

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069998

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 15 de febrero de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 260/2015

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Realidad de los servicios. *Contrato de cuentas en participación.* Contrato de participación en resultados de una entidad vinculada sin infraestructura y que no realizó aportación alguna. Tampoco constan informes de los servicios prestados. No es gasto deducible.

Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. La entidad alega que se incluyese la facturación de la entidad con la que se celebró el contrato de cuentas en participaciones, pues si se elimina el gasto para la otra entidad debería no tenerse en cuenta los ingresos de la cuenta participe. Sin embargo, no procede rectificar el cómputo de las cifras de negocio de las entidades que no se han comprobado.

Compensación de bases imponibles negativas. *Gastos no deducibles por adquisición de la opción de compra. Comprobación de bases negativas de ejercicios prescritos que se compensan en ejercicios no prescritos.* No se admite la deducción como gasto del ejercicio la adquisición de una opción de compra, pues la entidad era inactiva y con un único activo significativo de una finca y la opción de compra no se llegó a ejercer.

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. *Reinversión en participaciones de una entidad de mera tenencia de bienes.* Lo que está adquiriendo y vendiendo realmente es una finca que daría lugar a un resultado de la actividad productiva y no de la venta de su inmovilizado. Procede la sanción por la existencia de una motivación suficiente de la culpabilidad.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 70, 105, 106, 129 y 191.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 23.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 25 y 42.

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

Constitución Española, arts. 24 y 25.

PONENTE:

Doña Sandra María González de Lara Mingo.

Magistrados:

Doña SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000260 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02932/2015

Demandante: PROMOCIONES INMOBILIARIAS ASTURIANAS, S.A.

Procurador: LOURDES AMASIO DÍAZ

Letrado: LEANDRO UBIETO ARA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

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^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a quince de febrero de dos mil dieciocho.

Vi sto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo n^o 260/2015, promovido por la Procuradora Doña Lourdes Amasio Díaz, en representación de PROMOCIONES INMOBILIARIAS ASTURIANAS, S.A., asistido del Letrado Don Leandro Ubieto Ara, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 8 de enero de 2015, por la que se desestimó el recurso de alzada número 00-05561-2013, interpuesta contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, de 30 de julio de 2013, por la que se desestimaron las reclamaciones RG NUM001 y RG NUM002 acumuladas previamente, interpuestas contra el acuerdo de liquidación y la sanción, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación al Impuesto sobre Sociedades de 2007, 2008 y 2009 por importes, los de mayor cuantía, de 3.041.086,03 € y de 948.254,99 € respectivamente.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 8 de enero de 2015, por la que se desestimó el recurso de alzada número 00-05561-2013, interpuesta contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, de 30 de julio de 2013, por la que se desestimaron las reclamaciones RG NUM001 y RG NUM002 acumuladas previamente, interpuestas contra el acuerdo de liquidación y la sanción, dictados por la Dependencia

Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación al Impuesto sobre Sociedades de 2007, 2008 y 2009 por importes, los de mayor cuantía, de 3.041.086,03 € y de 948.254,99 € respectivamente.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Procuradora Doña Lourdes Amasio Díaz, en representación de PROMOCIONES INMOBILIARIAS ASTURIANAS, S.A., asistido del Letrado Don Leandro Ubieta Ara, mediante escrito presentado el 23 de marzo de 2.015 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción . Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Tercero.

Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Doña Lourdes Amasio Díaz, en representación de PROMOCIONES INMOBILIARIAS ASTURIANAS, S.A., asistido del Letrado Don Leandro Ubieta Ara, presentó escrito el 18 de Enero de 2016, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que:

« (...) dicte, en su día, sentencia por la que, de conformidad con las alegaciones de esta parte: -. Anule la resolución impugnada, con expresa condena en costas para la Administración demandada» .

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 18 de febrero de 2016, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que:

«(...) dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente» .

Quinto.

Contestada la demanda y habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, por auto de fecha 8 de marzo de 2.016, se acordó recibir el presente recurso a prueba, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60 de la L.J.C.A .

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos.

Sexto.

Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día quince de febrero de dos mil dieciocho., en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. D^a SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO , quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del recurso.*

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo, como ya se dijo, la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 8 de enero de 2015, por la que se desestimó el recurso de alzada número 00-05561-2013, interpuesta contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional del Principado de Asturias, de 30 de julio de 2013, por la que se desestimaron las reclamaciones RG NUM001 y RG NUM002 acumuladas previamente, interpuestas contra el acuerdo de liquidación y la sanción, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación al Impuesto sobre Sociedades de 2007, 2008 y 2009 por importes, los de mayor cuantía, de 3.041.086,03 € y de 948.254,99 € respectivamente.

Segundo. Alegaciones y pretensiones de la parte actora.

Pretende la Procuradora Doña Lourdes Amasio Díaz, en representación de PROMOCIONES INMOBILIARIAS ASTURIANAS, S.A., asistido del Letrado Don Leandro Ubieto Ara la anulación de la resolución recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho.

En apoyo de dicha pretensión invoca los hechos y fundamentos de derecho que estima pertinente, el apartado destinado a los hechos lo estructura en seis puntos.

En el primero identifica la resolución recurrida.

En el segundo lo destina a tratar de la operación con CEPLECO.

Expone que la Inspección consideró improcedentes los gastos derivados del contrato de cuentas en participación celebrado con CEPLECO, S.A. al señalar que ésta última carecía de infraestructura y medios suficientes para realizar servicio alguno. La Inspección consideró que no existía un contrato de cuentas en participación entre las partes al no existir aportación alguna de CEPLECO, S.A. a las actividades de PROINASA.

Indica que la inspección de Tributos ha aceptado a nivel nacional el contrato de cuentas en participación con la mercantil CEPLECO, S.A., por lo que nos hallamos ante un acto propio de la Administración Tributaria.

Objeta que la Inspección pretenda la regularización de PROINASA, pero no proceda a regularizar a CEPLECO, S.A. quien ingresó y declaró de más, beneficiando de forma injusta e ilegal a la Hacienda Pública cuando ésta anuló tal "gasto". Por lo que debería haber comunicado a CEPLECO que sus bases imponibles de 2007 y siguientes deben ser regularizadas a la baja, es decir, que deben ser reducidas sustancialmente en 2007 y ligeramente en 2009, al tiempo que aumentan también de forma muy modesta en 2008. Lo que, evidentemente, no ha hecho.

Añade que en sede de las propias actuaciones relativas al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2007, es preciso recordar que además de la comprobación limitada de la deducción por reinversión y la actuación actual (2007-2009), junto a otras también recientes y anteriores (2003-2004), se firmó acuerdo de liquidación derivado de actas de disconformidad con número de referencia A23 NUM012, con fecha 9 de noviembre de 2010, en relación a la condición de empresa de reducida dimensión de la compañía y del beneficio tributario asociado a la misma. Tal acuerdo fue impugnado en vía económico-administrativa ante el TEAR de Asturias con fecha 10/12/2010.

Con motivo de dicha actuación la Inspección de Tributos consideró a efectos de determinar la cifra de negocio las propias de todas las compañías consideradas del grupo de sociedades, para determinar una cifra conjunta ligerísimamente superior a 8 millones de euros, motivo por el cual fue aplicado el tipo normal del impuesto a la base imponible en lugar del reducido.

Destaca que entre dicha cifra de negocio acumulada del conjunto de empresas del grupo, se incluyó ni más ni menos que la facturación o cifra de negocio de CEPLECO S.A., por un importe de 1.172.558,30 euros según consta en el propio acuerdo (pág. 9 y 14). Lo que inmediatamente debe llevar a que resulta simplemente incompatible considerar que tales operaciones son inexistentes en términos de participación (o gasto) deducible en sede de PROINASA, pero son al mismo tiempo considerados como ingresos computados y computables como mayor cifra de negocio en CEPLECO, lo que sirve para determinar que el grupo de PROINASA sí supera el umbral legal (8.173.032,30 €) y por tanto que PROINASA no puede aplicar el tipo reducido del impuesto sobre sociedades (25%).

En opinión del recurrente, ambas posturas, son mutuamente excluyentes y ambas afectan, al mismo impuesto y año, el impuesto sobre sociedades, ejercicio 2007. De hecho, si la entidad no superó el umbral de empresa de reducida dimensión (y eliminando CEPLECO tan solo se alcanzan apenas 7 millones de cifra de

negocio), el tipo aplicado en la presente regularización es superior al legal y la cuota calculada es errónea (junto a la sanción a ella asociada).

En el tercer apartado lo destina a las bases imponibles negativas de 2006 a compensar en 2.007.

Expone que la Inspección de Tributos consideró que el importe de la opción de compra no ejecutada por la compañía en 2006 en relación a la adquisición de unos inmuebles en Murcia y que fue considerado gasto del ejercicio en cuestión, dado que la caducidad de dicha opción de compra vino a producir la pérdida del derecho a adquirir dichos inmuebles y, consecuentemente, la imposibilidad de aplicar la prima pagada al precio de adquisición, no es un gasto deducible, minorando la base imponible negativa de dicho ejercicio en la indicada cantidad y reduciendo, consecuentemente, su compensación en el ejercicio 2007, cuando fue aplicada por el obligado tributario.

Manifiesta que la Inspección también consideró que el dinero que se entregó en concepto de opción de compra acabó destinándose a la adquisición de un paquete de acciones de la sociedad GEVNSA (GESTIÓN DE VIVIENDAS INTELIGENTES, S.A.).

Aduce que la teoría mantenida por la Inspección soslaya el recorrido negocial que se dio durante los ejercicios 2006 y 2007 en relación a las fincas de referencia donde los acuerdos no son especie que surja de forma espontánea y rápida, sino que vienen precedidos de largas y complejas negociaciones, y de acuerdos parciales y/o previos que son objeto de modificaciones o incluso dejados sin efecto en favor de acuerdos posteriores.

