptarse que la actuación del obligado tributario responda a una aplicación literal de lo establecido en la D. T. 2ª de la Ley 46/2002 , como pretende el interesado en sus alegaciones. El hecho de que la D. T. 2ª afirme que en caso de que el resultado de las operaciones a las que hace referencia en el apartado 2.d) sea cero o positivo, se considerará que no existe renta o pérdida o ganancia patrimonial no se debe entender como que sus efectos se extienden más allá del acto de incorporación de los elementos patrimoniales de la sociedad transparente disuelta.

...Por otra parte, la propia DT 2ª, al establecer en su apartado 2.d) que Los elementos adjudicados al socio, distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerarán adquiridos por éste en la fecha de su adquisición por la sociedad, sin que, en el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias está indicando de forma explícita que los elementos

patrimoniales adquiridos darán lugar a ganancias patrimoniales en el momento de su transmisión, sin que se excluyan de tributación dichas ganancias.

Por ello, la aplicación literal de la norma, debería haber llevado al obligado tributario a considerar como valor de adquisición en la venta del inmueble el determinado según lo establecido en la DT 2ª y a realizar el correspondiente ajuste positivo al resultado contable, desestimándose las alegaciones presentadas por el interesado en este sentido.

Por otra parte, dado que el edificio enajenado tiene la calificación de existencia, no procede realizar ningún ajuste al resultado contable por corrección monetaria (artículo 15, apartado 11 de la LIS).

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia es preciso traer de nuevo a colación la resolución de este TEAC de 30-05-2012 (RG 140/11, 142/11, 143/11 y 147/11) en la que se dispuso respecto a la cuestión ahora analizada lo siguiente:

QUINTO: En relación con la cuestión planteada relativa a la aplicación del beneficio fiscal consistente en la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, se debe tener en cuenta el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo)-TRLIS, cuyo punto 2, que es el que aquí interesa, está redactado en los mismos términos que el artículo 36 Ter de la Ley 43/1995, Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, el cual previene: (...)

SEXTO: En definitiva, en el presente expediente se trata de dilucidar si el inmueble transmitido forma o no parte del inmovilizado material del sujeto pasivo, ya que lo previsto en dichos preceptos se aplica exclusivamente respecto de las rentas generadas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades no define qué se entiende por inmovilizado, por lo que se ha de acudir a las definiciones contenidas en la normativa mercantil en base a lo establecido en el artículo 7.º 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

En cuanto a la adscripción de un elemento patrimonial al activo inmovilizado o al circulante, el artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, dispone que se determinará en función de la afectación de dichos elementos. El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad. Se debe tener en cuenta al respecto la Resolución del ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) a la consulta nº 3, del BOICAC nº 52, de diciembre de 2002, en la que se interpreta el artículo 184 del TR de la Ley de Sociedades Anónimas, en cuanto a cuándo debe entenderse que un activo ha sido utilizado al efecto de su calificación contable como existencias o inmovilizado, en especial, para aquellos activos en que teniendo una utilización mínima o irrelevante se destinan finalmente a ser incorporados al ciclo de comercialización de la actividad ordinaria de la empresa, concluyéndose que deberá atenderse a la verdadera naturaleza de la operación, circunstancia que supondrá que aquellos activos destinados a la venta como una parte de la actividad de la comercialización propia de la sociedad, deberán formar parte, en su caso, de las existencias de las mencionadas empresas, sin que una utilización mínima o accidental debiera limitar ni alterar la verdadera calificación que procediera otorgar al bien.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, define el «Inmovilizado» como los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa. Por su parte, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, establecen que la clasificación como inmovilizado y existencias vendrá determinado por la función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo, perteneciendo al grupo de existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, y al grupo de inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de una manera permanente, esto es, al uso propio o al arrendamiento, debiéndose transferir el inmovilizado a existencias cuando se destine a su venta siempre que no haya estado en explotación. Así, en dichas Normas se define el inmovilizado como «los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa», mientras que se considera existencias en general «los adquiridos por la empresa y destinados a la venta sin transformaciones esenciales». La norma de valoración 3a c) de dicho PGCEI señala que los terrenos, solares y edificaciones contabilizados en el inmovilizado, siempre que no hayan sido objeto de explotación, que la empresa decida destinar a la venta, se incorporarán a existencias y en este sentido se pronuncia el ICAC, en su ya citada contestación número 3, BOICAC número 52 de diciembre de 2002, en la que exige, como se ha señalado, como requisito para que dicha incorporación a existencias no se produzca, que el

terreno, solar o edificación contabilizada como inmovilizado y que se va a enajenar haya sido objeto de un uso 'o utilización de carácter relevante por parte de la empresa. Esta cuestión también ha sido objeto de tratamiento por el 1CAC en la consulta 1 del BO1CAC 36, de diciembre de 1998, en términos similares.

De acuerdo con las normas anteriores, y con reiterada doctrina de este Tribunal. Central, es la función o destino económico que la propia empresa asigne al elemento en cuestión, lo que determina su afectación.

Se debe señalar en este punto que la entidad alega que no le es aplicable dicho Plan sectorial porque nunca ejerció la actividad inmobiliaria sobre el inmueble en cuestión, pero este Tribunal entiende que resulta indiscutible su aplicación, siendo su actividad principal la clasificada en el epígrafe de 1.A.E. 507, de Construcción de toda clase de obras , incluyendo su objeto social las actividades de construcción de edificios y cualquier clase de obras, así como la promoción de viviendas de todo tipo.

En consecuencia, se podría distinguir:

-Un inmueble formará parte del inmovilizado cuando su destino económico sea servir de manera duradera a la actividad de la empresa, ya sea deStinado a su uso propio o ya destinado a ser explotado en arrendamiento.

-Por el contrario, un inmueble formará parte del activo circulante (tendrá la consideración de existencia), cuando esté destinado a transformarse en disponibilidades financieras a través de su venta, y siempre que no haya sido objeto de explotación.

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

Pues bien, la Disposición Transitoria 20 de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre , establece un régimen fiscal transitorio al que pueden acogerse las sociedades transparentes, en las que concurren las circunstancias que indica, que acuerden su disolución y liquidación, régimen que se concreta en el apartado 2 y que incluye beneficios en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad que disuelve, al establecer en su apartado d) que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los socios de la sociedad que se disuelve, los bienes atribuidos a los socios se valoraran por el valor que tuvieran las participaciones'en el patrimonio de loá socios, y que:

D9 Los elementos adjudicados al socio, distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se consideraran adquiridos por éste en la fecha de su adquisición por la sociedad, sin que, en el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias

Se trata de un régimen que minimiza los efectos derivados de las disoluciones, estableciendo una serie de ventajas entre las que se incluye el que no se devengará renta alguna con ocasión de la atribución de bienes o derechos a los socios, que afecta al propio Impuesto sobre Sociedades de la sociedad que se disuelve, situando los elementos adjudicados al socio en la misma posición temporal y de inexistencia de coeficientes de abatimiento que tenían en la sociedad y con una valoración acorde con el valor que tuvieran las participaciones en el patrimonio de los socios, de tal manera que no se actualicen los valores como consecuencia de la disolución y que se aplase la tributación de las plusvalías tácitas generadas a un momento posterior.

Dicha disposición, sin embargo, nada dice respecto a qué los elementos transmitidos deban tener en la adquirente la misma calificación (inmovilizado o existencia) que tuvieran en la sociedad disuelta, por lo que no estableciéndose legalmente en este caso ninguna excepción al principio general, sigue siendo el destino que se da a los mismos el elemento que hay que tener en cuenta para su calificación, resultando, en consecuencia, asimismo indiferente la calificación que tenía el inmueble en la sociedad transparente disuelta. Por consiguiente, a la vista del expediente se deduce que el inmueble transmitido no tienen la condición de inmovilizado, por cuanto esta calificación solamente se alcanza por la función que efectivamente haya cumplido en relación con su participación en el proceso productivo.

No ha de perderse de vista que en virtud del artículo 105 de la LGT le correspondía a la interesada la carga de probar que reunía tal condición, indispensable paró el goce del beneficio fiscal controvertido.

Este Tribunal ha manifestado reiteradamente que lo importante a estos efectos es que dicho inmueble no ha sido objeto de explotación durante el tiempo transcurrido hasta su transmisión. No es la mera intención (bien inicial o bien prolongada durante un largo número de años) de destinar un bien, la que determina su calificación o

afectación, sino que es su destino real, el que resulta determinante a estos efectos; la mera intención de destinar un bien podría conllevar su inicial contabilización como existencia o como inmovilizado, y ello, sin perjuicio de su posterior rectificación como prevé el PGCEI.

