

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ068369

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 27 de julio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 169/2014

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Plazo. Interrupción injustificada por más de 6 meses.** *Diligencia de argucia.* En la diligencia se requirió información sobre los motivos de la fusión, por lo que no se puede calificar como diligencia de argucia. **Dilaciones.** No puede admitir la dilación si el motivo es el fundamento de la regularización. En relación con la petición de justificación del beneficio fiscal, la Inspección no podía tener indefinidamente abierta la dilación, sino que debió considerar no justificado e inaplicar el beneficio fiscal.

**IS. Regímenes especiales. Fusiones. Diferencia de fusión.** La amortización de la diferencia de fusión es deducible en el mismo porcentaje en que las personas físicas que vendieron la participación hubieran integrado en su venta la ganancia patrimonial. **Base imponible. Depreciación de existencias. Recambios de automóviles.** La entidad calcula la depreciación con referencia a un stock óptimo. Aportación de un informe de auditor de cuentas que estima razonable el criterio aplicado. **Valoración del inmovilizado material.** Aunque la entidad no aportó las facturas de la adquisición de los inmuebles, sí justificó su contabilización, que en actas de inspección de ejercicios anteriores no se discutió el valor ni se comprobó la actualización de balances. No procede la sanción por no haberse acreditado la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 97, 142, 150, 179 y 183.

RD Leg 4/2004 (TR Ley IS), art 89.

RD 1643/1990 (PGC), Norma de valoración 13ª.

Ley 230/1963 (LGT), art 77.

**PONENTE:***Don Fernando Román García.*

Magistrados:

Don FERNANDO ROMAN GARCIA  
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ  
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA  
Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000169 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02146/2014

Demandante: ESLAUTO, S.L.

Procurador: MARIA ANGELES GALDIZ DE LA PLAZA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

**S E N T E N C I A N.º:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D.ª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D.ª. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a veintisiete de julio de dos mil diecisiete.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 169/2014 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido la Procuradora D.ª. María Angeles Galdiz de la Plaza, en nombre y representación de ESLAUTO S.L., frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

##### **Primero.**

La parte indicada interpuso, con fecha de 24 de abril de 2014 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

##### **Segundo.**

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 28 de julio de 2014, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

**Tercero.**

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 5 de septiembre de 2014 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

**Cuarto.**

Recibido el pleito a prueba, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

**Quinto.**

Mediante providencia de esta Sala de fecha 28 de junio de 2017, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 29 de junio de 2017, terminando la deliberación en fecha 13 de julio de 2017, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

**FUNDAMENTOS JURIDICOS****Primero. Objeto del recurso.**

Es objeto de impugnación en este recurso el acuerdo dictado por el TEAC el 28 de noviembre de 2013, en virtud del cual se desestimó el recurso de alzada interpuesto por ESLAUTO, S.L. contra resolución del TEAR de Castilla León de fecha 28 de febrero de 2011, confirmatoria de los acuerdos de liquidación y sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2004.

**Segundo. Datos relevantes para la resolución del pleito.**

Para la adecuada resolución del pleito conviene tener en cuenta los siguientes datos:

- 1) El procedimiento inspector comenzó el 14 de diciembre de 2006 y terminó el 12 de agosto de 2008.
- 2) Todos los conceptos regularizados se refieren al ejercicio 2004.
- 3) La recurrente adquirió el 23 de julio de 2004 el 100% de las acciones de PROCOSA.
- 4) El 28 de septiembre de 2004, la recurrente absorbió a PROCOSA, retrotrayéndose los efectos de la operación de fusión a 1 de enero de 2004.
- 5) Los beneficios y plusvalías obtenidos en 2004 por PROCOSA se integraron en la contabilidad y en el IS de la recurrente.

**Tercero. Alegaciones y pretensiones de las partes.**

La parte actora articula su oposición a la resolución impugnada bajo las siguientes rúbricas:

- 1) Duración del procedimiento inspector superior al plazo legal.
- 2) Diferencia de fusión.
- 3) Depreciación de existencias.
- 4) Valor de adquisición de los inmuebles transmitidos por PROCOSA.
- 5) Sanción.

Y, con base en los argumentos que expone en desarrollo de los citados motivos de impugnación, finaliza la demanda solicitando la estimación del recurso, con anulación del acto recurrido, así como la liquidación y sanción de las que trae causa, con imposición de costas a la parte demandada.

La Administración demandada se opone a las pretensiones de la actora en el escrito de contestación a la demanda presentado por la Abogacía del Estado por razones sustancialmente coincidentes con las expresadas por el TEAC en su resolución, solicitando la desestimación del recurso con imposición de costas a la parte demandante.

