

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075901

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de julio de 2019

Sala 1.^a

R.G. 4587/2017

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento económico-administrativo. Tramitación. Puesta de manifiesto del expediente. Alegaciones. Deber de examen del expediente sobre las irregularidades o ilegalidades del acuerdo impugnado en ausencia de alegaciones. La contribuyente interpuso el 02-04-2014, ante el TEAR, reclamación económico-administrativa contra el Acuerdo de liquidación de fecha 12-03-2014, por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010, y en el escrito de interposición solicitó la puesta de manifiesto del expediente para formular alegaciones. En el plazo concedido al efecto por el Tribunal Regional la contribuyente, efectúa unas breves manifestaciones respecto del carácter provisional de la liquidación practicada, y se limita a solicitar de dicho órgano la incorporación al expediente de los elementos de la obligación tributaria relativos a la deducción por inversiones que fundamentan a juicio de la Dependencia Regional de Inspección las circunstancias de la calificación de provisional en lugar de la definitiva que consta en el Acta de Inspección. De lo que se deduce que la interesada, en contra de lo que manifiesta ante el TEAC, no formuló en primera instancia alegaciones en contra de los conceptos regularizados por la Inspección.

Sobre este tema el Tribunal destaca que la doctrina del Tribunal Supremo y la del propio Tribunal Central tiene establecido que la falta de presentación de alegaciones no causa por sí misma la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, ni siquiera prejuzgar o determinar la desestimación de la reclamación promovida por el reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo en todo caso el Tribunal hacer uso de las amplias facultades revisoras que la normativa le atribuye.

No obstante lo anterior el órgano económico-administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, sólo puede llegar a una resolución estimatoria cuando del conjunto de las actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acto recurrido, cosa que no ocurre en el presente caso, por lo que es de aplicación asimismo la también reiterada doctrina del Tribunal Central en el sentido de que cuando la falta de alegaciones priva al Tribunal de los elementos de juicio que podrían haber aducido para combatir los razonamientos del acto impugnado, y no apreciándose de los antecedentes obrantes en el expediente motivos de infracción, la consecuencia obligada es que los actos impugnados deben ser mantenidos en su integridad, amparados como están los mismos por la presunción de validez. Realmente, las alegaciones presentadas ahora en la alzada son similares a las opuestas en su día ante la Inspección, y el Acuerdo de liquidación emanado de ésta las rebate con fundamento. Ello explica el hecho de que el TEAR, ante la falta de alegaciones -pues ni se reiteraron las presentadas ante la Inspección, ni se complementaron con otras adicionales-, y no observando indicio alguno de ilegalidad en los actos impugnados, los confirmara. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 101, 105, 179, 183, 184, 191, 195 y 237.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 190.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 57.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 11, 14 y 19.

RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 2.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA PRIMERA

FECHA: 10 de julio de 2019

RECURSO: 00-04587-2017

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **XX, SA** - NIF ...

REPRESENTANTE: **Az** - NIF ...

DOMICILIO: ...- España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias de fecha 27-04-2017 (RG 35/829/14 y 35/1053/14 acumuladas) relativas al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 (liquidación y sanción).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 31/08/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 13/06/2017 contra la resolución identificada en el encabezamiento la cual tenía por objeto:

Acuerdo de liquidación: **A23 ...56 (A...65)**, por importe de 84.839,59 euros

Acuerdo sancionador: **A23 ...73 (...62)**, por importe de 1.130.796,48 euros.

Segundo.

El 20-04-2012 se iniciaron actuaciones inspectoras de alcance parcial respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010, limitadas a la comprobación de la ganancia patrimonial por la indemnización devengada por la entidad absorbida Q. El 11-06-2012 se notificó el Acuerdo de ampliación del alcance de las actuaciones, pasando a ser general.

La entidad había presentado autoliquidación del impuesto con los siguientes datos:

	2010
BASE IMPONIBLE	- 7.288.681,95
Cuota Íntegra	0,00
Deducciones	0,00
Cuota Líquida	0,00
Retenc. y Pagos a cta.	- 44.171,20
Cuota del ejercicio	- 44.171,20
Pagos fraccionados	0,00
CUOTA DIFERENCIAL	- 44.171,20

La Inspección, mediante Acuerdo **A23 ...56**, de 12-03-2014, notificado en esa misma fecha, regularizó determinados gastos contabilizados; en concepto de sanción: 33.055,00 euros, liberalidades: 1.620,00 euros, excesos de amortización: 1.046.144,26 euros y, finalmente, 6.553.861,26 euros por la pretendida baja, vía variación de existencias, del valor contable de terrenos de promociones vendidas en ejercicios anteriores. Y por lo que respecta a los ingresos, procedió a integrar un importe de 51.200,00 euros en concepto de ingresos diferidos, consistentes en el importe de las cantidades que le habían sido entregadas a cuenta por la sociedad **R SL** en virtud de un contrato de opción de compra, que quedaron en beneficio de la sociedad obligada al renunciar la otra parte al mismo.