Relata que el recorrido seguido en orden al interés que la promotora tenía sobre determinadas fincas objeto del presente procedimiento fue el siguiente:

a) La entidad alcanzó un primer acuerdo con los propietarios de parte de una finca en Murcia (Srs. Jose Francisco) para adquirirla en unas determinadas condiciones económicas firmándose una opción de compra sobre las mismas, como demostrativa del interés sobre ellas, y de la seriedad en su proceso de adquisición.

b) En aquellos momentos existían determinados contactos con los propietarios de la otra mitad de la finca (con quienes venía litigando la familia Jose Francisco) a fin de que la promotora, por razones urbanísticas y de negocio tuviese una posición preponderante (de aumento de la edificación proyectada, minimizar alegaciones de otros propietarios, etc.) teniendo unas determinadas posibilidades para acceder a recursos financieros (esto fue principios de 2006, momento previo al estallido de la burbuja inmobiliaria)

c) Posteriormente, dentro del plazo inicial previsto de ejecución de la opción, comenzaron a surgir problemas en dos frentes: desaparecieron las posibilidades de adquirir el 50% de las fincas que no estaban en poder de los Srs. Jose Francisco y las entidades financieras comenzaron a recortar o limitar seriamente el acceso al crédito relacionado con el sector inmobiliario.

d) Ante la posibilidad de perder la prima se iniciaron nuevas negociaciones con la familia Jose Francisco , consiguiendo ampliar el plazo de la opción e incluso colaborando a solucionar determinados problemas financieros de la misma relacionados con la resolución judicial relativa al litigio en curso sobre el otro 50% de las fincas. Por tal motivo se acordó la concesión de un crédito que debería ser devuelto o, si se llegaba a un acuerdo definitivo, aplicado al pago del precio de la totalidad de la finca o de una mitad.

e) La opción caducó y la entidad perdió sus derechos de opción, al tiempo que encontró lo que desde entonces fueron graves dificultades para acceder a nuevos recursos financieros de las entidades bancarias.

f) Un último proceso de negociación con la familia Jose Francisco , facilitado incluso por nuevas relaciones personales surgidas durante dicho proceso, que vinculó los intereses de las propias empresas inmobiliarias de PROINASA y otras próximas, con el primogénito de la familia Jose Francisco , arquitecto de profesión, llevó a alcanzar un nuevo acuerdo ajeno a los planteamientos anteriores, y consistente en la asociación con la propia familia Jose Francisco a través de una nueva entidad mercantil (GESTION DE VIVIENDAS INTELIGENTES, S.A.-GEVNSA), para promover la construcción de un hotel y otros inmuebles, así como una serie de viviendas para venta o alquiler. A tal fin se entró en el capital de GEVNSA con el 50% de participación.

El cuarto apartado lo destina a tratar sobre la procedencia de la deducción practicada en 2007 por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 TRLIS) aplicada por la compañía en 2007 a consecuencia de la generación de una plusvalía derivada de la venta de participaciones en la entidad ANGELES Y FELIPE S.L. que es reinvertida, dentro de los plazos legales, en la adquisición de acciones de la compañía GEVNSA.

Sobre la actividad económica de GEVNSA indica que la inversión en acciones de GEVNSA se produjo en el año 2006.

Afirma que la legislación vigente en dicho momento (fue modificada por la Ley 35/2006, en su disposición final segunda, punto veintidós, con efectos a partir de 1 de enero de 2007) no exigía en absoluto ninguna condición especial respecto a la actividad empresarial, o no, de las acciones o valores en que se materialice la reinversión. Tal requisito fue introducido con efectos a partir del 1 de enero de 2007, pero evidentemente no se aplica, como quiere la Inspección, a hechos anteriores a su vigencia.

Aduce que la reinversión se entiende producida en 2006, dentro del plazo de un año previsto en el texto legal vigente tanto en 2006 como en 2007.

Añade que es que además, GEVinsa sí que tenía actividad, nunca puede ser confundida con una mera sociedad de tenencia de bienes, nos hallamos ante una empresa que desarrolla su objeto social que es el de la promoción inmobiliaria donde ésta adquiere un bien inmueble para su promoción, lo que está dentro del lógico desarrollo de su actividad: primero se compra un suelo para construir, y luego se procede a ello.

En relación con la actividad económica de ANGELES Y FELIPE, S.L. sí que era y es una entidad mercantil con actividad económica, y su actividad históricamente más relevante es la realización de actividades agrícolas a tal efecto aportó copia de las resoluciones publicadas en los Boletines Oficiales correspondientes por las que se acuerda la concesión de los pagos de superficie para determinados cultivos herbáceos y las ayudas por superficie de leguminosas de grano.

En el quinto apartado aduce que el expediente sancionador debía ser sobreesido por diferentes motivos:

1. El fundamental es que siendo improcedentes las regularizaciones pretendidas, ello no puede dar lugar a sanción alguna.

2. En cuanto a la sanción relacionada con la supuesta regularización de las bases imposables negativas procedentes del ejercicio 2006 y aplicadas en 2007, tanto la calificación como el tipo son incorrectos, pues tal infracción, de ser real, se produciría en 2006 y no en 2007. Evidentemente si el ejercicio 2006 está prescrito, no cabe aplicación de sanción alguna sobre las regularizaciones que en él se practiquen y aunque éstas sean aplicables, por mero arrastre o aritmética, en ejercicios posteriores.

3. En relación a la sanción relativa a la regularización de las bases imposables de 2007 y 2009 derivadas de la consideración como no deducible de la participación en resultados de CEPLECO, S.A., no se ha demostrado la supuesta culpabilidad y dolo del obligado, ni siquiera a mero título de negligencia, pues la entidad ha recogido el efecto real de una relación contractual con otra compañía, relación que ha sido analizada y aceptada plenamente (como se ha demostrado) por la propia Inspección de Tributos.

En el sexto apartado denuncia que la regularización por parte de la Administración Tributaria es contradictorias con otros actos emanados de la misma. Incoherencia de la actuación de la Administración.

Alega que no se conoce ninguna acción de la Inspección de Tributos para evitar un nuevo enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública derivado de la consideración de la opción de compra como simple mayor valor de la inversión; de ser ello así, como ya se ha expresado previamente, se está produciendo un enorme perjuicio a la Familia Jose Francisco, que habrá liquidado un impuesto improcedente sobre 2.675.000,00 euros como renta, sin exenciones, en lugar de como incremento de patrimonio, a tipo reducido y con gran parte del mismo exento en aplicación del régimen transitorio y sus coeficientes de reducción.

Sostiene que probablemente la familia Jose Francisco ya no puede recuperar el exceso liquidado, por simple prescripción.

Aduce que si, como pretende la Inspección de Tributos, el importe de la opción de compra es en realidad mayor importe de la inversión, debe aplicarse la correspondiente deducción por reinversión a la que tendría derecho el obligado tributario. La base de la reinversión declarada por PROINASA ascendió a 5.607.639,35 €, pero si la Inspección considera que la opción por importe de 2.675.000,00 € es inversión, la real resultante asciende a 8.282.639,35 €, pues como se ha demostrado no existen requisitos incumplidos y tal deducción es plenamente aplicable.

A continuación expone como fundamento de su pretensión una serie de Fundamentos de Orden Jurídico Procesal y seguidamente en los Fundamentos Jurídico materiales afirma que un cuenta partícipe no gestor pueda ser un particular, efectuando una amplia exposición sobre el contrato de cuentas en participación, aduce la imposibilidad de que la Inspección de Tributos pueda comprobar y modificar bases imposables, cuotas o deducciones y beneficios fiscales procedentes de ejercicios prescritos, y que son aplicados o compensados en liquidaciones de ejercicios posteriores no prescritos.

Tercero. Alegaciones y pretensiones del Abogado del Estado .

El Abogado del Estado en su escrito de oposición comienza sintetizando la tesis de la recurrente, y se opone a la estimación de la demanda reiterando los argumentos de la resolución recurrida.

Cuarto. Hechos Probados.

Un examen de los autos y del expediente administrativo pone de manifiesto, entre otros hechos, relevantes para la resolución de la causa que:

1º. Desarrollo actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

El 20 de Junio de 2011 se notificó a PROMOCIONES INMOBILIARIAS ASTURIANAS, S.A (en adelante, PROINASA) el acuerdo, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la AEAT, por el que se acordó el inicio de actuaciones inspectoras de investigación y comprobación en relación al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

2º. Incoación acta de disconformidad.

El 10 de Abril de 2012 se firmó, en Disconformidad, el Acta A02 NUM000 en la que se recogía que la Dependencia Regional de Gestión Tributaria desarrolló procedimiento de comprobación limitada al objeto de verificar la conformidad a derecho de la deducción por reinversión practicada por el contribuyente en dicha autoliquidación culminándose con un acuerdo en el que no se recogía regularización alguna por dicho beneficio fiscal.

Asimismo, el 19 de febrero de 2010 se le notificó el acuerdo de la propia Dependencia Regional de Inspección Tributaria de inicio de procedimiento de comprobación con carácter parcial, en relación al mismo tributo y período, limitada al control y análisis de los beneficios fiscales asociados a las empresas de reducida dimensión; dicho procedimiento terminó mediante acuerdo del Inspector-Coordenador, de 9 de noviembre de 2010, por el que se practicó regularización tributaria, de manera que, al tiempo de firmarse el ACTA el estado, provisional, de la liquidación del IS de 2007 de PROINASA presentaba algunas diferencias con respecto a la autoliquidación presentada por la sujeto pasivo en su momento.

Asimismo, se constató que la autoliquidación presentada por el IS de 2008, de la que resultó una cuota a devolver de 88.749,95 €, no había generado devolución alguna por parte de la Administración Tributaria.

La propuesta de regularización se amparó en la rectificación o modificación de los siguientes elementos:

1) Durante el ejercicio 2007, la entidad contabiliza como gasto 3.093.747,65 € facturados por una entidad vinculada (CEPLECO, S.A) en base a un contrato de asociación suscrito entre las entidades el 12 de enero de 2006.

Tramitado requerimiento de información a dicha empresa, de la información obtenida y de las manifestaciones realizadas por PROINASA, la Inspección concluyó que no quedaba acreditada que existiera prestación alguna de servicios que justificara el pago referido, resaltando, además, que CEPLECO, S.A carecía de infraestructura suficiente y no disponía de medios aptos para llevar a cabo la prestación de servicio alguno. Del mismo modo, rechazó la posibilidad de considerar la relación entre ambas sociedades como una cuenta en participación, al no existir aportación alguna de CEPLECO, S.A a las actividades de PROINASA.

Al hilo de lo anterior, y con el mismo fundamento, en el ejercicio 2008 no se admitió como ingresos de PROINASA 437.263,20 € - con la consiguiente disminución de la Base Imponible y, en el ejercicio 2009 no se admitió como gastos deducibles 56.632,82 €.

En definitiva, la Inspección entendió que "(...) los cargos y abonos realizados en liquidación de las obligaciones y derechos derivados del contrato entre CEPLECO, S.A y PROINASA no responden a nada distinto de un artificioso movimiento de bases imposables de una sociedad a otra y, por lo tanto, procede rectificar las liquidaciones practicadas" e n los términos expuestos.

2) En el ejercicio 2007 se compensaron por el sujeto pasivo (en su autoliquidación) unas Bases Imponibles Negativas procedentes del ejercicio 2006 (por 3.207.326,24 €) sobre el resultado contable declarado (7.217.734,64 €).

Habiéndose solicitado la acreditación suficiente de dichas base imponible negativa de 2006, y realizadas las comprobaciones oportunas, se concluyó que del total de 3.207.326,24 €, 2.675.000 € provenían de la contabilización, como gasto del ejercicio, de la adquisición de una opción de compra sobre la mitad indivisa de una finca situada en San Javier (Murcia) (2.500.000 € coste efectivo de la opción; 175.000 € correspondientes al ITP satisfecho por la compra).