#### **Cuarto.** *Sobre la duración excesiva del procedimiento inspector.*

A este respecto, la parte actora precisa que, en realidad, son dos las alegaciones que debe realizar: una sobre una interrupción de más de seis meses debido a que concurre una de las denominadas "diligencias argucia" y otra sobre la duración de todo el procedimiento inspector. Por tanto, analizaremos ambas alegaciones por separado.

A) Interrupción injustificada superior a 6 meses .

A este respecto, la actora señala lo siguiente:

- La diligencia de 20 de noviembre de 2007 es una diligencia argucia, pues en la misma sólo se hacen constar hechos que ya obran en el expediente.

- Por tanto, desde el 26 de junio de 2007 hasta el 18 de enero de 2008 hay una interrupción injustificada superior a 6 meses, lo que determina que no se entienda interrumpida la prescripción.

- Al reanudar las actuaciones, en la diligencia de 18 de enero de 2008 no se cumple con lo preceptuado en el artículo 150.2 LGT ; por tanto, no se ha vuelto a interrumpir la prescripción y se ha producido la "nulidad de todo lo actuado con posterioridad, ya que no se ha informado al obligado tributario del alcance de las actuaciones que se vayan a desarrollar tras la interrupción injustificada".

Estas alegaciones de la recurrente no pueden ser acogidas por la Sala. A nuestro juicio, la diligencia de 20 de noviembre de 2007 no puede calificarse como diligencia argucia (así se infiere también de lo razonado en el Fundamento Jurídico Segundo de la resolución del TEAC) dado que en ella la Inspección requirió información de detalle sobre los motivos de la operación de fusión (informando el compareciente de que la finalidad era adquirir el negocio de concesionario Peugeot) y de la adquisición y amortización posterior de acciones propias (informando el compareciente que la finalidad era reducir excesos de tesorería antes de la venta a ESLAUTO).

Esa información no obraba en el expediente y fue recabada por la Inspección con la cobertura de los artículos 99.7 y 142 de la LGT , sin que la actora haya demostrado que en el momento de ser recabada pudiera ser calificada como irrelevante para el proceso de comprobación, con independencia de su reflejo final en la regularización practicada.

En consecuencia, esta alegación debe ser rechazada.

B) Duración superior a 12 meses .

En segundo lugar, alega la actora que el procedimiento inspector ha tenido una duración superior a 12 meses, negando la existencia de dilación que le sea imputable en relación con el periodo comprendido entre el 22-2-2007 y el 30-1-2008, por lo que afirma que se ha producido la nulidad absoluta de la liquidación y de la sanción, señalando al respecto lo siguiente:

- Según la Resolución del TEAC de 14 de marzo de 2008, no puede existir dilación cuando el motivo de ésta es, en definitiva, el motivo o fundamento último de la regularización.

- En este caso, hay uso abusivo de la dilación, ya que el motivo de la misma (no acreditar los valores de adquisición de inmuebles vendidos en 2004) es también el motivo de la regularización.

- Si evaluamos el impacto de la dilación indicada, como exige la doctrina de la Audiencia Nacional ( SSAN de 23 de abril , 15 y 29 de octubre de 2009 ), vemos que no ha implicado retraso alguno en el procedimiento.

- Al haber transcurrido más de 12 meses, la consecuencia es la no interrupción de la prescripción ( artículo 150.2 LGT ) y como después del año se han realizado actuaciones sin haberse informado adecuadamente al obligado tributario acerca de los conceptos y periodos a que alcanzarían las actuaciones que iban a realizarse, la consecuencia es "que no se entienda interrumpida la prescripción por las actuaciones posteriores, lo que vicia de nulidad absoluta la liquidación y la sanción".

Respecto de tales alegaciones, debemos tener en cuenta las siguientes consideraciones:

1) Por un lado, la Inspección advirtió en diligencia de 3 de mayo de 2007: "Se le requiere nuevamente la acreditación del valor y fecha de adquisición, así como el valor contable de los inmuebles transmitidos en el ejercicio 2004, comunicándole en este acto que de no aportarse estos la inspección, aplicaría, en su caso, los valores de los

cuales existe justificación documental que como se advirtió en diligencia de 21/312007 son inferiores a los utilizados por el contribuyente en su declaración".

2) Por otro, la recurrente no manifestó su imposibilidad de aportación (de hecho lo aportó el 30 de enero de 2008, señalando que " después de un minucioso registro en los archivos históricos de la Sociedad Productora Comercial (Procosa), han aparecido determinados documentos que vienen a justificar determinados valores de adquisición de inmuebles vendidos " y se consideró aportación completa, aunque insuficiente, por la Inspección). Tampoco la entidad mostró su desacuerdo con la valoración de la Inspección acerca de que la documentación entregada no era prueba suficiente de los extremos a acreditar.