En lo referente a la indemnización a favor de **Q**, destaca la Inspección que **XX** había consignado en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2010, en la casilla 259 "Trabajos realizados por la empresa para su activo", 29.352.289,00 euros en concepto de ingresos derivados de la indemnización a favor de **Q**, y 3.954.879,01 euros en la casilla 297 "Ingresos financieros", por intereses asociados a la indemnización; asimismo, había efectuado un ajuste negativo a la base imponible de 33.302.811,86 euros en la casilla 392, cifra que constituye la suma de las dos cantidades anteriores, por lo que el impacto de la inclusión de la indemnización había sido nulo. Y la Inspección, que ya había imputado el importe de dicha indemnización en la base imponible del ejercicio 2008 de la sociedad **Q** al practicar la liquidación correspondiente a ese año, (Acta de 18-07-2011 y Acuerdo **A23 ...85** de 23-08-2011), procedió a efectuar los ajustes contrarios.

Por otra parte, la Inspección no admitió las deducciones por inversiones en Canarias pendientes de aplicación con origen en los ejercicios 2003, 2004 y 2005, que la sociedad había consignado en su declaración, como ya hizo en el Acuerdo de 19-02-2014 al tratar la regularización del impuesto referida a los ejercicios 2008 y 2009. Tampoco admitió, por falta de soporte documental, la alegación efectuada por la entidad referente a que había realizado inversiones en 2010 por importe de 130.162,48 euros, lo que supondría el reconocimiento de una deducción de 32.540,62 euros.

Y practicó la siguiente liquidación de carácter provisional:

	2010
Base Imponible comprobada	397.198,57
Cuota Íntegra	119.159,57
Deducciones DIC	0,00
Cuota Líquida	119.159,57
Retenc. Ingr.y pagos a cta.	119.159,57
Cuota del ejercicio	74.988,37
Pagos Fraccionados	0,00
Cuota Diferencial	74.988,37
Autoliquidación	0,00
Cuota de liquidación	74.988,37

Tercero.

Previos los trámites oportunos, el 10-04-2014 el Inspector Jefe dictó Acuerdo de resolución de expediente sancionador al considerar cometidas las infracciones tributarias del artículo 195.1.1º LGT, por acreditar improcedentemente base imponible negativa a compensar o deducir en la base de declaraciones futuras, propias o de terceros, por importe de 7.288.681,95 euros, y del 191 LGT, por 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 artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley (la cantidad dejada de ingresar ascendía en este ejercicio, 2010, a 74.988,37 euros).

Cuarto.

Dichas liquidaciones tributaria y sancionadora fueron objeto de reclamación ante el TEAR de Canarias (35/829/2014 y 35/1053/2014) el cual, una vez acumuladas, las desestimó en base a los argumentos que expuso en la resolución dictada en fecha 27-04-2017.

Quinto.

La referida resolución del TEAR fue notificada al interesado el 15-05-2017 interponiendo el contribuyente frente a la misma el recurso de alzada que nos ocupa mediante escrito presentado el 13-06-2017 en el que plantea las cuestiones que seguidamente se sintetizan:

Calificación de la liquidación, provisional o definitiva.

Si ha habido falta de motivación de la resolución del TEAR, objeto del recurso, en cuanto que señala que las cuestiones planteadas ya han sido resueltas en una resolución anterior, lo cual, manifiesta la recurrente, es inexacto.

Deducibilidad de los gastos regularizados por la Inspección en concepto de: sanciones, liberalidades, amortización y variación de existencias.

Si procede o no la inclusión en la base del impuesto de este ejercicio de un ingreso diferido por las cantidades que, en virtud de un contrato de opción de compra suscrito en 2008, habían sido entregadas a cuenta a XX y, con motivo de la renuncia por la otra parte contratante, quedaron en beneficio de la primera.

Si la Inspección debió tener en cuenta las inversiones en activos fijos nuevos que la recurrente alega que se efectuaron en 2010.