En las citadas normas contables se contempla, incluso, la posibilidad de traspasar los inmuebles inicialmente contabilizados como existencias, a la correspondiente cuenta del inmovilizado; y a la inversa, esto es, bienes contabilizados como inmovilizado que posteriormente se destinan a la venta y se han de contabilizar como existencias. En concreto, en la Cuarta Parte del PGCEI, se establece: los beneficios o las pérdidas obtenidos por la venta de terrenos; solares y edificaciones que, aunque inicialmente figuraban en el inmovilizado, y siempre que no hayan sido utilizados, la empresa haya decidido traspasarlos a existencias, figurarán entre los beneficios o pérdidas de explotación. La Parte Tercera del PGCEI define la cuenta 609 Transferencia de inmovilizado a existencias, como la destinada a registrar el aumento de existencias producido como consecuencia de la decisión de incorporar al grupo, para su venta posterior los terrenos, solares y edificaciones en general incluidos en el inmovilizado siempre que no hayan estado en explotación. Y finalmente, las Normas Internacionales de Contabilidad (la NIC 2), contempla, junto a los activos inmobiliarios cuyo destino es la venta y el arrendamiento, a otros activos inmobiliarios en los que, siendo el arrendamiento el destino inicial, también sea previsible su transmisión, y los cataloga como Inversiones inmobiliarias.

Además debe traerse a colación de nuevo la Consulta del ICAC nº 3 (BOICAC nº. 52), que establece: .

...De acuerdo con lo anterior, (la imposibilidad de traspasar a cuentas de existencias elementos del inmovilizado que hayan sido utilizados, establecida en el PGCEI, ya

analizada anteriormente) resulta fundamental determinar en qué situaciones se entiende que un inmueble ha sido utilizado; en concreto, para aquellos activos que teniendo una utilización mínima o irrelevante, se destinan a ser incorporados al ciclo de comercialización de la actividad ordinaria de la empresa. A este respecto, se entiende que en la medida en que el destino a que se ha hecho referencia anteriormente para calificar los bienes como inmovilizado sea irrelevante respecto a la utilidad del propio bien, en términos cuantitativos y cualitativos, deberá atenderse a la verdadera naturaleza de la operación, circunstancia que supondrá que aquellos activos destinados a la venta como una parte de la actividad de comercialización propia de la sociedad, deberán formar parte, en su caso, de las existencias de las mencionadas empresas, sin que una utilización mínima o accidental debiera limitar ni alterar la verdadera calificación que procediera otorgar al bien.

OCTAVO: Ha de resaltarse que los criterios vertidos en esta y anteriores resoluciones ha sido confirmados en diversas sentencias de la Audiencia Nacional. Destaca tanto por la multiplicidad de matices que aborda, como por la cita que hace de los criterios anteriormente mantenidos por la Sala, la sentencia de 6 de mayo de 2010, desestimatoria del recurso nº 66/2007, interpuesto contra resolución del TEAC de 21 de diciembre de 2006, de la que resulta de extraordinario interés extraer diversas argumentaciones, en la medida en que tratan algunos de los puntos que en el caso que nos ocupa se debatían. Así, las alegaciones que ante la Audiencia Nacional hacia la parte son muy similares a las que aquí vertía la reclamante:

En el Fundamento de derecho segundo se sintetizan del siguiente modo

La recurrente aduce como motivos de impugnación:

- Análisis de la calificación contable del terreno vendido. El terreno transmitido fue correctamente contabilizado por la empresa, como parte del inmovilizado material.

En el caso de autos, el terreno ha permanecido en el patrimonio de la entidad más de 13 años, y ha sido contabilizado por la empresa como inmovilizado, afirmando el actuario en el acta de inspección que la contabilidad es correcta. En definitiva, concurren dos de las tres circunstancias exigidas por el Tribunal Supremo en su sentencia de 8 de febrero de 2005, para calificar como inmovilizado un terreno propiedad de una empresa cuya actividad consistía, en parte, en la promoción inmobiliaria.

La recurrente no desarrolló en los ejercicios objeto de comprobación actividad alguna de promoción inmobiliaria, limitándose a vender existencias residuales de promociones de los años 1979 y 1991, siendo la cuantía de los ingresos obtenidos por este concepto insignificante en relación con los ingresos procedentes de las actividades de construcción y arrendamiento

- El terreno, correctamente contabilizado como inmovilizado, no debió ser traspasado a existencias antes de su venta.

En el desarrollo de la argumentación la Sentencia reproduce los criterios de esa sala expuestos entre otras, en sentencias de 21 de enero de 2010 y de 23 de julio de 2009 , en las que se lleva a cabo una completa cita evolutiva de la normativa:

En los preceptos transcritos, tanto en el artículo 21 como en el 127 de la LIS , las rentas a las que se refieren son las derivadas u obtenidas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial , de tal forma que el beneficio fiscal está condicionado á que el elemento objeto de transmisión forme parte del activo fijo material de la empresa.

La cita de la normativa aplicable debe completarse con las normas que definen estos elementos patrimoniales.

En este sentido, el artículo 184.2 de la Ley de Sociedades Anónimas , dispone que: El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad . Según este precepto, la adscripción de los elementos patrimoniales, su afectación a la actividad social con vocación duradera, es esencial a la hora de catalogar dichos elementos patrimoniales en el inmovilizado material . De forma que, ni el tiempo .de tenencia de dichos elementos cambia la naturaleza del bien o lo transforma en inmovilizado, ni propicia su conversión en dichos elementos. Por otra parte, la expresión legal no debe sólo centrarse en la palabra duradera , por virtud de la cual la mera permanencia o mantenimiento del bien favorecería su inclusión en aquella categoría de inmovilizado, sino también en los términos servir y en la actividad de la sociedad , los cuales remiten a la idea de que el inmovilizado viene a integrarse con los bienes que se dedican a la satisfacción de los fines empresariales,, a través de la actividad que en cada caso le sea propia.

Por su parte, el Plan General de Contabilidad de 1990, en su Parte Tercera; Definiciones y relaciones' contables , al tratar del Grupo 2, Inmovilizado, reproduce la definición anterior, sin más cambio que el de la palabra sociedad por empresa . Conforme a ello, la calificación de un elemento patrimonial se hace, por su finalidad o destino, no por la condición del elemento en ,sí mismo considerado.

La interpretación de estos preceptos en el contexto del concepto de la reinversión , como mecanismo por el que se les facilita o favorece a las empresas o sociedades la renovación de los activos empresariales productivos, aconseja también traer a colación la fundamental declaración por el legislador en la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, configurador de una verdadera interpretación auténtica de la norma, cuando expresa: Debe igualmente ponerse de relieve la sustitución del vigente sistema de exención por reinversión de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material afectos a actividades empresariales por un sistema de diferimiento del gravamen de dichas ganancias . La ley exige, pues, la afectación como condición indispensable del diferimiento:

Como conclusión, en los sucesivos regímenes evolutivos de esta materia, tanto si estamos en presencia de una exención por reinversión como si atendemos al actual sistema de diferimiento que en este proceso está en juego, lo que se exige es que, bajo uno u otro sistema legal, se trate de elementos afectos a actividades empresariales y de ganancias procedentes de su transmisión.

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

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

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

Conforme a lo expuesto, la inclusión de un elemento en el activo fijo o circulante de la contabilidad de la empresa depende del destino del bien en la empresa que, además, puede ser objeto de modificación en el periodo

de su permanencia en la empresa. De esta forma, los inmuebles destinados a ubicar los servicios de la empresa a través de los cuales desarrolla su actividad son bienes del inmovilizado material, por tanto, acogibles a los beneficios fiscales controvertidos, mientras que los destinados a la venta, tanto construidos como adquiridos por la empresa, son bienes del circulante, en concepto de existencias y, por tanto no pueden acogerse a los referidos beneficios fiscales.

Debe aclararse, que la aplicabilidad de la mencionada Orden depende, por otra parte, de la condición de la empresa recurrente como inmobiliaria, lo que ésta niega apodícticamente, pero al margen de que la aplicación de tales normas, que debido a su rango sólo pueden ser rectamente entendidas como disposiciones complementarias o con simple valor interpretativo, pueda proyectarse sobre este caso, lo relevante es que, a diferencia de lo que opina la demanda, se exige en todo caso la afectación de los activos a la marcha empresarial, prueba que, por lo demás, incumbe a la recurrente.