3) Las dos fincas que se agrupan en una y después se dividen en seis son los únicos terrenos propiedad de la empresa.

4) No se han podido aportar las facturas, pero sí los siguientes documentos:

a) Contabilidad de la sociedad y balances cerrados al 31 de diciembre desde su constitución (diligencia de 11 de abril de 2007).

b) Acta de la Inspección de "comprobado y conforme", en la que se revisaban los ejercicios 1980, 1981 y 1983 por Impuesto de la Renta de Sociedades (folios 45, 46, 104 y 105)

c) Declaración del IS de 1984 (folio 47 del expediente), en la que aparece reflejado en la cuenta de Terrenos el importe de 12.852.936 pesetas, que es el importe del que se parte en la actualización de balances del RDL 7/96.

d) Copias de las operaciones efectuadas y documentos presentados en la Agencia Tributaria correspondientes a la actualización de balances RDL 7/96, junto con copia de la declaración de actualización de balances.

5) En el acuerdo sancionador (página 10) se reconoce que los valores de adquisición figuraban en la contabilidad.

Pues bien, teniendo en cuenta las circunstancias que acabamos de exponer, cabe afirmar que la Inspección no podía tener indefinidamente abierta la duración de la dilación. Esto es, si la Inspección entendía que no se había justificado el valor de adquisición, debería haber procedido como advirtió en diligencia de 3 de mayo de 2007 (aplicando los valores de los que había justificación documental), pero no debió imputar dilación a la entidad: cuando la aportación de la documentación requerida solo puede beneficiar al obligado tributario, su falta sólo debe producir la inaplicación del beneficio fiscal, pero no la imputación de una dilación a aquél.

Ahora bien, no obstante lo anterior, en ningún caso puede afirmarse que haya operado la prescripción, como defiende la actora, toda vez que el ejercicio 2004 prescribiría el 25 de julio de 2009 y la notificación del acuerdo de liquidación se produjo el 12 de agosto de 2008.

#### **Quinto. Sobre la diferencia de fusión.**

Alega la Inspección a este respecto que, según el 89.3 TRLIS, cuando en el proceso de fusión exista una diferencia entre el precio de adquisición de la participación de la sociedad absorbida y los fondos propios existentes en el momento de la fusión, dicha diferencia tendrá efectos fiscales a través de su amortización, en el mismo porcentaje en que las personas físicas de quienes se haya adquirido la participación hubieran integrado la ganancia patrimonial en su base imponible. Y, como en este caso, los socios sólo han integrado en su BI el 6% de la ganancia obtenida, no es deducible el 94% restante.

En cambio, la actora sostiene que la venta del 100% de las acciones de los socios se realiza en dos fases: el 22 de julio de venden 1.250 acciones a PROCASA y el 23 de julio las restantes 750 acciones a ESLAUTO. Por la primera venta se le ha girado una liquidación considerando los 2 millones como rendimiento de capital y por la segunda ha tributado al 6%. Por tanto, la tributación efectiva del Sr. Jesús Carlos es de 2.072.000 € sobre un total de 3.200.000 €.

Vistas las posiciones de las partes sobre esta cuestión, para la resolución de la misma deben tenerse en cuenta los siguientes hechos:

- PROCOSA adquirió el 22 de julio de 2004 de sus únicos socios (los Sres. Don Jesús Carlos y Doña Patricia, casados en régimen de gananciales) y para formar autocartera, 1.250 acciones de las 2.000 en que se divide su capital, por 2 millones (1.600 € por acción), con valor nominal de 90,15 € por acción.

- El 23 de julio de 2004 ESLAUTO adquirió la totalidad de las 750 acciones en circulación de PROCOSA por 1.200.000 (1.600 € por acción), iniciándose el proceso de fusión por absorción, siendo ESLAUTO la absorbente y PROCOSA (que, en ese momento, tenía un patrimonio neto de - 177.602 € por la adquisición de las acciones propias por 2 millones) la absorbida.

- El proceso culminó el 11 de octubre de 2004 con la inscripción de la escritura de fusión y conllevó la amortización de las acciones propias con reducción de capital.

A la vista de estas circunstancias, es claro, a nuestro juicio, que este motivo de impugnación debe ser desestimado pues, conforme a la normativa indicada, la diferencia de fusión sólo opera en la segunda transmisión, no en la primera, que es una operación de autocartera. Y como en la segunda sólo se ha tributado por el Sr. Jesús Carlos (transmitente) al 6%, sólo puede haber amortización por diferencia de fusión al 6%.