Sobre la procedencia o no de la sanción impuesta.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del Tribunal Regional objeto del presente recurso de alzada, dando respuesta a las alegaciones formuladas por el recurrente frente a la misma.

TERCERO.-

La primera de las cuestiones sobre la que debemos pronunciarnos es la relativa a la calificación como de provisional o definitiva de la liquidación.

Ya hemos dicho que el 20-04-2012 se iniciaron actuaciones inspectoras de alcance parcial respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010, limitadas a la comprobación de la ganancia patrimonial por la indemnización devengada (la finalmente percibida por Q. Y el 11-06-2012 se notificó el Acuerdo de ampliación del alcance de las actuaciones, pasando a ser general, por el mismo impuesto y ejercicio.

El inspector actuario extendió, el 19-11-2013, acta de disconformidad **A02 ...56** por el Impuesto sobre Sociedades de 2010, con propuesta de liquidación definitiva por haberse procedido a la comprobación de la totalidad de elementos de la relación jurídico-tributaria dado el alcance general de las actuaciones.

Por su parte, el Inspector Jefe, en el Acuerdo de liquidación dictado el 12-03-2014 dice: El acta señala que la propuesta tiene carácter definitivo, no obstante entiende este Órgano que la liquidación tiene carácter PROVISIONAL puesto que, de acuerdo con los artículos 101.4 LGT y 190.2 del RGAT, existen elementos de la obligación tributaria relativos a las deducciones por inversiones en Canarias cuya comprobación ha sido regularizada mediante la liquidación provisional dictada por esta Jefatura en el Acuerdo con referencia **A23-...30**. Dicho Acuerdo es el relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009 de **XX**, en el que se regularizaba la DIC correspondientes a esos ejercicios procedente de 2003, 2004 y 2005).

La obligada, en la reclamación interpuesta, solicitó del Tribunal Regional, dada la trascendencia de dicha rectificación que "se proceda a incorporar al expediente los elementos de la obligación Tributaria relativos a la deducción por inversiones que fundamentan a juicio de la Dependencia Regional de Inspección las circunstancias de la calificación de provisional en lugar de la definitiva que consta en el Acta de Inspección."

El TEAR de Canarias, en la resolución de 27-04-2017, señala que la interesada conocía perfectamente el contenido del Acuerdo A23 ...30 dictado por el Inspector Regional el 19-02-2014, el cual, originado por el acta de conformidad A01 ...30 por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, le había sido notificado el 26-02-2014, e indica que la fundamentación de la liquidación que se practica en el ejercicio 2010 por la DIC se expone de manera nítida y motivada en el Fundamento de Derecho Séptimo del citado Acuerdo de liquidación.

La hoy recurrente alega que, conforme a lo establecido en el artículo 101.3 a) LGT, la liquidación debe de calificarse de definitiva pues "si la Administración ya ha generado una liquidación provisional de la deducción por inversiones correspondiente al citado ejercicio 2010, y se ha incorporado a la propuesta de liquidación recogida en el Acta de la Inspección que acuerda que a la actuación de carácter general debe corresponder una liquidación definitiva".

Pues bien, a la vista de la información con que cuenta este Tribunal Central, se señala lo siguiente.

El artículo 101.4 de la LGT dispone que la liquidación tributaria se califica de provisional "cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que (...) hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme (...)"

En el Acuerdo **A23 ...30**, relativo el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, -el cual, a día de hoy, no ha adquirido firmeza pues fue objeto de reclamación económico administrativa ante el TEAR de Canarias RG 35/828/14 y acumuladas (desestimada), la resolución de éste fue recurrida enalzada RG 1362/15 (desestimada), resolución del TEAC que está pendiente de fallo en el recurso contencioso administrativo 2/21/2019 interpuesto ante la Audiencia Nacional -, el Inspector Jefe resolvió que a 31-12-2009 no quedaba crédito fiscal alguno por la DIC de 2003, 2004 y 2005, y en ello se basó a la hora de practicar la liquidación correspondiente a 2010 (en la que no tiene en cuenta deducción alguna procedente de ejercicios anteriores). Por tanto, por aplicación de lo establecido en el artículo 101 LGT citado, hemos de declarar acertada la resolución del Inspector Jefe de Las Palmas al considerar provisional la liquidación de 2010 ahora impugnada.

En consecuencia, se desestima la pretensión de la interesada y se confirma la resolución del TEAR recurrida por lo que a esta cuestión se refiere.

Cuarto.