La Sala resalta a continuación la falta de prueba por parte de la recurrente:

En atención a todo lo expuesto, debemos desestimar las alegaciones formuladas, concluir que el inmueble transmitido ha de calificarse como existencia ya que cuando se incorpora al patrimonio del obligado tributario, estaba siendo rehabilitado para su posterior venta a la Generalitat, que tuvo lugar un mes y medio después de la disolución de la entidad MRV. En consecuencia, se confirma la improcedencia de la aplicación del beneficio fiscal previsto en el artículo 42.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, confirmándose en este punto la regularización inspectora. Asimismo, se desestimaría, por la misma razón, las alegaciones expuestas en relación a la regularización relativa a la dotación a la amortización del inmueble.

Pues bien, en primer lugar, en lo que respecta a la aplicación de la Disposición Transitoria 2a de la Ley 46/2002 es preciso señalar que la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, supuso la supresión del régimen de transparencia fiscal interna, así como la creación del régimen de sociedades patrimoniales, aplicable a las hasta entonces configuradas como sociedades de cartera o de mera tenencia de bienes.

Como consecuencia de la desaparición del régimen de transparencia fiscal, se articula un sistema de beneficios fiscales que permite a las sociedades que estaban incluidas en dicho régimen disolverse y liquidarse, cuando no les interesa quedar sujetas al nuevo régimen de las sociedades patrimoniales o, en su caso, al régimen general del impuesto.

El apartado 2 de la Disposición Transitoria decimosexta del TRLIS (DT 2º de la Ley 46/2002) establece:

2. La disolución con liquidación de dichas sociedades tendrá el siguiente régimen fiscal:

c) A efectos del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad que se disuelve: no se devengará renta alguna con ocasión de la atribución de bienes o derechos a los socios, personas físicas o jurídicas, residentes en territorio español.

d) A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los socios de la sociedad que se disuelve:

a) El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado.

b) Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo a') anterior resultase negativo, dicho resultado se considerará renta o ganancia patrimonial, según que el socio sea persona jurídica o física, respectivamente.

En este supuesto, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerará que tiene un valor de adquisición cero.

c) Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo a) anterior resultase cero o positivo, se considerará que no existe renta o pérdida o ganancia patrimonial.

Cuando dicho resultado sea cero, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, tendrá como valor de adquisición cero.

Si el resultado fuese positivo, el valor de adquisición de cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, será el que resulte de distribuir el resultado positivo entre ellos en función del valor neto contable que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.

Así las cosas, pasaremos a continuación a determinar en cuál de los supuestos anteriores debemos encuadrar el caso que nos ocupa:

1. Según el acta A01 incoada el 12-11-2009 a los sucesores de MRV INMOBLES S.A., por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 y 2004, el valor de adquisición de cada uno de los elementos de activo distintos de los créditos y dinero era el siguiente de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 d) a) de la Disposición Transitoria 2ª de la Ley 46/2002 :

Valor de Adquisición: 4.909.283,90 €. Deudas: 20.133.087,11 €.

Créditos: -4.675.309,07 €.

Tesorería: -13.578.021,53 €.

Resultado: 6.789.040,41 €.

De acuerdo con lo anterior, siendo positivo el resultado obtenido, será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 d) c) de la Disposición Transitoria 2ª de la Ley 46/2002 , de manera que el valor de adquisición de cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, será el que resulte de distribuir el resultado positivo entre ellos en función del valor neto contable que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.

3. En el presente caso, siendo el único elemento del activo distinto de los créditos y, el dinero el edificio sito en Barcelona, en el nº 38 de la Avenida Meridiana y en el nº 109 de la calle Joan de Austria, el importe de 6.789.040,41 € refleja precisamente el valor que, de acuerdo a lo dispuesto en la DT 2ª tenía dicho elemento patrimonial, siendo éste el valor de adquisición del edificio que debió considerar BENITO ARNO E HIJOS, S.A., en futuras transmisiones y no 9.835.608,43 € como consideró la sociedad, debiéndose desestimar en este punto las pretensiones del reclamante.

Respecto a la alegación del interesado relativa a que la citada DT 2ª determina que en la medida en que el resultado de la operación descrita en el apartado 2.a es positivo no cabe imputar al contribuyente ninguna ganancia patrimonial respecto de los activos recibidos de MRV INMOBLES S.A., es preciso señalar que, contrariamente a lo señalado por el reclamante, la citada disposición transitoria prevé que la plusvalía de disolución, esto es, la determinada por diferencia entre el valor contable de los activos y el valor normal de mercado de los mismos, no tribute en la sociedad liquidada (letra c) del apartado 2), lo que supone una; excepción a la regla general contenida en el apartado 3 del artículo 15 de la LIS .

Ahora bien, como contrapartida, los bienes atribuidos a los socios con motivo de la liquidación se valorarán por el valor determinado en la forma descrita en dicha Disposición Transitoria de tal forma que, mediante la liquidación, no se produciría una revalorización fiscal de los mismos según valor de mercado a dicha fecha.

En consecuencia la disposición transitoria contempla el diferimiento de la tributación de las plusvalías tácitas imputables a bienes y derechos de la entidad que es objeto de liquidación, pero en modo alguno la exoneración definitiva de dicha tributación.

Ello se muestra especialmente evidente al preverse de un modo expreso que, a pesar de que a los activos recibidos en la liquidación se consideran adquiridos por los socios en la fecha en la que lo fueron por la sociedad disuelta no va a resultar de aplicación lo dispuesto en la disposición transitoria novena de la Ley 40/98 . Es clara, por tanto, la voluntad del legislador de que las plusvalías tácitas imputables a los bienes y derechos de la entidad liquidada queden sometidos a tributación, habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal entre otras, en resolución de 02-06-2011 (RG 5847/08).

Como indica el referido órgano administrativo, esta misma cuestión, el carácter de existencia del inmueble, fue enjuiciada por la Administración y por esta Sala, en nuestra sentencia de 3 de junio de 2015 , en cuyo FJ5, declaramos que el citado inmueble era una existencia y no inmovilizado material, con los siguientes argumentos:

Quinto.

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

En el supuesto planteado, la entidad alega la condición de inmovilizado afecto del inmueble invocando la Disposición Transitoria 2ª.2.d) 4º) de la Ley 46/2002 , que regula el régimen especial de disolución de sociedades

transparentes, como cobertura del cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 42 TRLIS, que regula la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

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

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

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

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

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

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

Decíamos en esta sentencia:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Y en esta ocasión, siendo firme nuestra sentencia de 3 de junio de 2015, existe cosa juzgada respecto de aquel pronunciamiento al darse las identidades previstas en el artículo 222.4 de la LEC, con los efectos previstos en el apartado 3 de dicho precepto legal.

Por ello, no entramos a analizar el Informe de don Valentin Anselmo, pero si queremos añadir que es Jurisprudencia reiterada que los Tribunales Económico Administrativos no quedan vinculados por las calificaciones de la Inspección.

Por otra parte, entendemos plenamente ajustado a derecho el coste de adquisición del referido inmueble, efectuado por la Administración. Nos referimos al Fundamento de Derecho Tercero, en el que se remite a la resolución enjuiciada en el recurso 300/2012 y al Cuarto de dicha resolución, en el que se niega la incongruencia denunciada:

Cuarto.

En relación a la incongruencia de la nueva liquidación derivada del acta de disconformidad nº A02- NUM004 respecto de las conclusiones alcanzadas en el anterior Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad nº NUM001, en el que la Inspección calificó el inmueble adquirido por el contribuyente en la disolución de MRV INMOBLES S.A. como existencia, basta señalar que, tal y como ha quedado' expuesto en el anterior fundamento

de derecho, en ambos Acuerdos mantiene la Inspección la calificación del inmueble en cuestión como existencia en sede del ahora reclamante, siendo indiferente la calificación que el mismo tuviera en la sociedad transparente disuelta por cuanto esa calificación depende exclusivamente de la función que efectivamente haya cumplido en relación con su participación en el proceso productivo, deduciéndose a la vista del expediente que el inmueble transmitido por el ahora reclamante no tenía la condición de inmovilizado tal y como ya dispuso este TEAC en la resolución dictada al efecto, debiéndose desestimar por tanto las pretensiones actoras también en este punto.

Por todo ello, el motivo debe decaer.

Quinto.

En el siguiente aduce la actora la realidad del servicio prestado por Inversiones Somontano. El TEAC desestima el motivo en su Fundamento de Derecho Quinto:

QUINTO.- Alega en tercer lugar el reclamante la realidad del servicio prestado por la entidad INVERSIONES DEL SOMONTANO S.L., manifestando al respecto lo siguiente:

...Derivado de todo lo expuesto cabe concluir que la Inspección no ha desvirtuado las pruebas de la realidad del arrendamiento aportadas por mi representada durante las actuaciones de comprobación, la factura, el justificante del pago, etc., y que, por tanto, debe alcanzarse la misma conclusión que el Juzgado de Instrucción.