#### **Sexto.** *Sobre la depreciación de existencias .*

Esta depreciación de existencias de recambios de turismos y de vehículos industriales fue aplicada por la entidad recurrente en el ejercicio 2004, procediendo la Administración a regularizar este concepto por considerar que los métodos de cálculo utilizados por el interesado para determinar el importe de la dotación a la provisión por depreciación de existencias no se basan en una acreditación de disminución ya producida del valor de mercado de las mismas, sino en una mera expectativa de depreciación, tal y como reconoce el dictamen pericial que se aporta, que habla de una " estimación de la pérdida de valor del inventario de recambios basada en las evidencias sobre la dificultad de realización de estas piezas ".

Al respecto, la recurrente aporta en este recurso un informe de un auditor de cuentas -admitido como prueba documental- del que interesa destacar los siguientes extremos:

1) En cuanto al criterio utilizado por la recurrente para calcular la provisión por depreciación de existencias señala:

"La Dirección de Eslauto, S.L calcula la provisión por depreciación de las existencias de recambios de turismos, basándose en el análisis de los excedentes de inventarios con respecto a un stock óptimo calculado en función de la frecuencia de ventas de los artículos. Con esto, se pretende identificar aquellas referencias que no han tenido ventas en un periodo determinado, que se están quedando obsoletas, y que corren el riesgo de generar una pérdida irreversible cuando el artículo quede descatalogado, el vehículo para el que fue producido deje de fabricarse. Esta situación es habitual en el sector de concesionarios de vehículos, ya que las Marcas a las que representan, en este caso PEUGEOT, obligan a sus concesionarios a mantener un stock de piezas que difiere del stock óptimo, tanto en el montante global del mismo, como en la diversidad de piezas que lo componen. Siendo el objetivo de las Marcas, que sus concesionarios tengan existencias de todas las referencias de piezas que utilicen sus vehículos, independientemente de sus expectativas de venta. Esto convierte al inventario de recambios, en un origen potencial de pérdidas que deben ser identificadas, analizadas y valoradas de forma gradual y periódicamente, para que su efecto en la cuenta de pérdidas y ganancias no se acumule en un ejercicio determinado".

"A la vista de las causas que han motivado la contabilización por parte de la Dirección de ESLAUTO, S.L., de la provisión por depreciación de las existencias de recambios de turismos y vehículos industriales, hemos de manifestar que consideramos razonable y ajustada a las normas de valoración de existencias del Plan General de Contabilidad y a lo declarado por los administradores en sus cuentas anuales , el hecho de dotar una provisión por depreciación de existencias tanto de recambios de turismos como de vehículos industriales.

La norma de valoración 13ª del Plan General de Contabilidad, que trata de las existencias, en el apartado 4 de correcciones de valor dice: "Cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se procederá a efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias...".

Los administradores de ESLAUTO, S.L., en la nota 4 c) de la memoria de sus cuentas anuales manifiestan: "Cuando se detectan artículos obsoletos o cuando el valor de mercado es inferior al precio de adquisición o coste de producción y la depreciación se considera reversible, se procede a efectuar la corrección valorativa, dotando a tal efecto la correspondiente provisión."

Esta norma de valoración, en el apartado de correcciones de valor, manifiesta su preocupación por detectar y corregir el valor de aquellas existencias que evidencien riesgos de depreciaciones y plantea utilizar la cuenta de provisión por depreciación de existencias siempre y cuando éstas tengan carácter reversible. Si la pérdida fuera irreversible, se debería dar de baja directamente el activo. Para el caso de ESLAUTO, S.L., nos encontramos ante dos riesgos diferenciados que deben ser analizados por separado:

En el inventario de recambios de industriales, al perderse la concesión de venta y reparación de esos vehículos, se produce un efecto directo sobre el valor del stock de estas piezas que dejan de ser corrientes para convertirse en obsoletas en un mismo momento y por un mismo hecho".

2) Respecto de la comprobación de la fiabilidad de las conclusiones obtenidas del programa de gestión de los excedentes de inventario y los coeficientes aplicados en el cálculo de la provisión de existencias de recambios, el informe señala:

"Por lo que consideramos razonable y ajustado a las normas de valoración de existencias la utilización de la provisión por depreciación, y adecuado el coeficiente del 100% a la vista de la evolución posterior de los movimientos de estas piezas que en la mayoría de los casos siguen en el almacén, o se han vendido como chatarra.