La segunda de las cuestiones sobre la que debemos pronunciarnos es la relativa a la motivación de la resolución del Tribunal Regional.

Destaca el TEAR la ausencia de alegaciones concretas respecto de los demás aspectos objeto de la regularización practicada por la Inspección por este ejercicio 2010.

La recurrente, por su parte, alega que la resolución del TEAR de 27-04-2017 carece de motivación puesto que se remite a su resolución dictada el 27-11-2014, respecto de los ejercicios 2008 y 2009, la cual no hace referencia a ninguna de las cuestiones planteadas en relación con el ejercicio 2010.

Y resalta la siguiente expresión efectuada por dicho Tribunal en la página 13/18:

Una vez clarificado lo anterior y ante la ausencia de alegaciones concretas respecto de los motivos de la regularización practicada ahora por la Inspección tan sólo cabe decir por esta Sala que la fundamentación fáctica y jurídica de los distintos elementos regularizados por la Inspección se encuentra adecuadamente desarrollada en los FD del acuerdo de liquidación en el que, además, se da debida réplica a las alegaciones formuladas por el interesado en su escrito de fecha 11 de diciembre de 2013, razones estas por la que entendemos debe reputarse ajustada a derecho la liquidación practicada.

Y manifiesta que a pesar de haber efectuado alegaciones ante el TEAR, -como, (dice) este mismo órgano reconoce en la página 7/8 de la resolución-, éstas no han sido ni analizadas ni contestadas o resueltas de manera detallada y expresa, por lo que se ratifica en las presentadas ante el TEAR, las cuales, manifiesta, que reitera ante este Tribunal Central (en páginas 6 a 19 del escrito de interposición del recurso de alzada R.G.: 4587/2017)

A la vista del expediente incorporado al presente recurso este TEAC advierte que:

La ahora recurrente interpuso el 02-04-2014, ante el TEAR de Canarias, reclamación económico-administrativa contra el Acuerdo de liquidación A23 ...56, de fecha 12-03-2014, por Impuesto sobre Sociedades

del ejercicio 2010, y en el escrito de interposición solicitó la puesta de manifiesto del expediente para formular alegaciones.

En el plazo concedido al efecto por el Tribunal Regional la reclamante (en escrito, de una hoja y media, presentado el 14-05-2014), efectúa unas breves manifestaciones respecto del carácter provisional de la liquidación practicada, y se limita a solicitar de dicho órgano la incorporación al expediente de los elementos de la obligación tributaria relativos a la deducción por inversiones que fundamentan a juicio de la Dependencia Regional de Inspección las circunstancias de la calificación de provisional en lugar de la definitiva que consta en el Acta de Inspección.

De lo que se deduce que la interesada, en contra de lo que manifiesta ante este TEAC, no formuló en primera instancia alegaciones en contra de los conceptos regularizados por la Inspección a los que seguidamente nos vamos a referir.

Sobre este tema consideramos oportuno destacar lo siguiente:

Tiene establecida la doctrina del Tribunal Supremo y la de este Tribunal Central que la falta de presentación de alegaciones no causa por sí misma la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, ni siquiera prejuzgar o determinar la desestimación de la reclamación promovida por el reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo en todo caso el Tribunal hacer uso de las amplias facultades revisoras que la normativa le atribuye (artículo 237.1 de la LGT: "Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante").

No obstante lo anterior el órgano económico-administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, sólo puede llegar a una resolución estimatoria cuando del conjunto de las actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acto recurrido, cosa que no ocurre en el presente caso, por lo que es de aplicación asimismo la también reiterada doctrina de este Tribunal Central en el sentido de que cuando la falta de alegaciones priva al Tribunal de los elementos de juicio que podrían haber aducido para combatir los razonamientos del acto impugnado, y no apreciándose de los antecedentes obrantes en el expediente motivos de infracción, la consecuencia obligada es que los actos impugnados deben ser mantenidos en su integridad, amparados como están los mismos por la presunción de validez (art. 57.1 Ley 30/1992: "Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa"). En este sentido la resolución del TEAC de 02-04-2014 (R.G.: 6737/12).

Realmente, las alegaciones presentadas ahora en la alzada son similares a las opuestas en su día ante la Inspección, y el Acuerdo de liquidación emanado de ésta las rebate con fundamento. Ello explica el hecho de que el TEAR, ante la falta de alegaciones, -pues ni se reiteraron las presentadas ante la Inspección, ni se complementaron con otras adicionales-, y no observando indicio alguno de ilegalidad en los actos impugnados, los confirmara.