Es decir, cabe concluir que esta parte ha probado suficientemente la realidad del servicio recibido y, por lo tanto, la deducibilidad del gasto contabilizado.

Señalando la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa lo siguiente:

DÉCIMO: El último motivo de regularización es el referente a la deducción como gasto de la factura emitida, por la sociedad Inversiones del Somontano, SL (B22268627).

Dicha factura es la emitida en fecha 16 de julio de 2004 por la sociedad. Inversiones del Somontano, SL (B22268627), por el concepto alquiler de maquinaria pesada para realizar trabajos en sus canteras siendo la base imponible reflejada en la misma de 229.140,00 € (que es el gasto contabilizado por el abrigado tributario), un IVA al 16% de 36.662,40 € y un total factura de 265.802,40 €.

Dicha factura fue contabilizada por el obligado tributario en fecha 30 de noviembre de 2004, con cargo a la cuenta n° 62100001 Arrendamiento de vehículos o maquinaria (sin cond/oper) Posteriormente dicha cuenta se regularizó con cargo en la cuenta n° 129000000 de Pérdidas y Ganancias .

Las actuaciones realizadas al objeto de verificar la realidad de los servicios documentados en dicha factura, han sido de dos tipos:

a) Actuaciones frente al obligado tributario BENITO ARNO E HIJOS SA:

Estas actuaciones han puesto de manifiesto los siguientes hechos:

1. Cuando inicialmente se solicita a 'Benito Arnó e Hijos, SA la aportación de toda la documentación que obrara en poder de la sociedad en relación con dicha factura, se aporta la incorporada en la diligencia n° 1 de fecha 20 de febrero de 2009. Si se observa la relación de dicha documentación, sorprende que Benito Arnó e Hijos, SA posea dicha información de un proveedor ya que no suele ser normal que un cliente tenga en su poder, por ejemplo, copia de las declaraciones de IVA, escrituras públicas de constitución, memorias de la sociedad o incluso un certificado de adjudicación de bienes inmuebles de la Tesorería de la Seguridad Social por el que se adjudica a Inversiones del Somontano, SL una maquinaria Caterpillar Extravira1769B.

2. Por otro lado, el obligado tributario carece de la documentación de la que normalmente se dispone en estos casos, es decir, de un contrato de arrendamiento de la maquinaria que regule las prestaciones de ambas partes. Aspectos tan relevantes como quién soporta el coste de las reparaciones o el del mantenimiento de la maquinaria, el seguro que cubra los posibles riesgos, las penalizaciones y demás contingencias por mal uso de dicha maquinaria, etc., no están amparadas por ningún contrato.

3. La maquinaria a la que se ha hecho referencia en el punto 1 es la única maquinaria de la que se tiene constancia que pertenezca a Inversiones del Somontano, SL y no coincide con ninguna de las que manifiesta el obligado tributario que fueron objeto de la prestación de servicios recogida por dicha factura (arrendamiento de tres máquinas una CA T-365, una CA T-992-C y una CA T-D 11 usadas).

4. Dado que el obligado tributario manifestó que el motivo de arrendar dicha maquinaria era debido a un incremento fuerte de las ventas durante el ejercicio 2004, se procedió a comprobar si este incremento de las ventas se tradujo en un incremento de la producción de la cantera (dado que parte de la misma se destina al consumo interno del propio obligado tributario).

A tal efecto se solicitó diversa documentación: turnos de trabajo, contratos de suministro eléctrico y facturas de consumo así como los planes de labores de la cantera para los años 2004 y 2005. Derivado de dichas pruebas se comprobó que la producción de la cantera en dichos años no experimentó ningún incremento. Dicha cantera trabajó siempre a un turno de trabajo y los consumos de electricidad no muestran variaciones significativas.

En el plan de labores del año 2005 se fija una producción obtenida en los últimos doce meses (es decir el año 2004) de 342.390 Tm. y un número total de jornales empleados de 2.520. En el plan de labores para el año 2004 se fija una producción obtenida en los últimos doce meses (es decir el año 2003) de 1.160.262 Tm. y un número total de jornales empleados de 3.360. Asimismo, se fija en dicho plan de labores del año 2004 una producción que se espera obtener en el mismo de 349.660 Tm.

En definitiva, la previsión de producción que se hace para el año 2004 se aproxima a la obtenida y es significativamente inferior a la producción del año anterior.

Por ello, debemos concluir que no se produjo en la Cantera La Soriana un incremento de la producción en el año 2004, sino más bien una reducción sustancial en relación con la producción del año 2003.

b) Actuaciones externas:

1. Las actuaciones realizadas por la Dependencia Regional de Inspección de Aragón, sede Huesca, han determinado que la sociedad Inversiones del Somontano, SL es un posible emisor de facturas falsas y Benito Arnó e Hijos, SA un presunto- receptor de las mismas. Dicha conclusión se apoya en las siguientes consideraciones:

- El cheque expedido por Benito Arnó e Hijos, S.A. nombre de Inversiones del Somontano, SL de fecha 04/08/04 por importe de 265.802,40 € fue cobrado en efectivo por D. Melchor Dario y el mismo no se ingresó en ninguna cuenta bancaria a nombre de la sociedad, lo que sería lógico dado el elevado importe del cheque cobrada...

- INVERSIONES DEL SOMONTANO S.L. durante el ejercicio 2004 no declaró ni el IVA ni el I.S., sin que tampoco presentase la declaración por el modelo 347. No obstante, tiene imputaciones de venias por 455.576,34 € en dicho ejercicio.

Requeridas a los presuntos clientes, estas facturas emitidas resulta que son totalmente distintas entre sí en cuanto al formato, sin seguir una misma numeración y con conceptos muy diversos.

- Inversiones del Somontano, SL carece de la infraestructura material y humana necesaria para llevar a cabo el volumen de operaciones que declara: carece de local afecto, personal empleado o vehículos industriales (al margen de una máquina Caterpillar Extraviral 769B que le fue adjudicada por la Tesorería de la Seguridad Social y que no coincide con las supuestamente arrendadas a BENITO ARNÓ E HIJOS S.A.J.

2. En las actuaciones de comprobación instruidas frente a la sociedad Benito Arnó e Hijos, SA que finalizaron mediante la incoación, en fecha 28 de julio de 2005, de un acta de A01 de conformidad por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002, se regularizaban unas facturas emitidas por la sociedad AMBIENTAL TENERIFE, SL.

Dicha regularización se basó en la falsedad de las mismas, admitida ésta por el propio obligado tributario.

Dado que el administrador de dicha sociedad era el Sr. Melchor Dario, que también lo es de la sociedad Inversiones del Somontano, SL, debemos concluir que esta última podría ser el instrumento a través del cual el Sr. Melchor Dario continúa emitiendo este tipo de facturas.

El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) establece en su apartado 1 que (...) quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo

En este caso, los medios aportados para intentar justificar la existencia del servicio documentado en la factura en cuestión, no han sido suficientes para evidenciar la realidad de la relación económica, desestimándose en este sentido las alegaciones del obligado tributario. Una factura no es sino un justificante formal de una determinada operación, y por se no es constitutiva de negocio jurídico alguno, sino probatoria del mismo; el hecho en ella documentado puede tener sustantividad propia sin factura, pero no al contrario, pues el negocio jurídico por cuya virtud se soportan unos gastos no nace del documento que lo justifica, sino de la previa voluntad de las partes y del negocio jurídico que tal acuerdo genera.

Podemos atribuir al documento una presunción inicial de veracidad pero es en el procedimiento inspector en el que la Administración Tributaria deberá constatar tal circunstancia. Así lo entiende el (TEAC) en su Resolución de 23/05/2001 cuando en su fundamento Quinto afirma que ... es indudable que la Inspección tiene el derecho y la obligación de comprobar que se dan los presupuestos de hecho que legitiman la deducción, de buscar la verdad material por encima de la verdad formal que pudieran crear las partes... .

Más recientemente, la doctrina que ha fijado la Resolución del TEAC de 3 de febrero de 2010 es la siguiente: Unificar el criterio en el sentido de que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad .

Y lo mismo ocurre con la contabilidad, puede ésta tener valor probatorio como una prueba más dentro del conjunto de las que justifiquen la realidad de lo acaecido, pero, en ningún caso, la mera contabilización determina por sí sola la realidad de lo contabilizado. Una completa y perfecta contabilización del gasto no determina su realidad y deducibilidad inmediata. En este sentido se han pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 15 de junio de 2006 (R. G. 578/2005, Fundamento de Derecho Quinto) y la Audiencia Nacional en Sentencia de 5 de octubre de 2005 (Rec. N° 346/2005 , Fundamento de Derecho Segundo).