En el caso del inventario de recambios de turismos el riesgo que se quiere provisionar es también por obsolescencia, pero en esta ocasión, no viene originado por un hecho o acto aislado, sino que sobreviene como consecuencia de una política de compras no estrictamente comercial y dirigida por los criterios de la marca PEUGEOT. Lo que va a provocar que en el stock de recambios se vayan acumulando piezas de difícil realización, cuya frecuencia de ventas es escasa o nula, por lo que nos encontramos ante un activo global que es el inventario de recambios que debe ser desvalorizado de forma gradual, a medida que se identifiquen piezas sin movimiento cuyo valor de mercado tiende a cero. Por este motivo consideramos razonable y ajustado a las normas de valoración la utilización de la provisión por depreciación de existencias para cubrir esta pérdida de valor de los recambios, estamos también de acuerdo con la utilización del método de los excedentes de inventario para detectar las referencias problemáticas, y nos manifestaremos sobre la idoneidad de los porcentajes aplicados en la siguiente cuestión del informe, cuando analizaremos los resultados del muestreo realizado sobre el almacén de recambios de León.

2. Compruebe mediante muestreo si las conclusiones obtenidas por el programa de gestión de los excedentes de inventario y los coeficientes aplicados en el cálculo de la provisión de existencias de recambios, se ajustan a los resultados del mismo.

Para comprobar si la clasificación presentada en el cuadro resumen del programa de análisis de los excedentes de inventario se ajusta a la realidad, hemos realizado un muestreo seleccionando los artículos de importe superior a 150 euros del listado de excedentes de inventario del ejercicio 2004 del almacén de recambios de León, obteniendo una población de 251 referencias y un valor de 73.624,53 euros, que supone un 39% del total del valor de los artículos excedentes 188.891,02 euros, y un 30% del valor total del inventario de recambios de turismos del almacén de León que ascendía a 260.817,44 euros".

3) Finalmente, el informe alcanza las siguientes conclusiones:

"1.- El inventario de recambios de vehículos industriales del almacén de Ponferrada correspondiente al ejercicio 2004 que asciende a 43.590 euros, ha sido provisionado al 100% como consecuencia de haberse perdido la concesión para la venta y reparación de esos vehículos, por lo que el valor de sus piezas en el mercado se ha depreciado totalmente. Hecho contrastado por la evolución posterior de las referencias que integraban dicho stock, que salvo puntuales excepciones siguen en el inventario o se han vendido como chatarra. Por lo que consideramos razonable y ajustado a las normas de valoración de existencias la utilización de la provisión por depreciación para registrar esta pérdida, y adecuado el coeficiente del 100% para cuantificar la misma.

2.- Los inventarios de recambios de turismos de los almacenes de León y Ponferrada correspondientes al ejercicio 2004 ascienden a 267.732 y 211.503 euros, habiendo sido provisionados en (103.350) y (60.143) euros respectivamente, al objeto de ajustar el valor contable de sus piezas a su valor esperado de realización en el mercado de las mismas, que para las referencias sin movimiento es de 0 euros. Para identificar las piezas conflictivas, se utiliza el programa de análisis de excedentes de inventario, que clasifica los artículos en stock según su frecuencia de ventas y que hemos puesto a prueba sus conclusiones con resultados satisfactorios. Finalmente,

se estima la provisión por depreciación aplicando unos coeficientes a cada segmento de piezas atendiendo a su frecuencia de ventas. En nuestra opinión, existe un riesgo efectivo de pérdida de valor del inventario de recambios provocado por la política de compras aplicada, que se pone de manifiesto cuando se analizan referencias que no tienen movimiento, que en su mayor parte se corresponden con piezas de vehículos que se han dejado de fabricar y que han perdido su valor en el mercado y cuya cuantificación en el muestreo realizado alcanzó al 25% de la población.

Por lo que consideramos razonable y ajustado a las normas de valoración de existencias la utilización de la provisión por depreciación para registrar esta pérdida, adecuado el método de identificación de las piezas a depreciar, y en base al muestreo realizado estimamos que la provisión calculada estaría sobrevalorada en un 13% del valor de la población analizada."

Este informe, a nuestro juicio, debe ser tenido en cuenta para resolver esta cuestión en función de su razonabilidad en orden a la valoración del criterio utilizado para calcular la provisión, que constituye la premisa básica para la cuantificación de ésta.

Y, a la vista del contenido del mencionado informe, consideramos lógicas las conclusiones expresadas en el mismo, en la medida en que, a través de la técnica del muestreo, se ha puesto de manifiesto la real pérdida de valor de los elementos a los que se refiere la comprobación por la concurrencia de las causas allí indicadas. En relación con estas conclusiones, a nuestro juicio no puede afirmarse, como defiende la Administración, que la recurrente estuviera cuantificando meras expectativas o riesgos de pérdidas, sino pérdidas reales que se produjeron -por pura lógica- en el referido ejercicio por las causas indicadas.