Tras analizar los hechos acaecidos en relación a dicha operación, detallados en el Acta y en el Informe adjunto, la Inspección concluyó que "nunca procedió considerar como gasto corriente del ejercicio 2006 las cantidades antes señaladas (...) y procede, por tanto, no considerar acreditada en 2.675.000 € (...) la base imponible negativa del ejercicio 2006 que pretende acreditar en la liquidación del año 2007".

3) En el resultado contable del año 2007 se contabilizó, como gasto corriente, un total de 102.604,75 € por los impuestos municipales vinculados a la adquisición de las acciones de GESTIÓN DE VIVIENDAS INTELIGENTES, S.A (GEVINS). Sin embargo, de la comprobación resultó que dicho importe corresponde a dos liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana practicadas por el Ayuntamiento de San Javier (Murcia) con ocasión de la aportación de una finca, por mitades indivisas, propiedad de D. Jose Francisco y su cónyuge en la constitución de la entidad indicada. Por ello, es evidente que se trata de pagos que no pueden considerarse gasto corriente de PROINASA dado que corresponden a tributos cuyo sujeto pasivo es otra persona. En todo caso, habida cuenta de las vicisitudes acreditadas en el proceso de constitución de la compañía, se trataría de un importe que incrementaría el valor de adquisición de los títulos de GEVINSA adquiridos por PROINASA en el año 2006.

4) Se consideró improcedente la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios practicada en el ejercicio 2007 por importe de 629.599,91 € en relación a las rentas obtenidas en la transmisión onerosas de los títulos de ÁNGELES Y FELIPE, S.L y reinvertidas en la adquisición de las participaciones de GEVINSA porque tanto los elementos patrimoniales enajenados como los adquiridos no reúnen las condiciones exigidas para permitir la aplicación del beneficio fiscal, pues se trataba de títulos de participación en el capital de entidades de mera tenencia de bienes al no haberse acreditado que ninguna de ellas realizase una efectiva y real actividad económica.

5) Asimismo, se concretaron un serie de correcciones técnicas derivadas de las correcciones anteriores (corrección de la deducción por doble imposición del artículo 30 TRLIS en el ejercicio 2007, se rectificó la Base Imponible negativa acreditada en el año 2008 y se calcula el efecto de su compensación en el período siguiente).

Por todo ello, del Acta resulta una cuantía a ingresar de 2.940.572,57 €, incluyendo la previsión de intereses de demora.

3º Alegaciones al Acta

El 23 de abril de 2012 el sujeto pasivo presentó escrito de alegaciones contra el Acta.

4º. Acuerdo de Liquidación.

El 15 de Mayo de 2012, el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la AEAT adoptó el correspondiente acuerdo de liquidación, desestimando las alegaciones planteadas por el contribuyente, y confirmando una cuantía total a ingresar a su cargo por el tributo y los períodos referidos de 2.946.565,77 €, incluyendo 509.330,13 como intereses de demora.

5º . Acuerdo sancionador.

El 15 de mayo de 2012 se adoptó el correspondiente acuerdo sancionador, tras la tramitación del correspondiente procedimiento.

En dicho acuerdo se consideró cometida una infracción tipificada en el artículo 191 Ley General Tributaria "dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación- del tributo" si bien se matizó que no se apreciaba la comisión de infracción en el motivo de regularización del ejercicio 2007 relativo a la improcedencia de la deducción del art. 42 LIS , al considerar que la conducta del sujeto pasivo se basaba en una interpretación razonable de la norma, aunque errónea.

Da do que no se apreció la concurrencia de ocultación en ninguna de las conductas que daban lugar a la cuota descubierta, ni ninguna otra circunstancia que permita otra calificación de la infracción, ésta se calificó como leve.

También, en relación a la regularización correspondiente a 2009, se consideró cometida la infracción tipificada en el artículo 195 Ley General Tributaria "determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros" al estimar como indebida la Base Imponible acreditada en dicho ejercicio (-56.632,82 €).

6º . Notificación.

El 17 de mayo de 2012 se notificó a PROMOINSA la liquidación y la sanción.

7º . Interposición de reclamación económico-administrativa.

El 14 de junio de 2012 interpuso sendas reclamaciones económico- administrativas ante el Tribunal Regional de Asturias, reiterando los argumentos ya expuestos ante la Inspección Tributaria.

8º . Resolución de la reclamación económico- administrativa.

El 30 de julio de 2013, el Tribunal Regional de Asturias, habiendo decidido la acumulación de ambas reclamaciones, dictó resolución por la que desestimó íntegramente la reclamación confirmando los actos administrativos.

El recurrente reprodujo en los escritos de interposición de las reclamaciones las alegaciones planteadas en el curso de los procedimientos administrativos previos (inspector y sancionador), por lo que el órgano económico-administrativo, consideró ajustado a derecho lo razonado por la Inspección, entiende procedente asumir y mantener las argumentaciones de las resoluciones administrativas objeto de impugnación, confirmando su procedencia.

También examinó el único alegato que, con carácter novedoso, vierte la entidad recurrente en vía económico-administrativa, relativo a la eliminación en el ejercicio 2007, de la compensación de las bases imponibles negativas procedentes del periodo 2006.

Dicha resolución se notificó el 5 de septiembre de 2012.

9º. Interposición de recursos de alzada.

El 30 de septiembre de 2012 se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

El recurso de alzada, la actora planteó un reproche a la actuación del Tribunal Regional por considerar que no contestaba a las pretensiones con las que interpuso, en primera instancia, la reclamación económico-administrativa para, posteriormente, limitarse a reproducir literalmente todos y cada uno de los argumentos expuestos ante el Tribunal Regional, a su vez son reproducción de los expuestos en el que fuera escrito de alegaciones presentado ante el Inspector Jefe una vez le fue comunicada la propuesta de liquidación contenida en el Acta (y lo mismo cabe decir en lo referente al acuerdo sancionador).

10º. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central.

Por resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 8 de enero de 2015, se desestimó el recurso de alzada número 00-05561-2013, interpuesta contra la resolución del Tribunal Económico - Administrativo Regional del Principado de Asturias, de 30 de julio de 2013, por la que se desestimaron las reclamaciones RG NUM001 y RG NUM002 acumuladas).

La citada resolución del Tribunal Económico Administrativo Central constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Quinto. Cuestiones procesales.

Para dar adecuada respuesta al debate suscitado en los términos en que nos viene planteado por la tesis de los argumentos de la recurrente y de su oposición a ellos, es necesario poner de relieve que en el escrito interponiendo la reclamación económico administrativa el recurrente reprodujo las alegaciones planteadas en el curso de los procedimientos administrativos previos (inspector y sancionador), y planteó como única cuestión nueva, la eliminación en el ejercicio 2007, de la compensación de las bases imponibles negativas procedentes del período 2006.

El recurso de alzada, la actora planteó un reproche a la actuación del Tribunal Regional por considerar que no contestaba a las pretensiones con las que interpuso, en primera instancia, la reclamación económico-administrativa para, posteriormente, limitarse a reproducir literalmente todos y cada uno de los argumentos expuestos ante el Tribunal Regional, a su vez son reproducción de los expuestos en el que fuera escrito de alegaciones presentado ante el Inspector Jefe una vez le fue comunicada la propuesta de liquidación contenida en el Acta (y lo mismo cabe decir en lo referente al acuerdo sancionador).

Y ahora, en el escrito interponiendo la demanda reproduce ese comportamiento procesal. No fija con la debida separación los hechos de los fundamentos de derecho, con clara infracción de artículo 56 que dispone que Artículo 56.1º de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa que dispone que: « (...) En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración».

En el apartado de hechos destina el hecho primero a identificar la resolución recurrida, y en los hechos segundo a quinto reproduce las alegaciones que ya hizo ante la inspección, en el hecho sexto denuncia la regularización llevada a cabo por la Administración es contradictoria, y por último en los fundamentos de derecho afirma que un cuenta partícipe no gestor pueda ser un particular, efectuando una amplia exposición sobre el contrato de cuentas en participación, aduce la imposibilidad de que la Inspección de Tributos pueda comprobar y modificar bases imponibles, cuotas o deducciones y beneficios fiscales procedentes de ejercicios prescritos, y que son aplicados o compensados en liquidaciones de ejercicios posteriores no prescritos.

Todo lo anterior no justifica el rechazo del recurso, pues en él es perfectamente discernible el planteamiento esencial antes indicado, aunque será reiteración de lo ya dicho ante la Inspección, lo que nos obliga a examinar todas las cuestiones propuestas en aras a garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva.

Sexto. *Improcedencia de los gastos derivados del contrato de cuentas en participación celebrado con CEPLECO, S.A.*

Respecto a la relación contractual con Cepelco S.L. la Inspección indicó que durante el ejercicio 2007 se contabilizaron como gasto 3.093.747,65 euros, facturados por la entidad vinculada "CEPLECO S.A.", en base a lo establecido en un contrato de asociación suscrito entre ambas entidades, con fecha 12 de enero de 2006. El contrato fue firmado, de una parte, por D. Olegario con NIF NUM003, en representación de PROINASA (Promociones Inmobiliarias Asturianas S.A.) con NIF A-33.120.239, y de otra, por D. Segismundo con NIF NUM004, en representación de CEPLECO S.A. con NIF A-31.737.687.

El contrato firmado tiene una duración de cinco años y sus condiciones afectan a los resultados de los ejercicios 2006 a 2010, ambos inclusive. Este contrato es básicamente igual a otro firmado con fecha 20 de diciembre de 2001, resultando con los debidos ajustes, una prórroga de aquel; y esencialmente tiene por objeto un apoyo a la gestión de PROINASA por parte de CEPLECO S.A., y una participación de CEPLECO S.A. en los beneficios o pérdidas de PROINASA; siendo las dos personas físicas que intervinieron en el contrato administradores de PROINASA.

CEPLECO S.A. es una entidad mercantil, con domicilio fiscal en Pamplona (Navarra), cuyo objeto social consiste en la realización de actividades de promoción inmobiliaria y en la prestación de servicios de planificación y asesoramiento económico y financiero a compañías del sector. Su objeto puede ser desarrollado total o parcialmente a través de su participación en otras compañías de idéntico o análogo objeto social, así como mediante la celebración de contratos de cuentas en participación y otros mecanismos análogos.

El contrato suscrito recoge una serie de condiciones generales y particulares, en las que se explican los derechos y obligaciones de cada una de las partes. Así destacamos que la entidad PROINASA tiene, entre otros, los siguientes derechos y obligaciones:

- Recibir los servicios de planificación y asesoramiento económico y financiero de la compañía CEPLECO S.A. y de cualquiera de los expertos que está designe a tal fin (derecho 1º).
- Recibir de CEPLECO S.A. el setenta y cinco por ciento de los resultados económicos negativos antes de impuestos obtenidos en cada ejercicio social en que esté vigente su contrato de asociación, salvo en el caso previsto para situaciones excepcionales (derecho 3º).
- Facilitar toda la documentación necesaria para el conocimiento de su situación económico-financiera y patrimonial, aclarando, ampliando o aportando cualquier documento que le sea requerido (obligación 3º).
- Abonar a CEPLECO S.A. un importe equivalente al treinta por ciento de los resultados positivos antes de impuestos obtenidos durante el ejercicio (obligación 4º).