En sus alegaciones el obligado tributario manifiesta que ha aportado suficiente documentación que prueba la realidad de los servicios prestados y documentados en la factura en cuestión y que los incumplimientos tributarios de su proveedor no permiten presumir que los servicios declarados son falsos.

La atribución al obligado tributario de la responsabilidad en la búsqueda de pruebas que evidencien la realidad del gasto que pretende deducir, le viene impuesta por Ley, no resulta de una decisión caprichosa ni arbitraria del actuario, así lo predica con acierto el Tribunal Supremo en su, tan reiteradamente invocada, Sentencia de 26 de julio de 1994 al decir que 'la declaración de ingresos tiene una trascendencia fiscal positiva, porque el contribuyente no va a declarar ingresos que no percibe. Es por ello aceptable sin reservas, cualquiera que sea el vehículo en que se formule, sin perjuicio de su eventual comprobación al alza. Los gastos deducibles en cambio, de signo contrario al incremento de la deuda tributaria, requieren para su aceptación que, se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público... ; en consecuencia, ...la incumbencia probatoria recae sobre quien pretende ver disminuido el importe de la deuda tributaria a través de una relación de gastos deducibles .

La documentación aportada por el obligado tributario relativa a la empresa inversiones del Somontano, no prueba la realidad del concreto servicio prestado a BENITO ARNÓ.

Dado el acceso que el obligado tributario parece tener a la documentación de su proveedor no debería haberle resultado difícil conseguir prueba documental de la pertenencia a Instalaciones del Somontano de las máquinas supuestamente arrendadas al obligado tributario, habiendo aportado únicamente prueba de la adjudicación a dicha sociedad de una máquina distinta a las consignadas en la factura. Por otra parte la manifestación refel'ente a que el motivo de arrendar dicha maquinaria era debido a un incremento fuerte de las ventas durante el ejercicio 2004, tampoco se sostiene a la vista de los datos que constan en los planes de labores aportados.

Ante la falta de aportación , de pruebas fehacientes por parte del obligado tributario, la Inspección .ha procedido a la búsqueda de otras pruebas; que le han llevado al conocimiento de los incumplimientos tributarios de Inversiones del Somontano SL y de que carece de la infraestructura material y humana necesaria para llevar a cabo el volumen de operaciones que declara.

Todos los indicios indicados anteriormente, cumplen con los requisitos, de pluralidad de los mismos, de estar basados en hechos probados y los mismos permiten, a través de un proceso mental razonado acorde a las reglas del criterio humano, presumir que el obligado tributario ha simulado la recepción de servicios de lá sociedad Inversiones del Somontano SL.

El nivel de exigencia probatoria no es el mismo en el ámbito penal que en el administrativo, por lo que aunque en el ámbito penal se ha considerado que no existen pruebas suficientes de, la falsedad de la factura, lo cierto es que en el ámbito administrativo no se ha probado suficientemente la realidad del servicio documentado en la factura controvertida, por lo que procede su regularización en vía administrativa. Por ello, no puede admitirse la deducción del gasto contabilizado y deducido en el Impuesto sobre Sociedades por el obligado tributario por importe de 229.140,00 €, desestimándose sus alegaciones en este sentido.

Tal y como se ha indicado en el expositivo de los antecedentes de hecho, con fecha 25-06-2010 procedió la Inspección a la remisión al Ministerio Fiscal del expediente administrativo por la presunta comisión de Delitos contra la Hacienda Pública.

En fecha 05-07-2010 el Ministerio Fiscal presentó ante el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción n° 2. de Balaguer querrela contra determinadas personas con relación a unos hechos que presentaban características que hacían presumir la posible existencia de una infracción penal por un presunto delito contra la Hacienda Pública y un presunto delito de falsedad documental, tipificados en los artículos 305 y 392 del Código Penal respectivamente.

Mediante Auto de fecha 14-11-2011 el Juzgado de Primera Instancia e instrucción n° 2 de Balaguer acordó lo siguiente:

2.- En segundo lugar, por lo que se refiere al delito de falsedad documental que se imputaba a D. Melchor Dario , debemos concluir que tampoco concurren indicios suficientes de su perpetración.

En efecto, de las diligencias practicadas no se deduce comisión de falsedad alguna en documento mercantil, ya que no existen indicios de que el Sr. Melchor Dario no alquilara maquinaria pesada a Benito Arnó e Hijos, S.A. para trabajos de cantería; siendo que además, la factura data de 16 de junio de 2004, y que la querrela fue admitida en fecha 6 de julio de 2010, por lo que lo cierto es que la referida infracción penal estaría prescrita, en cualquier caso.

Así las cosas entiendo que no ha quedado debidamente acreditado que se hayan cometido los delitos que dieron lugar a la causa, por lo que procede el sobreseimiento provisional del procedimiento.

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia es preciso traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 24-11-2011 (rec. casación n° 4914/2008) en la que se dispuso, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

QUINTO

...Expuesto lo anterior, la sentencia ahora recurrida no desconoce, en absoluto, los efectos de la posible vinculación que la sentencia penal y sus hechos declarados probados puedan ejercer en la actuación posterior de la Inspección, sino que viene a confirmarlos en una clara y recta interpretación del artículo 66.2 del Reglamento de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986 de 25 abril (RCL 1986, 1537 , 2513 y 3058) , en el que se declara que si la autoridad judicial no aprecia delito, la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados... .Lo que ocurre es que la sentencia impugnada, siguiendo el precepto examinado, entiende que esa vinculación en ningún caso se puede extender a los hechos declarados no probados , partiendo de una clara diferenciación entre el proceso penal, en el que a la parte no se le ha probado ilícito alguno, procedimiento sobre todo garantista y donde rige la presunción de inocencia, y el procedimiento de investigación y comprobación tributaria, en el que los elementos de prueba rechazados en aquel proceso penal pueden tener perfecto encaje.

Pues bien, la Sala anticipa su conformidad con el criterio de los jueces a quo , que conducirá a la desestimación del motivo, para lo que basta con reseñar la doctrina que fue recogida en la Sentencia de esta Sala de 30 de junio de 2008 (recurso de casación número 5417/2009) , en cuyo Fundamento de Derecho Cuarto dijimos:

Comenzando por el tercero de los motivos alegados, debemos comenzar señalando que, aun cuando no se cita el apartado específico del artículo 88.1 de la Ley de esta Jurisdicción , debemos entender, con base en el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, que el motivo se formula por el cauce de la letra d) de dicho precepto, habida cuenta de que se invoca infracción del artículo 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490)

Dicho lo anterior, debemos poner de manifiesto que el Tribunal Constitucional tiene consagrado el principio de que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado , señalando (valga por todas, la Sentencia 24/1984, de 23 de febrero , Fundamento de Derecho Tercero) que En la realidad jurídica, esto es, en la realidad histórica, relevante para el Derecho, no puede admitirse que algo es y no es, que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron, o, por decirlo en los términos del fundamento sexto de nuestra sentencia de 3 de octubre de 1983 (RTC 1983, 77) , «es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos' del Estado», pues a ello se oponen no sólo principios elementales ,de la lógica jurídica y extrajurídica, sino el principio de seguridad jurídica constitucionalizado en el artículo 9.3. Ante situaciones hipotéticamente de esta índole el Tribunal Constitucional no siempre tendrá competencia para intervenir sin más; por el contrario, habrá que comprobar., y así lo haremos en este caso, en primer' término, si en verdad se produce entre las resoluciones

enfrentadas una estricta identidad en los hechos y, en segundo lugar, si hay en juego algún derecho fundamental afectado por la contradicción fáctica, pues la invocación del sólo principio de seguridad jurídica no es, obviamente, base para conocer en amparo.