Ahora bien, en coherencia con lo expuesto y dado que respecto de los recambios de turismos de los almacenes de León y Ponferrada correspondientes al ejercicio 2004 el dictamen concluye que " la provisión calculada estaría sobrevalorada en un 13% del valor de la población analizada ", debe reputarse procedente la regularización de aquélla en el porcentaje indicado.

Por tanto, esta motivación de impugnación debe ser acogido parcialmente.

#### **Séptimo.** *Sobre el valor de adquisición de los inmuebles adquiridos por PROCOSA .*

En relación con esta cuestión, es preciso señalar que el 21 de julio de 2004 PROCOSA transmitió a MACOCA diversos inmuebles.

La cuestión polémica se plantea porque la Inspección no considera acreditado el valor de adquisición de aquéllos por la recurrente, ni las mejoras realizadas en los mismos, ni las revalorizaciones efectuadas, que determinan el coste total de las fincas, coste que ha sido tenido en cuenta por la Inspección para la determinación del beneficio obtenido en la enajenación del inmovilizado.

En la demanda se afirma que éstos eran los únicos terrenos de PROCOSA, señalando que se adquirieron dos fincas, se agruparon en una sola de 42.582 metros cuadrados y esta única finca se dividió en seis. Sostiene la actora que nos encontramos ante un problema de prueba, habiendo quedado demostrado, a su juicio, el coste del inmovilizado, aunque la Inspección no lo considere así porque opine que " el único medio de prueba admisible del aumento de valor de los terrenos es la factura ".

Pues bien, como hemos indicado anteriormente (Fundamento Cuarto), aunque la entidad no haya podido presentar las facturas correspondientes a la adquisición de los inmuebles, sí ha aportado los siguientes documentos:

- a) Contabilidad de la sociedad y balances cerrados al 31 de diciembre desde su constitución (diligencia de 11 de abril de 2007).
- b) Acta de la Inspección de "comprobado y conforme", en la que se revisaban los ejercicios 1980, 1981 y 1983 por Impuesto de la Renta de Sociedades (folios 45, 46, 104 y 105)
- c) Declaración del IS de 1984 (folio 47 del expediente), en la que aparece reflejado en la cuenta de Terrenos el importe de 12.852.936 pesetas, que es el importe del que se parte en la actualización de balances del RDL 7/96.
- d) Copias de las operaciones efectuadas y documentos presentados en la Agencia Tributaria correspondientes a la actualización de balances RDL 7/96, junto con copia de la declaración de actualización de balances.

Y, además, en el acuerdo sancionador (página 10) se reconoce que los valores de adquisición figuraban en la contabilidad de la recurrente.

Valorando conjuntamente los referidos elementos probatorios y teniendo presente que los valores de adquisición constaban en la contabilidad, no se discutieron en las inspecciones de 1980 a 1983, ni se comprobaron en la actualización de balances conforme al RD 7/96, alcanzamos la conclusión de que el precio de adquisición utilizado por la sociedad para el cálculo del beneficio en la venta de los inmuebles es correcto, en cuanto que se ha formado a partir del precio de compra teniendo cuenta, además, las correspondientes inversiones y mejoras, actualizaciones y regularizaciones de valor legalmente establecidas.

Por ello, este motivo de impugnación debe ser acogido.

#### **Octavo. Sobre la sanción impuesta .**

Alega a este respecto la parte actora que únicamente se sancionan los conceptos relativos a la amortización de construcciones revalorizadas en la fusión y a la amortización de la diferencia de fusión y que, conforme a lo expuesto en el fundamento de derecho segundo de la demanda, estamos ante un supuesto de interpretación razonable de la norma, lo que excluye la culpabilidad.

De los términos empleados por la parte actora se infiere que ésta centra su impugnación en el elemento subjetivo de la infracción imputada, esto es, en la culpabilidad, estimando que en este caso no concurre dicho requisito al haber ajustado su actuación a una interpretación razonable de la norma.

Por tanto, no planteando controversia entre las partes la concurrencia del elemento objetivo de la infracción imputada, nos centraremos en el elemento subjetivo, referido a la culpabilidad del sujeto.

A este respecto, hemos señalado -entre otras, en nuestras SSAN de 11 de mayo de 2017 (recurso nº 236/2014 ) y de 18 de febrero de 2016 (recurso nº 579/2013 )- que la utilización de una interpretación jurídica razonable excluye el elemento de la culpabilidad, aunque no sea dicha interpretación la que los Tribunales finalmente consideren correcta y aplicable al caso. Esto es, aunque fueran incorrectos, desde el punto de vista jurídico, el planteamiento y la tesis sostenida por la parte actora, ello en modo alguno permitiría concluir que, automáticamente, tal interpretación deba ser considerada -ineludiblemente- como reveladora del ánimo de cometer una infracción tributaria, incluso a título de simple negligencia. Un sujeto pasivo puede no "acertar" a la hora de cumplir con su obligación de tributar correctamente (sea en la calificación otorgada a una operación, en su tratamiento contable o en la determinación de la cuantía de la tributación), pero ello no significa necesariamente que ese desacierto deba dar lugar, siempre y en todo caso, a la apreciación de la existencia de una infracción y a la imposición de la correspondiente sanción, pues junto al elemento objetivo o de hecho de la infracción debe concurrir también el subjetivo de la culpabilidad del sujeto.