La Inspección realizó requerimiento de información, al amparo del artículo 93 de la Ley General Tributaria a la entidad CEPLECO S.A., solicitando información que aclarase el verdadero contenido de las relaciones económicas mantenidas con PROINASA.

En contestación al mismo, en el apartado SEXTO punto quinto del escrito presentado, manifestó que "...consiste en la realización de actividades de promoción inmobiliaria y en la prestación de servicios de planificación y asesoramiento económico y financiero a compañías del sector. Su objeto podrá desarrollarse... (entre otras formas) mediante la celebración de contratos de cuentas en participación y otros mecanismos análogos". Y se añadió "Realmente en los últimos ejercicios (aquellos a los que se refiere el requerimiento de información) la actividad de la compañía se ha centrado en su mayor parte en la participación en el negocio inmobiliario a través del contrato de cuentas en participación".

En el punto sexto del apartado SEXTO, parece claro descartarse por la propia entidad CEPLECO S.A., que los conceptos facturados tengan la naturaleza de servicios de asesoría, limitándose a las cantidades facturadas entre las dos entidades, a las supuestas liquidaciones de la cuenta en participación.

Por otra parte, la contestación de CEPLECO no aportó información alguna respecto a la existencia de medios propios o el empleo de los ajenos en la prestación de servicios de planificación y asesoramiento económico y financiero.

En diligencia de 23 de noviembre de 2011 se realizó requerimiento similar a PROINASA en el curso de las actuaciones inspectoras, para aclarar el verdadero contenido de sus relaciones con CEPLECO S.A., al que contestó remitiéndose al contrato y facturas entre las partes, negando la existencia de más documentación.

De todo ello la Inspección dedujo, por una parte la falta de infraestructura en CEPLECO S.A., dado que no se detectaba la existencia ni de local donde se desarrolla su actividad, ni de personal propio, ni de la subcontratación de servicios de planificación y asesoramiento significativos.

Además, la consideración de los servicios prestados como de asesoría y similares conllevaría el tratamiento fiscal de operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA); CEPLECO S.A. debería haber repercutido el IVA al tipo general del Impuesto, cosa que no se hizo.

Por ello, la Inspección no admitió la deducibilidad, en el ejercicio 2007 de este gasto, por importe de 3.093.747,65 euros, relacionado con CEPLECO S.A., porque no quedó acreditada prestación de servicios alguna.

Y en relación con la posibilidad de que fuera calificado como un contrato de cuentas en participación, regulado en el Código de Comercio en los artículos 239 y siguientes; la Inspección no entendió que fuera posible su equiparación dado que en los períodos comprobados (2007 a 2009) no hubo ninguna aportación por parte de CEPLECO S.A. a las actividades de PROINASA, como es preceptiva para la participación en los resultados de PROINASA.

La Inspección señaló que como apoyo a ese razonamiento, era especialmente significativo lo que resultaba de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 8 de septiembre de 2011, al resolver las reclamaciones: nº NUM005, NUM006, NUM007, NUM008, NUM009, NUM010 y NUM011 acumuladas, contra liquidaciones de la Inspección de los Tributos en relación el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1999 a 2003 y las sanciones de 2000 y 2001, de la entidad "Proyectos Residenciales Costa Dorada S.A., con NIF A-43.540.855; en relación con un contrato suscrito por el obligado tributario, de una parte, representado por D. Olegario, y por CEPLECO S.A. de otra, representado por D. Segismundo, que tiene fecha 20-12-2001, y que esencialmente tenía por objeto un apoyo a la gestión de Proyectos Residenciales Costa Dorada S.A. por parte de CEPLECO S.A., y una participación de CEPLECO S.A. en los beneficios o pérdidas de Proyectos Residenciales Costa Dorada S.A.; siendo las dos personas físicas que intervinieron en el contrato administradores solidarios de Proyectos Residenciales Costa Dorada S.A.

La Inspección hizo constar que en el Fundamento Undécimo, de esta Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, se recogía:

"Pues bien, analizado el expediente, se observa que los supuestos informes que avalaban los resultados económicos de las sociedades asociadas,..., no se han aportado a la Inspección, aun cuando se les ha requerido su aportación, ni tampoco se ha identificado a la/s persona/s que los hayan realizado; por otro lado, en las cuentas anuales de CEPLECO, no constan gastos de personal".

"Pues bien, en el caso analizado resulta que la interesada no aporta base alguna que acredite suficientemente la realidad del gasto relacionado con CEPLECO, la cual no dispone de medios para la prestación de tales servicios".

"En el presente caso no se ha probado, ni en el ejercicio 2001 ni en los siguientes, la existencia de informes de ningún tipo que permitan acreditar la existencia de verdaderos servicios prestados entre las sociedades firmantes del contrato de asociación".

"Por tanto, con base a todo lo anteriormente expuesto, debe concluirse que no queda suficientemente demostrada la efectiva realización de operaciones relacionadas con el contrato con CEPLECO, sino que únicamente se trató de crear una apariencia que sirviera para que la interesada se dedujera un gasto en el ejercicio 2001, cuya deducibilidad evidentemente no puede ser admitida".

La Inspección señaló que resultaba el carácter improcedente de dichos gastos, dado que dicha entidad CEPLECO S.A. carecía de infraestructura y medios suficiente para realizar servicio alguno así como por la imposibilidad de considerar la relación entre CEPLECO S.A. y PROINASA como una cuenta en participación, al no existir aportación alguna de CEPLECO S.A. a las actividades de PROINASA.

Por todo ello, la Inspección aumentó la base imponible del ejercicio 2007, en el importe de 3.093.747,65 euros, al no considerarse como gastos. En el mismo sentido, en el ejercicio 2008, no se admitieron como ingresos 437.263,20 euros (en este ejercicio, se declararon pérdidas en PROINASA) y por ello se disminuye la base imponible esta cantidad. Asimismo, en el ejercicio 2009, no se admitieron como gastos 56.632,82 euros (en este ejercicio, se declararon beneficios en PROINASA) y por ello se aumentó la base imponible esta cantidad.

La inspección entendió que los cargos y abonos realizados en liquidación de las obligaciones y derechos derivados del contrato entre CEPLECO S.A. y PROINASA no respondían a nada distinto de un artificioso movimiento de bases imponibles de una sociedad a otra, y por lo tanto procedía rectificar las liquidaciones practicadas en el sentido de aumentar la base en los años 2007 y 2009 en los gastos contabilizados por 3.093.747,65 euros y 56.632,82 euros respectivamente, y disminuirla en el año 2008 en 437.263,20 euros.

De todo lo anterior se deduce que es cierta la existencia de una relación contractual entre la recurrente y la entidad Cepleco S.L., por la que esta entidad se comprometía a apoyar la gestión de la actora, participando de los beneficios o pérdidas del obligado tributario. Consistiría el servicio en la planificación y asesoramiento económico y financiero.

Se acredita, así mismo, que entre ambas entidades existe vinculación, pues el administrador único de Cepleco S.L. es, también, uno de los dos representantes solidarios de la entidad recurrente.

El problema se plantea en cuanto no constan los informes que constituyen los servicios prestados, ni las personas que los elaboraron, ni existe contabilización de gastos de personal en las cuentas de Cepleco S.L., o en otras palabras no se acreditó la participación.

Debemos destacar que para percibir una retribución cualquiera que sea la calificación que demos al contrato, por importe de 3.093.747,65 euros debe de efectuarse un servicio o una aportación muy significativa, y de la que es fácil dejar una evidencia física.

Respecto de las alegaciones de la recurrente en relación a esta cuestión, debemos señalar que no se discute la existencia de la relación contractual por la Administración, sino la inexistencia de los servicios cuyos gastos pretende deducir la recurrente o la participación efectiva.

La denegación de la deducción de gastos por servicios que no se han acreditado o por una participación que no se ha prestado, no implica enriquecimiento injusto a favor de la Administración, pues no pueden legalmente deducirse gastos por servicios o participaciones que no han sido demostrados.

Estas afirmaciones encuentran su fundamento en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003 .

Debemos concluir, con la Administración demandada, que no se ha acreditado la efectiva prestación de servicios, a los que responden los gastos cuya deducción se discute, requisito éste que rige aun en los contratos de cuentas en participación.

Por otra parte, este es el criterio que esta Sección ha seguido en nuestra sentencia de veinticinco de abril de dos mil dieciséis, dictada en el recurso contencioso administrativo promovido Proyectos Residenciales Costa Dorada S.A. en relación con otro contrato de cuenta en participación suscrito entre esta mercantil y "CEPLECO S.A.", donde tampoco quedaba acreditada la realización efectiva de un trabajo o la prestación de servicios.

Séptimo. *Incumplimiento por el obligado tributario de los requisitos para gozar de los beneficios del régimen especial de entidades de reducida dimensión.*

En el segundo apartado añade que en sede de las propias actuaciones relativas al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2007, es preciso recordar que además de la comprobación limitada de la deducción por reinversión y la actuación actual (2007-2009), junto a otras también recientes y anteriores (2003-2004), se firmó acuerdo de liquidación derivado de actas de disconformidad con número de referencia A23 NUM012, con fecha 9 de noviembre de 2010, en relación a la condición de empresa de reducida dimensión de la compañía y del beneficio tributario asociado a la misma. Tal acuerdo fue impugnado en vía económico-administrativa ante el TEAR de Asturias con fecha 10/12/2010.

Con motivo de dicha actuación la Inspección de Tributos consideró a efectos de determinar la cifra de negocio las propias de todas las compañías consideradas del grupo de sociedades, para determinar una cifra conjunta ligerísimamente superior a 8 millones de euros, motivo por el cual fue aplicado el tipo normal del impuesto a la base imponible en lugar del reducido.

Destaca que entre dicha cifra de negocio acumulada del conjunto de empresas del grupo, se incluyó ni más ni menos que la facturación o cifra de negocio de CEPLECO S.A., por un importe de 1.172.558,30 euros según consta en el propio acuerdo (pág. 9 y 14). Lo que inmediatamente debe llevar a que resulta simplemente incompatible considerar que tales operaciones son inexistentes en términos de participación (o gasto) deducible en sede de PROINASA, pero son al mismo tiempo considerados como ingresos computados y computables como mayor cifra de negocio en CEPLECO, lo que sirve para determinar que el grupo de PROINASA sí supera el umbral legal (8.173.032,30 C) y por tanto que PROINASA no puede aplicar el tipo reducido del impuesto sobre sociedades (25%).

En opinión del recurrente, ambas posturas, son mutuamente excluyentes y ambas afectan, al mismo impuesto y año, el impuesto sobre sociedades, ejercicio 2007. De hecho, si la entidad no superó el umbral de empresa de reducida dimensión (y eliminando CEPLECO tan solo se alcanzan apenas 7 millones de cifra de negocio), el tipo aplicado en la presente regularización es superior al legal y la cuota calculada es errónea (junto a la sanción a ella asociada).