En la Sentencia del Tribunal Constitucional 158/1985, de 26 de noviembre (RTC 1985 , 158) , tras citar invocar la 77/1983 , de 3 de octubre (RTC 1983 , 77) y 62/1984, de 21 de mayo (RTC 1984 , 62) , que contienen idéntica doctrina, se señala con más detalle:

La doctrina establecida en las Sentencias antes citadas, y que aquí se reitera y se adapta al caso concreto planteado, implica la necesidad de arbitrar medios para evitar contradicciones entre las decisiones judiciales referidas a los mismos hechos y para remediarlos si se han producido. Ello supone que si existe una resolución firme dictada en un orden jurisdiccional, otros órganos judiciales que conozcan del mismo asunto deberán también asumir como ciertos los hechos declarados tales por la primera resolución, o justificar la distinta apreciación que hacen de los mismos. Conviene insistir en que esta situación no supone la primacía o la competencia específica de una jurisdicción, que sólo se produciría cuando así lo determine el ordenamiento jurídico, como ocurrirá, por ejemplo, cuando una decisión tenga carácter prejudicial respecto a otra. Fuera de esos casos, lo que cuenta es que el Estado, a través de uno de sus órganos jurisdiccionales, ha declarado la existencia o inexistencia de unos hechos, y no cabe, -por las razones expresadas anteriormente, que otro órgano jurisdiccional del mismo Estado desconozca dicha declaración. Naturalmente, para que un órgano judicial tome en cuenta una resolución firme de otro órgano es preciso que tenga conocimiento oficial de la misma, porque se halla incorporada al proceso que ante él se tramita, y, naturalmente, también el órgano judicial que haya de resolver en segundo lugar podrá razonadamente desechar la identidad de situaciones cuando la contradicción sea sólo aparente, o existan razones que justifiquen una diversa apreciación de los hechos. No se trata, pues, de que una jurisdicción haya de aceptar siempre de forma mecánica lo declarado por otra jurisdicción, sino que una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada de acuerdo por otra parte con la reiteradísima doctrina de este Tribunal Constitucional, según la cual el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otros, el de obtener una resolución fundada en derecho. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por otro órgano, el que pronuncia la segunda debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio.

Esta doctrina se hace patente en la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LEG 1882 , 16) (artículo 116 , en lo que respecta a las sentencias penales declaren que no existió el hecho del que pudiera derivarse una acción civil), en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria , en la redacción vigente en el momento de los hechos y en el artículo 66.2 in fine del Reglamento General de Inspección , aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, en cuanto dispone la necesidad de respetar los hechos declarados probados en sentencias absolutorias. Igualmente, en la doctrina tradicional de que las sentencias absolutorias vinculan en cuanto a los hechos declarados probados.

Pero es que además, los supuestos en que la resolución judicial penal previa se funda, como aquí ocurre, en la falta de justificación o prueba, no puede considerarse en contradicción con otra posterior de distinto orden jurisdiccional o administrativa, que deriva de 'la aplicación de criterios informadoras del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador (SSTC 158/1985 (RTC 1985 , 158)) 70/1989 (RTC 1989 , 70) y 116/1989 (RTC 1989 , 116)).

Un ejemplo de lo que decimos lo encontramos en la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/1996, de 15 de abril (RTC 1996 , 59) , en que, tras sentencia absolutoria del delito de lesiones, por no haberse acreditado la participación del acusado en la realización del hecho delictivo, el perjudicado instó procedimiento civil por los mismos hechos, en reclamación de daños y perjuicios. Y si bien la demanda fue desestimada por el Juzgado de Primera Instancia, posteriormente la Audiencia Provincial estimó el recurso de apelación, reconociendo al actor y apelante el derecho a ser indemnizado por los días de incapacidad y las secuelas que produjeron las lesiones, a cuyo efecto se rechazaba la aplicación de la cosa juzgada, al no ser aplicable la vinculación de las sentencias penales absolutorias a la jurisdicción civil ex art. 116 LECrim . (LEG 1882 , 16) cuando, como es el caso, la sentencia penal, admitiendo la existencia del hecho y sin excluir categóricamente la posibilidad de que una persona haya podido ser autora del mismo; declara que no existen en el proceso las pruebas concluyentes, categóricas e inequívocas de la referida autoría, que permitan pronunciar una condena legal contra ella, por lo que en aplicación del principio in dubio pro reo, hoy constitucionalizado por el de presunción de inocencia (artículo 24 de la Constitución (RCL 1978 , 2836)) ha de inclinarse por la absolución del mismo, en cuyo supuesto queda abierta, sin efecto vinculante alguno, la posibilidad que ante esta jurisdicción pueda ejercitarse, exclusivamente como es obvio, la acción civil

correspondiente contra la misma persona y probarse en ella que dicha persona fue el autor de los hechos, que indudablemente existieron en la vida real y física .

El Tribunal Constitucional desestimó el recurso de amparo con base en la siguiente argumentación:

3. La jurisprudencia que resumimos en el fundamento anterior marca las pautas de análisis de la queja constitucional que se nos plantea. No se alega en ella en realidad la ilegal revisión de un litigio firmemente resuelto, lo que a todas luces no sucedió, sino la vulneración del derecho. a la obtención de una resolución judicial razonable por mor del dictado de dos pronunciamientos, penal y civil, «dispares e incongruentes». Tan grave consecuencia de la eventual contradicción judicial sólo se produciría, como hemos visto, con la arbitraria, patentemente errónea o manifiestamente irrazonable aplicación del art. 116 LECrim (cuyo párrafo primero dice: «La extinción de la acción penal no lleva consigo la de la civil, a no ser que la extinción proceda de haberse declarado por sentencia firme que no existió el hecho de que la civil hubiese podido nacer») o con la constatación en vía civil, defectuosa en dicha medida, de unos hechos que hubieren sido declarados inexistentes en vía penal.

Desde este prisma constitucional, la lectura de la sentencia impugnada evidencia que la desestimación de la excepción de cosa juzgada se fundó jurídicamente en una interpretación del art. 116 LECrim y en un entendimiento del relato de hechos probados de la sentencia penal previa que no pueden tildarse de arbitrarios, patentemente erróneos & manifiestamente irrazonables. Dicho precepto cerraría la vía civil cuando en la penal se declarara la inexistencia del hecho que pudiera dar lugar a aquella acción, pero no cuando la absolución se dictara por la inexistencia de material probatorio suficiente para desvirtuar la presunción de inocencia, que es lo que habría sucedido en este caso, tal como explicitaría con claridad la propia sentencia penal en su primer fundamento. Esta argumentación da pie asimismo a la negación de una contradicción fáctica de la resolución impugnada con la dictada en vía penal, pues aquélla sólo afirmaría, desde la perspectiva que le es propia y con nueva actividad probatoria, lo que en ésta sería objeto de duda.

Por otra parte, frente a la alegación de que en el proceso penal se ejercitó la acción civil, debe advertirse que justamente por cuanto esa acción se sustancio en él, su examen se hallaba condicionado a la existencia de delito, por lo que, al haberse negado ésta, la cuestión civil planteada no llegó a ser enjuiciada por lo que mal puede afirmarse que haya cosa juzgada.

Ninguna objeción constitucional ex art. 24.1 CE (RCL 1978, 2836) merece, en suma, la actividad judicial que se impugna, pues el recurrente obtuvo en vía civil una respuesta jurídicamente fundada a su pretensión que no afectó a la eficacia propia de la sentencia penal previa.

Por ello, debemos dar la razón a la sentencia recurrida cuando señala que el Auto de sobreseimiento provisional no impide a la Inspección proceder a la regularización tributaria de la entidad con arreglo a sus propios criterios y principios, que no resultarían de aplicación en el orden jurisdiccional penal. Dicho de otra forma, es compatible que en el orden penal se declare que no resulta previsible que más compradores de los que ya lo hicieron, declaren haber pagado un sobreprecio al vendedor-querrellado, con que en el procedimiento inspector se llegue a una solución sólo aparentemente contradictoria, mediante la aplicación del régimen de estimación indirecta, que si resulta admitida en el procedimiento tributario.

Solamente cabe realizar la precisión de que lo que originó la remisión de las actuaciones a la jurisdicción penal fue la declaración del recurrente por el ejercicio 1994 y que la Sentencia de la Audiencia provincial declaró que no consta probado que el acusado ocultara ingresos en dicho periodo, pero no que la declaración presentada fuera veraz y completa.

Asimismo, dispone a este respecto la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 20-11-2014 (rec. casación nº 3850/2012):

Por su parte, la Sentencia de 29 de octubre de 2012 (RJ 2012, 10503) (recurso de casación 3781/2009), razonó en el Fundamento de Derecho Cuarto:

En la actualidad, las relaciones entre el procedimiento de aplicación de los Tributos, el procedimiento sancionador tributario y el proceso penal se hallan regidas conforme a los artículos 180.1 de la Ley General Tributaria y 32 y 33 del Reglamento General del régimen sancionador tributario, mediante el principio non bis in idem y el criterio de la preferencia del orden penal por cuanto se ordena la paralización del procedimiento administrativo si los hechos pueden ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, y sólo en los casos en los que se dicte el sobreseimiento o el archivo o se pronuncie una sentencia absolutoria podrá continuarse el procedimiento administrativo respetando en todo caso los hechos declarados probados por la resolución judicial.

La antigua Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490) consagró igualmente estos principios en el art. 77.6, al establecer que En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.