Aún más, hemos dicho que el hecho de que exista una unidad de criterio en la actuación de la Administración Tributaria en relación con una determinada operación y que la doctrina administrativa al respecto sea sobradamente conocida no empece para que el sujeto pasivo pueda legítimamente discrepar de la misma por entender más acertada jurídicamente otra distinta, sin que por ello deba ser ineludiblemente sancionado.

En este sentido, debemos recordar que esta Sala ha establecido (por todas, véase la SAN de 15 de noviembre de 2016, recurso nº 598/2013 ) que a la hora de justificar la existencia de una "interpretación razonable" a efectos de culpabilidad no basta con alegar cualquier interpretación alternativa a la de la Administración, pues como razona la STS de 19 de diciembre de 1997 (RC 10309/1991 ) "aunque es cierto que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria y, por tanto, la procedencia de sanción en aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar -en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido-, de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, es más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable, es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables -como lo ha sido la de autos- resultaran impunes. No basta, pues, que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad".

Conviene precisar, además, que la jurisprudencia (de la que son exponentes, entre otras muchas, las SSTs de 15 de junio de 2015 -RC1762/2014 -, 4 de junio de 2015 -RC 3190/2013 -, 4 de mayo de 2015 -RC 580/2014 -,

2 de marzo de 2015 -RC 645/2013 - y 26 de febrero de 2015 -RC 3623/2012 ) nos exige pronunciarnos de modo individualizado sobre los hechos constitutivos de la infracción, recordando que "liquidar no es sancionar" y que, cuanto más objetivos son los tipos infractores, más difícil es la prueba del elemento culpabilístico, señalando que el medio de llegar a esa conclusión culpabilística exige un requerimiento específico del órgano sancionador al infractor destinado a que ofrezca una explicación de la conducta seguida, dado que, a la vista de la respuesta, se estará en condiciones, normalmente, de hacer un pronunciamiento sobre la entidad de la culpabilidad que se aprecia, siendo claro que por muy objetiva y evidente que sea la transgresión, si no hay valoración culpabilística la sanción es improcedente.

Pues bien, partiendo de esta doctrina debemos analizar la fundamentación contenida en el acuerdo sancionador, que es donde debe justificarse la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo integrantes de la infracción, pues también tiene declarado el Tribunal Supremo (entre otras, en la STS de 16 de julio de 2015, RC 650/2014 ) que "los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidas ni por los Tribunales Económicos Administrativos, ni por el órgano judicial, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria".

En el caso ahora examinado, el acuerdo sancionador se refiere al elemento culpabilístico en los siguientes términos (tal como reproduce la resolución del TEAC en sus páginas 25 y 26):

"La descripción de las mismas (refiriéndose a las concretas modificaciones en la base imponible que determinan la base de sanción), se realiza detalladamente tanto en el acta como en la propuesta de sanción. No resulta necesario reiterarlas, bastando con una expresa remisión a esos documentos. A nuestro juicio, en los hechos sancionados ha quedado de manifiesto la falta de cualquier mínimo interés y diligencia, en el obligado tributario, a la hora de cumplir con sus obligaciones fiscales, que si bien se manifiesta de manera evidente en la aplicación de la deducción por reinversión, tanto en lo relativo a los automóviles de turismo que no formaban parte del activo fijo como en la referida a aquella parte de la base imponible que no se sujetó e gravamen al estar reducida por la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria previstos en el artículo 15.10 del RDL 412005 (parte de sanción a la que la entidad presta aquiescencia), no deja de observarse también en la cuota dejada de ingresar como consecuencia del erróneo tratamiento dado a las diferencias de fusión. En relación con este segundo concepto, es obvio que toda entidad con una mínima infraestructura debe conocer sus obligaciones tributarias; partiendo de tal consideración, es criterio jurisprudencialmente reiterado y por tanto, sobre el que no se plantea duda interpretativa alguna, que las diferencias de fusión que resultan en la sociedad absorbente cuando ha satisfecho por las participaciones de la absorbida un importe superior al que resulta de la proporción en que participa en sus fondos propios, y en los casos en que, como el que nos ocupa, tales participaciones se adquieran de personas físicas o entidades no residentes, solo tendrán relevancia fiscal en la medida que se correspondan con una previa tributación en sede de las transmitentes. En los supuestos como el que nos ocupa, en que una entidad aborda un proceso de fusión por absorción y conoce la norma hasta el punto de aflorar las diferencias de fusión que en su contabilidad recogió, con la repercusión y efectos fiscales que les otorgó, no puede alegar que desconoce la regla cautelar impuesta para adquisiciones a personas no residentes o a personas físicas.