Dicha cuestión ha sido resuelta por la sentencia de veintisiete de febrero de dos mil quince, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, en el recurso contencioso administrativo número 194/13, interpuesto por PROMOCIONES INMOBILIARIAS ASTURIANAS, S.A., sentencia que estimó en parte el recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Regional del Principado de Asturias, de 30 de noviembre de 2012, que desestimó las reclamaciones números NUM013 y NUM014, impugnando los acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Asturias, por el que se practica liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, ascendiendo la deuda tributaria a 118.233, 74 €, y se le impuso la sanción de 52.394,58 €; por la comisión de infracción tributaria leve prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

En dicha sentencia se indicaba que la comprobación se limitó al control y análisis de los beneficios fiscales asociados al carácter de empresa de reducida dimensión con la modificación del tipo a aplicar sobre la base imponible declarada en el ejercicio, pasando a tributar al tipo del 32,55%, en lugar del 35% aplicado en su declaración, y se razonó que:

« (...) CUARTO. A continuación procede enjuiciar la segunda alegación relativa a las reducciones que propone la parte recurrente para determinar la cifra de negocios de las empresas que pertenezcan a un grupo de

sociedades teniendo en cuenta el requisito legal que ha de tenerse en tener en cuenta la cifra de negocios del conjunto de entidades pertenecientes al grupo.

Examinadas las razones de las partes litigantes para oponerse al cómputo global de las cifra de negocios determinado por la Inspección sin tener en cuenta el criterio contable de imputación y que una de las entidades del grupo firmó un contrato de cuentas de participación con el resto de sociedades del grupo, y para la defender la regularización por la consideración formal que las autoliquidaciones de las citadas empresas no han sido modificadas y porque la obligación tributaria va asociada a un contribuyente para no atentar contra el principio de seguridad jurídica.

Del análisis anterior resulta que debe desestimarse este motivo de impugnación del acto recurrido, pues sin desconocer que la cuantificación del importe neto de la cifra de negocios de entidades que conforman el grupo familiar afecta directamente a la presente regularización y que la Administración tributaria o el propio interesado podía haber iniciado o instado la comprobación de la situación del resto de las entidades del grupo con el alcance limitado del procedimiento objeto del presente recurso para evitar las irregularidades procedimentales e incoherencias que señala la parte recurrente con efectos perjudiciales para la misma por remitirse a los datos consignados en aquellos actos o facilitados por la misma, pero descartando en todo caso el efecto invalidante. Y ello es así porque supondría modificar el criterio de imputación para las operaciones a plazo con las consecuencias inherentes para el resultado de las liquidaciones, sin que el sujeto pasivo hubiere optado a ello, lo que supondría revisar de facto actos definitivos al margen de los procedimientos legales y con incidencia exclusiva para una de las partes de la relación tributaria. Y en segundo lugar, el concepto de cifra de negocios está referido a la vertiente de ingresos o volumen de ventas y facturación relativa a las actividades desarrolladas por una empresa, mientras el concepto de base imponible atiende a ambas vertientes, tanto a la de las ventas o ingresos como a la de los gastos, de forma que es a través de su confrontación como se determina la pérdida o ganancia de la empresa y que sirve para, en términos fiscales, calcular la renta a ingresar en la base imponible del impuesto y posteriormente el importe de la obligación tributaria principal».

Octavo. Regularización de CEPLECO, S.A.

El recurrente objeta que la Inspección pretenda la regularización de PROINASA, pero no proceda a regularizar a CEPLECO, S.A. quien ingresó y declaró de más, beneficiando de forma injusta e ilegal a la Hacienda Pública cuando ésta anuló tal "gasto". Por lo que debería haber comunicado a CEPLECO que sus bases imponibles de 2007 y siguientes deben ser regularizadas a la baja, es decir, que deben ser reducidas sustancialmente en 2007 y ligeramente en 2009, al tiempo que aumentan también de forma muy modesta en 2008. Lo que, evidentemente, no ha hecho.

En esta Sección se ha seguido el recurso contencioso-administrativo número 474/2014, a instancia de CEPLECO, S.A., entidad representada por la Procuradora doña Lourdes Amasío Díaz, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de mayo de 2014, relativa a Acuerdo de Rectificación de dominio fiscal. En dicho recurso se dictó Sentencia el veintisiete de octubre de dos mil dieciséis confirmando la resolución recurrida.

En dicha sentencia se hace constar que con fecha 29 de julio de 2011 el Delegado Especial de Navarra de la AEAT dictó Acuerdo de resolución del expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal de la entidad CEPLECO S.A. de Navarra a Asturias, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario en el domicilio fiscal declarado, sito en Navarra, con fecha 16 de agosto de 2011 y en el domicilio fiscal comprobado, sito en Asturias, el día 22 siguiente, disponiendo el citado Acuerdo lo siguiente:

ACUERDO

« (...) Trasladar el domicilio fiscal de la sociedad Cepleco SA cuyo NIF es A31737687, desde Pamplona (Navarra), a, Oviedo (Asturias) C/ General Yagüe nº 1 - con efectos retroactivos a los impuestos y periodos no prescritos».

Por tanto la Administración está regularizando la situación tributaria de CEPLECO, S.A.

Noveno. *Bases Imponibles Negativas del 2006 compensadas en 2007. Contabilización como gasto del ejercicio la adquisición de una opción de compra sobre la mitad indivisa de la finca registral nº NUM015 del Registro de la Propiedad de San Javier, Murcia*

A) Prescripción del derecho comprobar.

La siguiente cuestión planteada en la demanda es la relativa a las Bases Imponibles Negativas del 2006 compensadas en 2007.

El recurrente contabilización como gasto del ejercicio la adquisición de una opción de compra sobre la mitad indivisa de la finca registral nº NUM015 del Registro de la Propiedad de San Javier, Murcia, gasto que no fue admitida por la Inspección.

El acuerdo de liquidación impugnado, regulariza las BINS compensadas por la actora en el ejercicio 2007, tras la comprobación de una operación realizada en un ejercicio prescrito, como es el ejercicio 2006.

Esta cuestión ha sido analizada y resuelta por el Tribunal Supremo en reiteradas ocasiones, entre otras en sentencia de 17 de octubre de 2016, (RC 2875/2015) que afirma:

« (...) 3. Planteados en los expresados términos el debate que suscita este primer motivo de casación, hemos de comenzar señalando que ésta es una ocasión propicia para colmar la necesidad de precisar el alcance de nuestra jurisprudencia, ya que, ciertamente, se han producido pronunciamientos que pueden considerarse contradictorios si no se tienen en cuenta la normativa aplicable, *ratione temporis*, y las circunstancias específicas que caracterizaban a los supuestos analizados en cada sentencia.

A. El problema surge especialmente ligado a la compensación de bases imponibles negativas, como consecuencia de la no coincidencia entre el plazo establecido para la prescripción y para efectuar dicha compensación. Sin embargo, es cierto que el alcance de la cuestión es más amplio, ya que se extiende a cualquier mecanismo de compensación o deducción de bases o cuotas procedentes de ejercicios anteriores prescritos en el momento en el que el sujeto pasivo aplica la compensación o deducción pendiente.

B. La inicial jurisprudencia fue que una vez prescrito el derecho para liquidar la deuda del período en que se produce la pérdida, no resultaba posible su comprobación en el futuro, aunque se incorporara como elemento de cuantificación de una obligación tributaria posterior (ad exemplum SSTs de 13 de marzo de 1999, rec. de cas. 2911/1994 y de 17 de marzo de 2008 (rec. de cas. 4447/2003). La cantidad consignada como base imponible negativa se consideraba que adquiría firmeza en virtud de la prescripción, por lo que no cabía su modificación ni podía aceptarse su variación, de modo que la cantidad compensada por el contribuyente procedente de una base imponible negativa de un ejercicio prescrito debía estimarse correcta, sin que cupiera alteración de la misma por parte de la Inspección.

C. La jurisprudencia cambia a partir del período 1999 como consecuencia de la modificación introducida en la LIS/1995.

La Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999, modificó diversos artículos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Entre ellos el artículo 23, cuyo apartado 5 quedó redactado en los siguientes términos: El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron .

Posteriormente, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social modificó dicho precepto para añadir, como medio de acreditación, la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

La referida previsión normativa se reproduciría en el artículo 25.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades , Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

En esta etapa jurisprudencial se entiende que la comprobación de las bases imponibles negativas es admisible en tanto no prescriba el derecho a comprobar la obligación tributaria correspondiente al período en que se aplica la compensación. Se entiende que la prescripción se refiere al derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. De esta manera, la prescripción ganada extingue la obligación

tributaria, pero si lo que se pretende no es determinar la deuda tributaria del período que se prescribe sino comprobar su cuantía a los efectos de incluirla como elemento de cuantificación de una deuda no prescrita, la comprobación resultaba posible, aunque hubiera transcurrido el plazo de prescripción para declarar las bases.

D. La LGT/2003, de 17 de diciembre, que entró en vigor el 1 de julio de 2004, extendió la carga de acreditar la procedencia y cuantía, con carácter general, a todos los supuestos de compensación o de deducción de cantidades procedentes de ejercicios prescritos. En la versión originaria de su artículo 70.3 dispuso: La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente. Y, también en la versión originaria del artículo 106.4 dispuso: En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales . (...)

E. La entrada en vigor de las indicadas previsiones legales ha suscitado, sin embargo, diversas cuestiones. Una de ellas ha sido la eficacia en el tiempo de las sucesivas reformas derivadas de los artículos 23.5 LIS/1995 , en la redacción dada por la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, 25.5 TRLIS/2004 , 70 . y 106.4 LGT/2003 , en cuanto a las facultades de comprobación de la Administración de cantidades pendientes de compensación o de deducción procedentes de ejercicios prescritos.

Había dos criterios teóricamente posibles de seguir: el formal de las actuaciones de comprobación o inspección, de manera que los nuevos preceptos resultaban aplicables a las actuaciones inspectoras iniciadas con posterioridad a la entrada en vigor de dichas leyes; y el criterio material, según el cual los preceptos son de aplicación solo a las bases negativas o cantidades compensables o deducibles que se generen en periodos posteriores a la vigencia de las referidas normas.

En la Jurisprudencia de esta Sala sobre dicha cuestión también pueden distinguirse dos posiciones.

a) Inicialmente se inclina por el primero de los mencionados criterios: el formal o de procedimiento.

Así resulta de las SSTS 20 de septiembre de 2012 (rec. de cas. 6330/2010) y 22 de noviembre de 2012 (rec. de cas. 4073/2011), e, incluso, de la sentencia 17 de enero de 2014 (rec. de cas. 3047/2011) que utilizan los siguientes argumentos:

1º) Argumento gramatical, puesto que la nueva norma (art. 23.5 LIS) se declara literalmente aplicable a cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

2º) La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de irretroactividad de las leyes fiscales que se resume en la STC 182/1997, de 28 de octubre .