En el mismo sentido también se pronunciaba el art. 66 del Reglamento, General de Inspección aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de Abril (RCL 1986, 1537, 2513 y 3058).

Varias son, no obstante, las hipótesis que pueden darse en la relación que 'ha de establecerse entre el proceso penal y el procedimiento administrativo tanto en lo que se refiere a las actuaciones de comprobación como al expediente sancionador, aunque ahora sólo nos interesa el supuesto de sentencia penal absolutoria con declaración de hechos probados.

Pues bien; cuando se llega a la absolución al no haberse apreciado la existencia de delito, nada impide para que la Administración Tributaria pueda iniciar o continuar sus actuaciones pero ha de atenerse a los hechos que los Tribunales penales hubieran considerado probados, aunque su valoración no vincula a la Administración, salvo que exista la declaración expresa de no haber existido los mismos. En este sentido, cabe recordar la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su sentencia 77/1983, de 3 de Octubre (RTC 1983, 77), en la que se afirma que el principio non bis in idem determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.

Esta sentencia deja abierta la posibilidad de calificación diferente de unos mismos hechos como consecuencia de la aplicación de normativas diferentes, ya que lo único que establece, en base al principio non bis in idem es la prohibición de dos sanciones, no la de dos pronunciamientos sobre los mismos hechos.

...Por su parte, la Sentencia de la misma Sala de 11 de enero de 2012(sic) (RJ 2012, 175) (recurso de casación 2120/2009), referida a sentencias absolutorias, declaró:

Según la STC 15/2002 (RTC 2002, 15), cuando la Sentencia penal, por haber sido absolutoria, no haya entrado a examinar ni se haya pronunciado sobre las acciones civiles derivadas del hecho enjuiciado en el ámbito criminal, nunca podrá producir efectos de cosa juzgada en el posterior proceso civil, por la sencilla razón de que las acciones civiles quedaron impregunadas. La citada regla sólo sufre una excepción en virtud de lo dispuesto en el art. 116 LECrim, según el cual si la Sentencia penal resultó absolutoria precisamente por declarar que no existió el hecho que fue objeto de enjuiciamiento en el ámbito criminal, este pronunciamiento vinculará positivamente al juez civil que no podrá ya fundar ninguna responsabilidad civil en la existencia del hecho que fue declarado inexistente por la jurisdicción penal. De esto se seguiría, a su vez, que la absolución fundada en no haberse probado que el acusado fuera autor de los hechos no impide que en un ulterior proceso civil se puedan valorar las pruebas y apreciar los hechos nuevamente en el plano de la responsabilidad civil, en el que, junto al criterio estricto de la autoría material, pueden utilizarse otros elementos y criterios de imputación (teoría del riesgo, propiedad de las cosas, culpa in vigilando o in eligendo, etc.). Y esta doctrina se reitera en la STC 17/2008 (RTC 2008, 17) para no apreciar cosa juzgada, derivada de una sentencia penal absolutoria, en un ulterior proceso civil sobre reclamación de cantidad, razonándose que si bien la sentencia penal absolvió a la acusada por concurrir la excusa absolutoria de parentesco, condenándola no obstante como responsable civil de una parte de los hechos objeto de acusación, sin embargo había sido absuelta de otros hechos objeto también de acusación, aquellos en lo que se sustentaba la posterior demanda civil, y de tales hechos había sido absuelta por la sentencia penal no con base en su inexistencia sino por no ser constitutivos de ilícito penal.

En el presente caso, la sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias de 27 de septiembre de 2007 (ARP 2008, 27) (absolutoria) declara como hecho probado que en el ejercicio correspondiente al año 2002, CONSTRUCTORA COVADONGA, SA percibió una total de 6.400.000 pesetas (38.464,77 €) que no declaró y que a tal base imponible le corresponde una cuota liquidable de 13.462,67 €, que es la cantidad que debe considerarse

defraudada a efectos penales. Pero no excluye que la cantidad defraudada sea mayor, sino que considera que no hay prueba de ello que sea admisible en el proceso penal, remitiéndonos en este punto al resumen que del contenido de la sentencia hemos hecho en el. Antecedente Tercero.

Y en cuanto al principio non bis in ídem , alegado igualmente en la demanda, y que supone la exclusión de que recaiga una doble condena -penal y administrativa- en razón de los mismos hechos, no aparece expresamente establecido en la Constitución (RCL 1978, 2836) , pero resulta indudable su vigencia, al estar íntimamente unido a los de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidas en el art. 25.1 de la Constitución , por lo que se impide la dualidad de sanciones penales y administrativas respecto a unos mismos hechos, siempre que las últimas no traten de proteger intereses diferentes a los protegidos en la vía penal. Sin embargo, si bien no existe ese impedimento con carácter general cuando en la vía penal se produce la absolución, pues en este caso se permite y deja libre la apreciación de si existe o no responsabilidad en la administrativa, de distinta naturaleza y menor gravedad que la apreciable en aquella otra, es procedente analizar cada caso y las especiales circunstancias que se dan en el _caso que nos ocupa, como se hará, más adelante, para examinar, si se ha conculcado o no el principio del non bis in ídem.

Por lo expuesto, y como se ha anticipado, procede estimar el motivo en cuanto a la regularización de la situación tributaria de la entidad contribuyente.

Establece el artículo 105.1 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, que En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo , y en su, artículo 106.1 (de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma norma) que, En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código. Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa .

En este sentido, el artículo 386 de la referida Ley 1/2000 , de Enjuiciamiento Civil, dispone que:

1. A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre él admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

La sentencia en la que se aplique el párrafo anterior deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción.

2. Frente a la posible formulación de una presunción judicial, el litigante perjudicado por ella siempre podrá practicar la prueba en contrario a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior. '

La propia Ley 68/2003, General Tributaria, recoge en su artículo 108.2 que, Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano .

Como dice la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia de 31-01-2008 (recurso nº 941/2004) , Vaya por delante que correspondía a . la Administración acreditar la existencia' de la maquinación (artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria de 1963 y 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil) , a cuyo fin podía acudir a las presunciones (artículo 118, apartado, 2 de la Ley General Tributaria de 1963) , pues rara vez se verifica directamente la existencia de un ardid que no trasciende la intención de sus autores. Como es sabido, dicha clase de prueba resulta válida si parte de unos hechos constatados por medios directos (indicios), de los que se obtienen, a través de una proceso mental razonado, acorde con las reglas del criterio humano. y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de .una norma (presunciones) (artículo 396, apartado 1, de la Ley de Enjuiciamiento civil de 2000 y, entre otras muchas, sentencias del Tribunal Constitucional 174/1985 (fi 6 °) y 120/1999 (f.j. 2°)).

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, en su sentencia de 02-04-2008 (recurso nº 5371/2002) , argumenta que, En relación con la válida utilización de la prueba de presunciones deben tenerse en cuenta los siguientes criterios generales acuñados por la jurisprudencia de esta Sala, según los cuales es necesario que concurren los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica y precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica como, por cierto, exige de manera expresa el reiterado art. 386.1 LEC 1/2000 , párrafo segundo, al señalar que en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción .

o, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, de él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad y de la arbitrariedad como límites a la valoración de la presunción como prueba (Cfr. STS de 19 de marzo de 2001).

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

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

En el caso que nos ocupa la Inspección, en base a una extensa labor investigadora, llegó a las conclusiones siguientes (resumidamente y dando aquí por reproducido lo dicho al respecto en la transcripción parcial del Acuerdo de liquidación anteriormente realizada):

1. El obligado tributario carecía de un contrato de arrendamiento de la maquinaria en cuestión que regulara las prestaciones de ambas partes. Aspectos tan relevantes como quién soportaba el coste de las reparaciones o el del mantenimiento de la maquinaria, el seguro que cubría los posibles riesgos, las penalizaciones y demás contingencias por mal uso de dicha maquinaria, etc., no estaban amparadas por ningún contrato.

Una Caterpillar Extraviral 769B era la única maquinaria de la que se tenía constancia que perteneciera a INVERSIONES DEL SOMONTANO, SL y no coincidía con ninguna de las que manifestaba el obligado tributario que fueron objeto de la prestación de servicios recogida por la factura cuya veracidad se cuestiona (arrendamiento de tres máquinas una CAT- 365, una CAT-992-C y una CAT-D11 usadas).

3. El obligado tributario manifestó que el motivo de arrendar dicha maquinaria era debido a un incremento fuerte de las ventas durante el ejercicio 2004, si bien se comprobó por la Inspección que la producción de la cantera en dichos años no experimentó ningún incremento siendo incluso significativamente inferior a la producción del año anterior.