En cuanto a la parte de cuota dejada de ingresar que merece ser sancionada, resulta claro que la conducta seguida por la entidad tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas ni en el artículo 77.4 ni en el 179.2 mencionados, exculpatorias de responsabilidad. En particular, a nuestro juicio, no cabe ninguna razonable interpretación de esas normas que ampare la conducta del interesado.

Es evidente que la infracción se ha cometido por medio de una conducta voluntaria y culpable, y, por ende, debe merecer el reproche sancionador que la norma establece para ese tipo de acciones. Como ya quedó dicho, resulta clara la normativa, que ningún margen deja a la interpretación en contrario, sin que, por otra parte, sea lo bastante compleja como para plantear problemas de comprensión en quien deba de aplicarla."

A la vista de lo expuesto, consideramos que el acuerdo de sanción no cumple el estándar mínimo exigible en orden a la motivación de la culpabilidad, pues dicha motivación resulta de todo punto insuficiente a la luz de la jurisprudencia sentada sobre el particular, pudiendo citarse a estos efectos -por todas- la STS nº 144/2017, de 31 de enero de 2017 (RC 2300/2015 ) que, con cita de la STS de 13 de abril de 2016 (RC 1644/2014 ) , señala:

«Vista la justificación ofrecida en el acuerdo sancionador para sancionar y los términos en los que se desenvuelve el motivo de casación articulado por el Sr. Abogado del Estado, la resolución de este pasa, una vez más, por recordar lo dicho por este Tribunal en una jurisprudencia constante y consolidada. Recordar que el órgano

competente para sancionar, el que tiene atribuida la potestad sancionadora es al que le viene impuesta la justificación y motivación sobre la concurrencia de culpabilidad, lo que no puede ser suplido ni por el órgano económico administrativo, ni por el judicial; no puede considerarse probada la existencia de culpabilidad por el mero hecho de haber existido una interpretación razonable de la norma, y no es suficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 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 o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 179.2 Ley 5812003, entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad por lo 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.

En aquellos casos en los que, como en el presente, 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.

Sobre las circunstancias personales de infractor se ha dicho que no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición, sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables; lo que no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del artículo 25 CE es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas - aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable.

El hecho de que se haya tenido que iniciar y tramitar un procedimiento inspector para descubrir los hechos, en nada absolutamente incide sobre el elemento culpabilidad, que, claro está, es anterior al procedimiento y ajeno en su existencia a que haya o no procedimiento al efecto. Tampoco tiene soporte jurídico alguno pretender fundar la culpabilidad en el dato negativo de que el principio de prudencia no exigía realizar la provisión, pues esta circunstancia en todo caso serviría para excluirla, pero evidentemente no para justificarla».

En consecuencia, valorando las circunstancias concurrentes en el supuesto examinado y atendiendo a la referida doctrina jurisprudencial, consideramos que la sanción impuesta a la recurrente debe ser anulada por no haberse acreditado por la Administración la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción.

#### **Noveno.** *Estimación parcial del recurso. Costas.*

A tenor de lo expuesto en los anteriores Fundamentos, procede estimar parcialmente el recurso en cuanto a los extremos indicados en los Fundamentos Sexto, Séptimo y Octavo, desestimándose el recurso respecto de las demás cuestiones planteadas por la parte actora.

Conforme a lo previsto en el artículo 139 de la LJCA y, dada la estimación parcial del recurso, cada una de las partes satisfará las costas causadas a su instancia y la mitad de las comunes.

Vistos los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación,

EN NO MBRE DE SU MAJESTAD EL REY

#### **LA SALA ACUERDA**

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Doña María Ángeles Galdiz de la Plaza, en nombre y representación de ESLAUTO, S.L., contra el acuerdo del TEAC de 28 de noviembre de 2013, antes citado, el cual se confirma por ser ajustado a Derecho, salvo en lo relativo a los

extremos indicados en los Fundamentos Sexto, Séptimo y Octavo, respecto de los cuales la resolución impugnada se anula por ser disconforme a Derecho en los términos y con el alcance allí expresados, con imposición a cada una de las partes de las costas causadas a su instancia y de la mitad de las comunes.

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 Contencioso-Administrativa 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 Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.