3º) Disposición Transitoria Duodécima de la Ley 40/1998 , al disponer que el nuevo plazo de compensación, de diez años -el anterior era de siete- se llevaría a cabo desde que se determinaron las bases negativa, lo que comportaba que el propio legislador daba efecto retroactivo a su previsión, siendo de aplicación a todas las bases negativas y no [solo] a las que surgieran a partir de 1 de enero de 1999.

4º) La generación de bases negativas no determina un derecho adquirido a su compensación con bases positivas. De existir el derecho, se trataría a lo sumo de lo que en la Teoría General del Derecho se denomina derecho eventual o expectativa de derecho, a la que resulta aplicable la doctrina del TC, en el sentido de que la prohibición de retroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas.

b) La última jurisprudencia que contempla no las bases imponibles negativas sino, en general, compensaciones o deducciones generadas en ejercicios prescritos y, de manera concreta, precisamente, la regularización de deducciones o amortizaciones correspondientes a fondos de comercio tiene manifestaciones anteriores, como la STS de 5 de diciembre de 2013 (rec. de cas. 5084/2011) , pero se consolida en reiterados pronunciamientos de la Sala del año en curso (...)).

La jurisprudencia es clara al admitir la comprobación de ejercicios prescritos en los aspectos en que hayan de producir efectos sobre los no prescritos. Si bien no es posible la regularización de un ejercicio prescrito, si lo es

regularizar uno no prescrito comprobando los elementos que sobre él proyectan los que han alcanzado la prescripción.

Respecto a las BINs, no se plantean problemas temporales, pues esta posibilidad de comprobación, se introduce en la Ley 43/1995, por la reforma operada en su artículo 23.5 por Ley 40/1998, y, siendo que el ejercicio que nos ocupan es el 2.007, la norma que permitía la comprobación respecto de las BINs, se encontraba en vigor.

B) Análisis de la regularización.

Expone que la Inspección de Tributos consideró que el importe de la opción de compra no ejecutada por la compañía en 2006 en relación a la adquisición de unos inmuebles en Murcia y que fue considerado gasto del ejercicio en cuestión, dado que la caducidad de dicha opción de compra vino a producir la pérdida del derecho a adquirir dichos inmuebles y, consecuentemente, la imposibilidad de aplicar la prima pagada al precio de adquisición, no es un gasto deducible, minorando la base imponible negativa de dicho ejercicio en la indicada cantidad y reduciendo, consecuentemente, su compensación en el ejercicio 2007, cuando fue aplicada por el obligado tributario.

Manifiesta que la Inspección también consideró que el dinero que se entregó en concepto de opción de compra acabó destinándose a la adquisición de un paquete de acciones de la sociedad GEVinsa (GESTIÓN DE VIVIENDAS INTELIGENTES, S.A.).

La Inspección señaló que en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 2007, se determinó la existencia de un resultado contable antes de Impuestos de 7.217.734,64 euros, sobre el que se compensaron Bases Imponibles negativas del ejercicio 2006 por importe de 3.207.326,24 euros.

Indicó que con independencia de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria de un ejercicio, la pretensión de compensar la base imponible negativa determinada en el mismo, en otro ejercicio posterior con actuaciones de comprobación abiertas, requiere la acreditación de la procedencia y cuantía de aquella.

La Inspección puso de manifiesto que en relación al año 2006 se había aportado contabilidad oficial, autoliquidación presentada, así como diversos justificantes y soportes documentales, para determinar que si era correcta la acreditación de la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretende PROINASA.

La Inspección constató que de estos 3.207.326,24 €, realizadas las comprobaciones oportunas según lo previsto en los arts. 25.5 LIS y 70.3, 105.1 y 106.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria resultó que 2.675.000,00 provenían de la contabilización como gasto del ejercicio la adquisición de una opción de compra sobre la mitad indivisa de la finca registral nº NUM015 del Registro de la Propiedad de San Javier, Murcia.

Con anterioridad a esta operación la propiedad de esta finca estaba bastante dividida, siendo D. Jose Francisco y su cónyuge propietarios de un 50,00% con carácter presuntivamente ganancial; existiendo algún tipo de pleito con el resto de los propietarios preexistentes.

El 9 de febrero de 2006 se firmaron dos contratos entre PROINASA por una parte y D. Jose Francisco, con NIF NUM016 (actuando en su nombre y en el de su cónyuge) por la otra parte.

- El primero, es un Contrato de Préstamo de 3.500.000,00 euros por un plazo de seis meses. Es especialmente significativo que en el propio contrato se menciona la participación indivisa de los prestatarios en la finca mencionada y su derecho a adquirir la otra mitad indivisa derivada del pleito con los otros copropietarios y se señala como destino del préstamo el pago del precio de la mitad indivisa restante a los copropietarios.

- El segundo, es un Contrato de Opción de Compra por 2.500.000,00 euros sobre una mitad indivisa de la mencionada finca, en el que se fija como precio de la finca 5.697.500,00 euros a mayores (no se descuenta lo ya pagado por la opción de compra). Esta segunda cantidad se determina añadiendo a 5.500.000,00 euros la mitad de los gastos estimados en que los vendedores incurrirán para adquirir la otra mitad indivisa en ejecución de la sentencia pendiente del pleito existente.

De este contrato hay que destacar que, como forma de pago del precio fijado por la mitad indivisa de la finca (5.697.500,00 euros), 3.500.000,00 de euros se entregarán a la firma de la escritura de compraventa y el resto en tres pagos iguales cada seis meses desde el anterior momento.

El plazo para ejercitar esta opción de compra se estableció en seis meses desde la fecha del contrato. Con posterioridad, en documento de fecha 24 de julio de 2006, las partes acordaron la modificación de esta cláusula ampliando el plazo a nueve meses.

El 15 de marzo de 2006, PROINASA liquidó el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sobre la opción de compra, lo que supuso un coste de 175.000,00 euros.

En la Inscripción Registral novena de esta finca (nº NUM015) del Registro de la Propiedad de San Javier (Murcia), aparece que el día 29 de mayo de 2006, el Juzgado de Primera Instancia nº 1, de San Javier (Murcia), hizo constar que en ejecución de sentencia los copropietarios de la finca hasta el momento, fijaron un precio de la finca de 11.000.000,00 euros, optando D. Jose Francisco por comprar la participación de los otros copropietarios (el otro 50%), en 5.500.000,00 euros, cantidad que fue depositada en el Juzgado.

A la vista del anterior relato, no son ciertos los motivos que alega el recurrente, relativos a los problemas con la otra mitad indivisa de la finca, para realizar la segunda operación.

El 4 de noviembre de 2006, se constituyó la sociedad "Gestión de Viviendas Inteligentes, S.A." (en adelante GEVNSA) con un capital de 11.200.000,00 euros, (11.200 acciones de 1.000,00 euros cada una) en el que PROINASA suscribió 90 acciones a cambio de una aportación de 90.000,00 euros y D. Jose Francisco y su cónyuge 5.555 acciones cada uno aportando a cambio 45.000,00 euros en metálico y entre ambos la propiedad de la finca en cuestión (que en ese momento era 100,00 % suya como únicos propietarios).

En escritura pública, de fecha 29 de diciembre de 2006, se recogía la transmisión que hacen D. Jose Francisco y su cónyuge de 2.755 acciones de GEVNSA cada uno a PROINASA, por un precio total de 5.510.000,00 euros, de los que 3.500.000,00 euros, confiesan los vendedores haberlos percibido con anterioridad y el resto se aplaza a cobrar en 3 plazos los días 29 de junio y 29 de diciembre de 2007 y 29 de junio de 2008.

Por último, el 11 de diciembre de 2006, el Ayuntamiento de San Javier liquidó el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a GEVNSA por la adquisición realizada el 4 de noviembre anterior, por una cuantía de 102.604,75 euros, en dos liquidaciones, una por el 10,00 % y otra por el 40,00 % de la propiedad.

Estas cantidades constan pagadas por PROINASA, 95.097,08 euros, el día 10 de enero de 2007 y 7.507,67 euros, el día 5 de marzo de 2007.

La Inspección comprobó que contablemente los 3.500.000,00 euros, que confiesan haber percibido previamente proceden de la compensación de préstamo que PROINASA les había realizado, el 9 de febrero anterior.

La Inspección indicó que el tratamiento contable y fiscal dado a los hechos descritos consistió en considerar como:

- Gasto corriente del ejercicio 2006, tanto los 2.500.000,00 euros del coste de la opción de compra como los 175.000,00 euros del ITP sobre la misma.

- Coste de la adquisición de las acciones de GEVNSA, los 90.000,00 euros pagados en la suscripción, el 4 de noviembre de 2006, más el coste de la acciones compradas declarado en escritura pública, el 29 de diciembre de 2006, 5.510.000,00 euros.

La Inspección solicitó al Registro Mercantil, documentación relativa a la entidad GEVNSA de la que se obtuvo las cuentas depositadas de los años 2006 y 2007. Del examen de las mismas resultó que el único activo significativo era el terreno aportado por el Sr. Jose Francisco en la constitución de la entidad, que estaría contabilizado como existencias.

Del examen de las Bases de Datos de la AEAT no se deducía la realización de actividad significativa alguna, por parte de GEVNSA.

En opinión de la Inspección PROINASA terminó adquiriendo una participación del 50,00 % de una sociedad GEVNSA, cuyo único activo significativo es una finca de la que previamente había adquirido una opción de compra sobre una mitad indivisa, opción de compra que había adquirido a la misma persona que le vendió las participaciones de GEVNSA y opción de compra que no llega a ejercer.

La Administración afirmó que el desarrollo temporal de los hechos descarta el carácter casual de los distintos hechos producidos.

La Administración destacó que un préstamo de 3.500.000,00 euros sin garantía resultaba inexplicable, y que solo cabía entender que el mismo estaba garantizado por la compra en cuestión y, además, iba a formar parte del pago del precio acordado en la misma.

La Administración indicó que una opción de compra de 2.500.000,00 euros sobre un bien por el que se van a terminar pagando unos 8.000.000,00 euros, un 30% del precio final, es absurda por la cuantía absoluta y por el porcentaje que representa, si no hay una certidumbre, casi seguridad, de su ejercicio.

También destacó que la operación diseñada para el ejercicio de la opción de compra coincidió en cantidades y calendarios de pago con la que se terminó realizando en la adquisición de las participaciones de GEVINSA.

Llama la atención a la Administración que la aportación de la finca a la constitución de GEVINSA, 4 de noviembre de 2006, se realizó estando aún viva la opción de compra de PROINASA, hasta el 9 de noviembre 2006, y que PROINASA estuvo presente y participó, y por tanto consintió en la aportación de la finca sobre la que tenía un derecho vivo.