4. Actuaciones realizadas por la Dependencia Regional de Inspección de Aragón, sede Huesca, han determinado que la sociedad INVERSIONES DEL SOMONTANO SL es un posible emisor de facturas falsas y BENITO ARNÓ E HIJOS SA un presunto receptor de las mismas.

5. En las actuaciones de comprobación instruidas frente a la sociedad BENITO ARNÓ E HIJOS SA que finalizaron mediante la incoación, en fecha 28-07-2005, de un acta de A01 de conformidad por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002, se regularizaron unas facturas emitidas por la sociedad. AMBIENTAL TENERIFE, SL., que se basó en la falsedad de las mismas, admitida ésta por el propio obligado tributario.

Pues bien, tras analizar el expediente, no pudiéndose extender la vinculación que la resolución penal pudiera ejercer en la actuación posterior de la Inspección a los hechos declarados no probados, y habiendo declarado precisamente el Auto de fecha 14-11-2011 del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 2 de Balaguer que no constaba probada la comisión de falsedad en documento mercantil en base a una serie de indicios, ordenando él sobreseimiento provisional del procedimiento al no haber quedado debidamente acreditado que se hubieran cometido los delitos que dieron lugar a la causa, no cabe sino concluir que, a juicio de este Tribunal Central, ha quedado acreditado por parte de la Inspección, y no desvirtuado por parte del interesado, que no se ha probado suficientemente por el contribuyente, (recayendo sobre él la carga de la prueba de que el pretendido gasto cumple los requisitos de deducibilidad fiscal, entre los que se encuentra la prueba de la realidad del servicio que ha servido como contraprestación del mismo) la realidad del servicio documentado en la factura controvertida, habiendo aportado adicionalmente la Inspección una serie de datos y habiendo acreditado una serie de hechos suficientes de los que se debe colegir, de un modo directo y preciso, de acuerdo con las reglas lógicas del criterio humano, que no existe prueba de que tales servicios de alquiler de maquinaria pesada en realidad fueron prestados.

Finalmente señalar que ya desde antiguo tanto los Tribunales Económico-Administrativos (v.gr. TEAC 05-10-1993) como los de justicia (v.gr. TS 18-12-1995) se han pronunciado sobre la vigencia en el ámbito tributario, tanto en vía de revisión administrativa como jurisdiccional, del Principio de valoración conjunta de la prueba según las reglas de la sana crítica, con el Consiguiente límite de la eficacia de disposiciones concretas que establezcan una cierta fuerza probatoria superior de algunos medios de prueba sobre otros, disponiendo en este mismo sentido la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 16-02-2002 (recurso nº 2714/1996), que: cuando se habla de valoración libre de la prueba no se pretende dar cobertura a la arbitrariedad del juzgador de instancia en la apreciación láctica, sino que se refiere a la necesidad de aplicar una serie de reglas que aseguren la racionalidad de su decisión en torno a los hechos, la apreciación de reglas lógicas, que son las que en nuestro Derecho se conocen con el nombre de reglas de la sana crítica o reglas del conocimiento humano, de tal forma que, en el caso que nos ocupa, las comprobaciones realizadas por la Inspección acreditan suficientemente, a juicio de este Tribunal, la falta de prueba de la realidad del pretendido servicio prestado por la sociedad INVERSIONES DEL SOMONTANO S.L., razón por la cual no cabrá sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Pues bien, si la Administración, con los hechos expuestos, consideraba que no se había acreditado la realidad del servicio documentado en la factura, es a la parte a quien incumbe probar lo contrario, con arreglo al artículo 105.1 de la L.G.T. .

Sin embargo, la actora se remite a la frase contenida en el auto de sobreseimiento del Juzgado ya que no existen indicios de que el Sr. Melchor Dario no alquilara maquinaria pesada a Benito Arnó e Hijos y a que ya facilitó toda la documentación que tenía en su poder .

Pero la Administración ha expuesto claramente las circunstancias que ponen en discusión esa documentación, por lo que la parte no ha cumplido con aquella carga,

Respecto de la citada frase, debe recordarse que están contenidas en auto de sobreseimiento provisional, art. 641 de la LEC y no en una sentencia, de carácter absolutorio, con hechos probados, siendo relevante destacar que dicha resolución, como ha declarado la STS de 7 de julio de 2011, RC 5417/2009, FJ4, no impide a la Inspección de Tributos regularizar la situación tributaria de la entidad con arreglo a sus propios criterios y principios, que no resultarían de aplicación en el orden jurisdiccional penal, tal como ha acontecido.

En resumen, el motivo debe ser también desestimado.

Sexto.

En el último se plantea la nulidad de la sanción, que se refiere exclusivamente a la factura remitida por la entidad Somontano, se aduce al respecto la insuficiencia de los documentos incorporados por la Inspección al expediente sancionador para probar la culpabilidad de la recurrente así como que se ha utilizado la prueba de las presunciones, consideradas insuficientes por el Juzgado de Instrucción, así como que no se ha probado la falsedad de la factura.

Respecto de este último punto nos remitimos a nuestros anteriores pronunciamientos y a los indicios puestos de relieve por la Inspección, y ratificados por el TEAC.

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 4º), 1 de julio de 2013 (RC 713/2012, FJ 5º), 30 de mayo de 2013 (RC 4065/2010, FJ 4º), 7 de febrero de 2013 (RC 5897/2010, FJ 8º), 28 de enero de 2013 (RCUD 539/2009, FJ 4º), 20 de diciembre de 2012 (RCUD 210/2009, FJ 6º), 13 de diciembre de 2012 (RC3437/2010, FJ 4º), 10 de diciembre de 2012 (RC 4320/2011, FJ 4º), 2 de julio de 2012 (RC 4852/2009, FJ 3º) 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 °) y 10 de diciembre de 2012 (RC 563/2010, FJ 3°, y 4320/2011 , FJ 4°).

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 3 de febrero de 2012, a la hora de motivar la culpabilidad de la actora se declara en sus págs.. 31 y 32 de 38, lo siguiente:

Por último, con relación a la deducibilidad del gasto documentado en la factura recibida de la sociedad Inversiones del Somontano SL, la conducta del obligado tributario debe calificarse de culpable puesto que ha deducido un gasto del cual no ha podido aportar justificación fehaciente sobre la realidad del mismo.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 26 de julio de 1994 , con relación a la prueba de la deducibilidad de los gastos señala: Los gastos deducibles en cambio, de signo contrario al incremento de la deuda tributaria, requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público... ; en consecuencia, ...la incumbencia probatoria recae sobre quien pretende ver disminuido el importe de la deuda tributaria a través de una relación de gastos deducibles .

El obligado tributario aportó abundante documentación relativa a la sociedad Inversiones del Somontano SL pero que no permitía comprobar la realidad de la prestación del servicio documentado en la factura controvertida, por parte de aquella sociedad. No se ha aportado ningún contrato que regule la prestación del servicio, la manifestación referente a que el motivo de arrendar dicha maquinaria era debido a un incremento fuerte de las ventas durante el ejercicio 2004, tampoco se sostiene a la vista de los datos que constan en los planes de labores aportados y no hay constancia de que la maquinaria supuestamente arrendada perteneciera a Inversiones del Somontano SL. La Inspección ha podido comprobar que dicha entidad carece de la infraestructura material y humana necesaria para llevar a cabo el volumen de operaciones que declara. Todos estos indicios llevan a no considerar suficientemente probada la realidad del servicio supuestamente prestado por Inversiones del Somontano SL a Benito Arnó e Hijos SA.

Por ello, al conocer el obligado tributario sus obligaciones fiscales por el Impuesto sobre Sociedades, su incumplimiento no puede ampararse, ni en la ignorancia, ni en un error en su interpretación, debiendo calificarse su conducta como culpable.

Por todo lo anteriormente expuesto se considera suficientemente motivada la existencia de culpabilidad puesto que en el acuerdo de inicio ya se recogen los motivos por los que se considera que concurre el elemento subjetivo de la culpabilidad y en el presente Fundamento de Derecho han quedado suficientemente ampliados y especificados dichos motivos.

No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT , se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario, por lo que se desestiman las alegaciones planteadas en este sentido, considerándose que procede la imposición de sanción.

Pues bien, a juicio de la Sala, dicho Acuerdo cumple con el standard de motivación exigido por el Alto Tribunal, 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 .

En consecuencia, procede desestimar el motivo, y por ende, el recurso.

Séptimo.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA , procede imponer las costas a la recurrente, conforme al criterio del vencimiento.

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 DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Benito Arnó e Hijos, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de marzo de 2015, a que las presentes actuaciones se contraen, resolución que confirmamos en todos sus extremos por ser ajustada a derecho, con imposición de costas a la recurrente.

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.