La Inspección pone de manifiesto que la adquisición de las participaciones de GEVINSA al Sr. Jose Francisco y a su esposa por PROINASA se satisfizo en parte con la compensación del préstamo que la misma PROINASA les había concedido.

También destaca la asunción por PROINASA de una parte de las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la aportación de la finca del Sr. Jose Francisco y su esposa a GEVINSA.

La Inspección concluyó que la única diferencia que se podía establecer entre el diseño de la operación recogida en la propia opción de compra y lo que luego se llevó a efecto es la existencia de GEVINSA como vehículo jurídico de la titularidad de la finca de referencia. Diferencia de por sí demasiado pequeña para poder desvincularla de la situación jurídica final.

La Inspección afirmó que nunca procedió considerar como gasto corriente del ejercicio 2006, las cantidades antes señaladas (2.500.000,00 euros y 175.000,00 euros) y no considerar acreditada en 2.675.000,00 euros (importe del coste de la opción y del ITP derivado de la misma) la base imponible negativa del ejercicio 2006 que pretende acreditar en la liquidación del año 2007, al considerarse las cantidades señaladas como mayor valor de adquisición de las participaciones de GEVINSA.

Las explicaciones que da la recurrente a la operación son genéricas y desde luego nada convincentes en relación a dos puntos que puso de manifiesto la Inspección, el primero que la recurrente perdiera 2.500.000 al no ejercer la opción de compra, cuando luego finalmente termina adquiriendo la finca, y el segundo que se dé un préstamo de 3.500.000 sin ningún tipo de garantía, préstamo que al final no se devuelve pues la deuda es compensada.

El recurrente afirma de manera genérica que tuvo que acudir al segundo sistema por problemas de financiación, que no justifica de ninguna manera, y que además son inciertos pues al final adquirió la finca.

La Sección estima que debe confirmar el criterio de la Administración.

Noveno. *Reinversión de beneficios extraordinarios derivados de las rentas obtenidas de la transmisión onerosa de las participaciones en la entidad ÁNGELES Y FELIPE, S.L. en la adquisición de las participaciones de la entidad "Gestión de Viviendas Inteligentes S.A."*

El cuarto apartado lo destina a tratar sobre la procedencia de la deducción practicada en 2007 por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 TRLIS) aplicada por la compañía en 2007 a consecuencia de la generación de una plusvalía derivada de la venta de participaciones en la entidad ANGELES Y FELIPE S.L. que es reinvertida, dentro de los plazos legales, en la adquisición de acciones de la compañía GEVINSA.

La Inspección consideró improcedente la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del TRLIS, practicada en el ejercicio 2007 por importe de 629.599,91 euros, derivada de las rentas positivas obtenidas de la transmisión onerosa de las participaciones en la entidad ÁNGELES Y FELIPE, S.L. con NIF B-47.242.474, reinvertida en la adquisición de las participaciones de la entidad "Gestión de Viviendas Inteligentes S.A." (GEVINSA) con NIF A-99.132.532, por el incumplimiento de los requisitos establecidos para aplicar esta deducción, al resultar que tanto las participaciones transmitidas como las participaciones adquiridas con motivo de la reinversión, lo eran de entidades de mera tenencia de bienes, lo que incumple los requisitos tanto para los elementos patrimoniales transmitidos (artículo 42, apartados 2 y 4 del TRLIS), como para los elementos patrimoniales objeto de la reinversión (artículo 42, apartados 3 y 4 del TRLIS).

Esto supuso un incremento en la cuota líquida del impuesto en dicha cuantía de 629.599,91 euros.

Así debemos acudir a la normativa que disciplina la materia. El artículo 42.3º del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente, disponía:

« (...)1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 20 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

Esta deducción será del 10 por ciento, del cinco por ciento o del 25 por ciento cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento, del 20 por ciento o del 40 por ciento, respectivamente.

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.

No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 44 de esta ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión.

b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento sobre su capital social, y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión.

No se entenderán comprendidos en este párrafo b) los valores que no otorguen una participación en el capital social.

A los efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas.

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento sobre el capital social de aquéllos.

No se entenderán comprendidos en este párrafo b) los valores que no otorguen una participación en el capital social y los representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal».

La Inspección puso de manifiesto que PROINASA poseía el 50,00% del capital de la entidad ÁNGELES Y FELIPE, S.L., (1.800 acciones). El resto de las acciones eran propiedad de otra entidad denominada "Agrigonsa II, S.L." con NIF: B-09.403.197.

El 27 de diciembre de 2007, ambas entidades, transmitieron la totalidad de las acciones de "Ángeles y Felipe S.L." a la entidad "Espacia Avante, S.A." con NIF: A- 35.602.085, por un precio total de la operación fijado provisionalmente en 27.197.005,08 euros a cobrar en determinados plazos.

Las acciones transmitidas, por PROINASA, se habían adquirido el 6 de julio de 2005 a D. Juan María y otros, simultáneamente con las adquiridas por "Agrigonsa II, S.L.".

Esto es, las participaciones se adquirieron y transmitieron simultáneamente y en unidad de acto con la entidad "Agrigonsa II, S.L." en ambas ocasiones.

En esta operación, PROINASA determinó una plusvalía de 10.528.778,24 euros.

Esta plusvalía se integró en el resultado contable del ejercicio y en la Base Imponible.

Derivada de la tributación de esta plusvalía generada en la transmisión, PROINASA se practicó deducción por reinversión de beneficios extraordinarios por la parte correspondiente a la adquisición de las participaciones en la entidad "GEVINSA".

La Inspección analizó las declaraciones tributarias y otros datos que constaban en la base de datos de AEAT, así como la contestación al requerimiento de información realizado a la entidad ÁNGELES Y FELIPE, S.L., y resultó que no se podía considerar que esta entidad realizase actividad económica alguna.

Las únicas facturas aportadas por la propia entidad correspondían a la enajenación de bienes de inversión, tres facturas por la venta de maquinaria y vehículos en el año 2005 y una factura por la venta de terrenos en el año 2007, a "Triasbur Inversiones, S.A.". Y además, las bases imposables del IVA declaradas en los modelos resumen anuales (390), coincidían con las bases imposables de estas facturas aportadas.

Por otra parte, en el año 2005, y asociado a la adquisición inicial de las participaciones en la entidad "Ángeles y Felipe S.L.", resulta, en esta última entidad, un cese en las actividades productivas deducida de la desaparición de bases imposables de IVA a tipo reducido y superreducido (propios de una actividad agraria), la desaparición del personal empleado, la baja de la cuenta de cotización de la Seguridad Social y las enajenaciones de inmovilizado, así como un claro cambio de la estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Todo ello llevó a concluir, acertadamente a la Inspección, que con la adquisición por parte de PROINASA y de "Agrigonsa II, S.A." de la entidad ÁNGELES Y FELIPE, S.L. hubo un cese de toda actividad económica previa y consecuentemente una desafección de todo su activo de cualquier actividad económica.

De la información analizada resultó que el patrimonio de ÁNGELES Y FELIPE, S.L. estaba compuesto principalmente por determinados terrenos situados en Trigueros del Valle, provincia de Valladolid. Y lo que se transmitió en el año 2007 son realmente estos terrenos (es de señalar que dicha finca se describe como "suelo urbanizable delimitado de uso global residencial").

Por lo que habría que entender que lo que PROINASA adquiría, junto con "Agrigonsa II, S.L." y lo que luego transmiten conjuntamente era en realidad dichos terrenos y no la actividad desarrollada hasta ese momento por ÁNGELES Y FELIPE, S.L., la cual era totalmente ajena a la actividad natural desarrollada tanto por PROINASA como por "Agrigonsa II, S.A."

El hecho de que se concedieran pagos de superficie para determinados cultivos herbáceos y las ayudas por superficie de leguminosas de grano sin especificar cómo, cuándo y por qué se concedieron no desvirtúa las anteriores consideraciones.

La Inspección analizó los datos que constaban en la Administración Tributaria, y dedujo que "GEVINSA" no realizaba actividad económica alguna. No había obtenido ingreso de ningún tipo, ni tampoco, desde su constitución había tenido personal empleado con ningún tipo de contrato, tal y como se deduce del conjunto de sus declaraciones fiscales. Además, no constan altas en la Tesorería de la Seguridad Social, ni los gastos detectados a través de declaraciones propias y terceros pueden diferenciarse de los propios de una entidad dedicada a la mera gestión de un patrimonio inmobiliario.

La Inspección analizó la verdadera naturaleza económica de la operación e indicó que había dos entidades, PROINASA y "Agrigonsa II, S.A." dedicadas a la promoción y construcción. Ambas entidades en común, primero compran y luego venden el 100,00 % de las participaciones de la entidad ÁNGELES Y FELIPE, S.L., cuyo único activo relevante para ellos está constituido por determinadas fincas situadas en Trigueros del Valle, provincia de Valladolid, extinguiéndose todo viso de actividad económica preexistente coincidiendo con su adquisición (actividad que era fundamentalmente agrícola y ganadera). Por lo tanto lo que estaban comprando y vendiendo no era una unidad de patrimonio, con una actividad económica propia, sino un activo concreto (el único que podría justificar la generación de una plusvalía tan elevada en tan corto plazo de tiempo y solo en las circunstancias del mercado inmobiliario en ese momento).

Pero si lo que en realidad están comprando y vendiendo es una finca, la plusvalía resultante constituiría, para estas entidades, un resultado de su actividad productiva y no de la venta de su inmovilizado, esto es, dicha adquisición y venta sería totalmente ajena al concepto de beneficios extraordinarios que caracteriza la deducción del artículo 42 del TRLIS.

Si bien es cierto que este Tribunal ha dicho en anteriores ocasiones que el precepto transcrito no establecía el requisito de realización de actividad económica en la entidad, limitándose a exigir que la inversión se realizara en valores representativos del capital social de toda clase de entidades, siempre que éstas no sean residentes en territorios calificados como paraísos fiscales, resulta relevante traer a colación el criterio del Tribunal Supremo en

relación con esta cuestión, que ya en la redacción del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 y posteriormente 42 del TRLIS analizaba esta materia desde la óptica del espíritu o finalidad de la norma en la regulación de la deducción por reinversión, que no es otra que la mejora o el incremento de la actividad económica.

En la Sentencia de 4 de junio de 2012, recurso de casación nº 1767/2010, señala el Tribunal Supremo lo siguiente:

« (...) En la reciente sentencia de 30 de abril de 2002 (casación 928/10 , FJ 4º), examinando el mismo argumento que aquí esgrime la sociedad recurrente, esto es, la claridad del tenor literal del artículo 36 ter de la Ley, esta Sala y Sección ha manifestado que el incentivo fiscal que centra nuestra atención, al que precedieron el diferimiento por reinversión y la exención por reinversión, pretende idéntica finalidad: no penalizar fiscalmente la reinversión empresarial, tanto si se realiza directamente en elementos del inmovilizado afecto a una actividad económica como si se efectúa indirectamente mediante la adquisición de una participación suficiente del capital social de otra empresa.

Carecería de sentido, dejamos dicho, exigir que si se reinvierte en elementos del inmovilizado material o inmaterial deban estar afectos a la actividad económica, mientras que, si se hace en valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de los mismos, resultase irrelevante si dicha entidad realizaba o no una actividad económica.

Entendimos por ello que ya desde la redacción originaria del precepto no podía cumplirse la precitada finalidad si la reinversión se producía en una sociedad patrimonial inactiva, por lo que consideramos acertadas las contestaciones evacuadas por la Dirección General de Tributos a las consultas vinculantes V2560-05, de 26 de diciembre de 2005, V2565-05, de 27 de diciembre de 2005, y V0064-06. de 13 de enero de 2006, en las que se fundamentó la liquidación tributaria concernida por aquel pleito, mientras que, por el contrario, negamos el acierto a las consideraciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, porque si bien el tenor literal del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 era claro, no cabe defender una exégesis contraria al espíritu y a la finalidad del mismo, aun cuando pueda ampararse en su literalidad, dado que el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) dispone "que [l]as normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil ", esto es, "según el sentido propio de sus palabras", pero "en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas», y «atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas». Derivamos de lo argumentado que no era improcedente negar el beneficio fiscal con tal base, ni con ello se producía una aplicación retroactiva de la posterior regulación del incentivo examinado.

Pues bien, la mejora o el incremento de la actividad económica, objetivos últimos de la inversión (reinversión) empresarial, no pueden considerarse como resultados objetivamente perseguidos con la operación acaecida en el presente caso, de donde dimana que sólo una interpretación literal del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 opuesta a su espíritu y finalidad permitiría entender aplicable el incentivo fiscal discutido, no cabiendo tal resultado hermenéutico tampoco con la Ley General Tributaria de 1963 -la aquí aplicable-, puesto que su artículo 23.1 establecía que « fijas normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho» lo que suponía remitir de forma implícita al precitado artículo 3.1 del Código Civil ».

Analizando la cuestión objeto del presente recurso desde la óptica del espíritu o finalidad de la norma, que no es otra, como decimos, que la mejora o el incremento de la actividad económica, debemos concluir que en esta ocasión este Tribunal entiende que no se ha producido la reinversión exigida por la norma, puesto que la reclamante pretende reinvertir el beneficio obtenido por la venta de unas acciones de una sociedad que no tiene actividad alguna acudiendo a la ampliando del capital social de otra sociedad, de forma que esa ampliación de capital no responde por los motivos que hemos señalado a la razón económica perseguida por la norma, sino a un ahorro fiscal al margen de cualquier efecto jurídico o económico relevante, por lo que no puede aceptarse que por el mero artificio de ampliar el capital social de una sociedad vinculada al 100% pueda entenderse que se ha reinvertido, en los términos y con la finalidad prevista en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Entendemos, en consecuencia, no se ha transmitido un elemento patrimonial apto y que no se ha cumplido el requisito de reinversión, por lo que consideramos ajustado a Derecho el acuerdo de liquidación dictado. En conclusión, corresponde desestimar las pretensiones de la entidad recurrente.

Décimo. Coherencia de la actuación de la Administración.

El recurrente alega que no se conoce ninguna acción de la Inspección de Tributos para evitar un nuevo enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública derivado de la consideración de la opción de compra como simple mayor valor de la inversión; de ser ello así, como ya se ha expresado previamente, se está produciendo un enorme perjuicio a la Familia Jose Francisco , que habrá liquidado un impuesto improcedente sobre 2.675.000,00 euros como renta, sin exenciones, en lugar de como incremento de patrimonio, a tipo reducido y con gran parte del mismo exento en aplicación del régimen transitorio y sus coeficientes de reducción.

Sostiene que probablemente la familia Jose Francisco ya no puede recuperar el exceso liquidado, por simple prescripción.

El recurrente está denunciando una indefensión ajena que en ningún caso daría lugar a la anulación de su liquidación.

Undécimo. Sanción

Rechazados los motivos del recurso que se refieren al acto de liquidación, procede ahora abordar la legalidad del acuerdo sancionador, analizando las alegaciones que efectúa el recurrente en el apartado quinto del escrito de demanda.

Como es sabido, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes. El principio de culpabilidad supone, según jurisprudencia reiterada, que la acción o la omisión enjuiciada debe ser en todo caso imputable a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable.

Según se indica en la resolución sancionadora, el tipo infractor aplicado ha sido el previsto en el art. 191.1 de la LGT de 2003 , en cuya virtud:

« (...) Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del art. 161, ambos de esta ley ».

Con relación a la necesaria concurrencia de culpabilidad en las conductas constitutivas de infracciones tributarias, la jurisprudencia ha establecido por todas 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 3 º) y 28 de junio de 2012 (RC 904/2009 , FJ 4º), que:

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 artículo77.4.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°). Es así doctrina reiterada del Tribunal Supremo (por todas, STS de 29 de noviembre de 2010 , FJ 3°) que «la simple afirmación de que no concurre la causa del artículo 77.4, letra d), de la Ley General Tributaria , porque la norma es clara, no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, pues no implica por sí misma el concurso de una conducta negligente en el obligado tributario. En primer lugar, porque la claridad de la norma tributaria aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción. Basta recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria establecía que la interpretación razonable de la norma era, «en particular», uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios», de donde se infiere que aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente (sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 5°, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04 , FJ 4 °), 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6°, in fine) y 15 de enero de 2009 (casación 4744/04 , FJ 11°, in fine), entre otras)».

La STS de 29 de noviembre de 2010 , FJ 3°, destaca que «esta misma Sección ha tomado en consideración en muchas ocasiones la ausencia de ocultación a fin de excluir la simple negligencia, condición mínima imprescindible para sancionar (sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 4°), 27 de noviembre de 2008 (casación 5734/05 , FJ 7 °), 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 13 °) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/03 , FJ 8°), entre otras)».

En la resolución sancionadora se describen amplia y detalladamente los hechos.

La culpabilidad en el Fundamento de Derecho Cuarto argumentando que:

« (...) CUARTO. *Culpabilidad*

De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril , no puede existir una infracción sin la existencia de un mínimo de culpa imputable a una persona, desterrando cualquier forma de responsabilidad objetiva o basada en el mero resultado. La jurisprudencia ha señalado (entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1997 , 18 de julio de 1998 , 17 de mayo de 1999 , 2 de diciembre de 2000 y 23 de octubre de 2001) que toda materia relativa a infracciones tributarias ha de resolverse sobre los principios de culpabilidad y tipicidad, con completa proscripción de la imposición de sanciones por el mero resultado.

El artículo 183.1 de la Ley 58/2003 establece que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley"

Por consiguiente, para poder exigir la responsabilidad por un hecho ilícito se precisa una cierta culpabilidad, ya sea a título de dolo o culpa. El dolo es la conciencia y voluntad del sujeto de realizar el tipo objetivo de infracción,

supone conocimiento de infracción y voluntad de infringir la norma. La culpa se produce cuando las acciones se realizan sin la diligencia debida o el cuidado necesario y producen un resultado prohibido.

En la conducta del obligado tributario cabe apreciar, sin duda, responsabilidad ya que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes:

- el carácter básico de las normas, principios y criterio incumplidos (La necesidad de que los gastos deducidos tengan carácter real, la diferencia entre gasto y coste de adquisición de las inversiones y la general necesidad de justificar las partidas deducibles de las bases imponible) y general conocimiento de las obligaciones incumplidas, tanto en su carácter formal como material.

- su importancia y el tamaño de la Entidad valorado tanto en su volumen de facturación (considerando que forma parte de un grupo de entidades del art. 42 del Código de Comercio , que al menos en el año 2006 superó los 8 Millones de Euros) como de gasto a lo largo del tiempo (más de 15 años de antigüedad del grupo) que hace especialmente exigible un diligente y exacto cumplimiento de la norma tanto en su aspectos formales como materiales por lo que se aprecia el concurso de dolo o culpa, o cuando menos negligencia efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 LGT .

En concreto esta puede ser apreciada tanto en la deducción de gastos carentes de fundamento - señaladamente, contabilizó un gasto del que no se acredita servicio alguno y que fue facturado por una entidad vinculada (conducta voluntaria dirigida a minorar su tributación)-, la consideración de gasto corriente de un coste de adquisición de una inversión y la falta de acreditación de la procedencia de partidas a compensar en la base imponible, en cuantías tales que no podían escapar a la más descuidada reconsideración y todo ello conducente a una tergiversación cuantitativa de la realidad fáctica sometida a gravamen, el resultado económico de la actividad, conducta que sólo puede ser calificada de culposa.

Por lo demás, las infracciones cometidas no revisten los caracteres necesarios para ser consideradas como derivadas de un error invencible o excusable que es aquel que no se hubiera podido evitar aunque se hubiese puesto el cuidado o diligencia necesario, supuesto en que, trasladando al ámbito del Derecho tributario sancionador, se produciría una exclusión de la responsabilidad del sujeto infractor».

Por ello en el acuerdo sancionador se relata una detallada descripción de los hechos, que se conectan descrito con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, conteniendo una valoración suficiente de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad, por lo que cumple amplia y sobradamente lo dispuesto en el art. 211.3º de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre , por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario.

Estas circunstancias nos permiten concluir la existencia de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad, pues se acredita y justifica de manera muy acertada la concurrencia de este elemento en la actuación del contribuyente, contemplada según las exigencias derivadas de la ley y de la interpretación constitucional de las garantías derivadas de los derechos fundamentales reconocidos en los arts. 24 y 25 CE .

Duodécimo. Costas.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA , modificado por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, bajo cuya vigencia se inició el actual proceso, que " En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo rzone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando la concurrencia de dudas de hecho ni de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, la Sala entiende procedente que se condene al demandante en las costas causadas en este proceso.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

1º) Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 260/2015, interpuesto por la Procuradora Doña Lourdes Amasio Díaz, en representación de PROMOCIONES INMOBILIARIAS ASTURIANAS, S.A., asistido del Letrado Don Leandro Ubieto Ara contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 8 de enero de 2015, por la que se desestimó el recurso de alzada número 00-05561-2013, interpuesta contra la resolución del Tribunal Económico - Administrativo Regional del Principado de Asturias, de 30 de julio de 2013, por la que se desestimaron las reclamaciones RG NUM001 y RG NUM002 acumuladas) previamente, interpuestas contra el acuerdo de liquidación y la sanción, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación al Impuesto sobre Sociedades de 2007, 2008 y 2009 por importes, los de mayor cuantía, de 3.041.086,03 € y de 948.254,99 € respectivamente., y DEBEMOS CONFIRMAR Y CONFIRMAMOS dichas resoluciones por ser ajustadas al ordenamiento jurídico.

2º) Se condena a la parte actora en las costas causadas en este proceso judicial.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A ., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ
 D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
 D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
 D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente D^a SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO , estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, 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.