Ciertamente el Acuerdo dictado por el Inspector Regional de Inspección de la AEAT en Las Palmas, a la vista del acta y de las alegaciones vertidas por la obligada (mediante escrito presentado en una Oficina de Correos de Palma de Mallorca el 05-12-2013 con entrada en la Delegación Especial de Canarias, el 11-12-2013), contra la propuesta de liquidación contenida en la misma, está suficientemente motivado, contiene una explicación racional de lo que se resuelve, fija los hechos de los que se parte y realiza su inclusión en la norma jurídica; de modo que la interesada conocía las razones que justificaban la regularización practicada, las cuales podían haber sido objeto de contestación por su parte y no lo fueron, sin que por ello se le haya generado indefensión alguna. (En este sentido, citamos la STS de 22-02-2005, rec. cas. 3055/2001, que a su vez se hace eco de otras anteriores).

Por consiguiente, se confirma la resolución impugnada al considerarla suficientemente motivada.

Quinto.

La tercera de las cuestiones sobre la que debemos pronunciarnos es la relativa a la deducibilidad fiscal o no de los gastos regularizados por la Inspección en concepto de sanciones, liberalidades, amortización y variación de existencias.

Ya hemos dicho que las alegaciones formuladas en esta segunda instancia son similares a las planteadas ante el órgano de Inspección y ya fueron valoradas por éste, y añadimos, a juicio de este Tribunal, de forma correcta.

Consideramos oportuno efectuar un breve resumen de cuanto les afecta:

A) Por lo que respecta a la sanción gubernativa de 33.055,00 euros, alega la recurrente que la razón de contabilizarla y deducirla fiscalmente como gasto en el ejercicio 2010 fue la discrepancia mantenida con la Administración sobre el concepto de la sanción, lo que motivó la interposición de un recurso contencioso administrativo contra su imposición cuyo fallo resultó favorable a la demandante. En consecuencia, en 2012 se le reintegraron las cantidades que había pagado.

Sobre este particular hemos de destacar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 14.1 c) TRLIS, las multas y sanciones penales y administrativas no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles, siendo indiferente, a estos efectos, que la multa o sanción de que se trate sea posteriormente anulada. En consecuencia, la Inspección actuó correctamente al regularizar su importe.

B) En cuanto a las liberalidades, señalamos lo siguiente. La interesada consideró como gasto no deducible el importe de 1.620,00 euros correspondiente a un reloj regalado al Sr. ..., representante de la entidad ante la Administración Tributaria, y lo justifica, en el presente recurso de alzada, asimilado a los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúan respecto del personal de la empresa y, en alegaciones ante el Inspector Jefe, como integrante de los servicios prestados por relaciones públicas a la sociedad.

Y en ambos casos, cita cuatro sentencias, las cuales no se toman en consideración por este TEAC, pues no recaen sobre supuestos análogos al ahora enjuiciado.

Sobre esta cuestión indicamos:

El artículo 14 del TRLIS establece que "1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...) e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".

En el presente caso, **XX** se limita a indicar que se trata de un regalo normal asimilado a los que se efectúan respecto del personal de la empresa pero, al margen de no aportar prueba alguna de su afirmación, lo cierto es que el Sr. ... no es un empleado de la sociedad. Por otra parte tampoco se justifica el carácter promocional del reloj (lo cual no parece razonable dado su valor).

En definitiva, este TEAC considera que se trata de una liberalidad, y por tanto se confirma también en este punto la liquidación impugnada.

C) Por lo que respecta al gasto por amortización no admitido por la Inspección, hemos de tener en cuenta lo que a continuación se expone.

El artículo 11.1 TRLIS, dispone que,

"Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se entenderá que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas..."

Y el artículo 2.4 del Reglamento del impuesto (R.D. 1777/2004, de 30 de julio) establece que,

"Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, es decir, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.

b) Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, éste podrá ser tomado como base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo.

c) Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el sujeto pasivo podrá determinar aquél pericialmente. Establecido dicho precio de adquisición o coste de producción se procederá de acuerdo con lo previsto en la letra anterior.

Tratándose de elementos patrimoniales usados adquiridos a entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 67 de la Ley del Impuesto, la amortización se calculará de acuerdo con lo previsto en el párrafo b), excepto si el precio de adquisición hubiese sido superior al originario, en cuyo caso la amortización deducible tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente de amortización lineal máximo.

A los efectos de este apartado no se considerarán como elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años".

La entidad dedujo como gasto fiscal el duplo del porcentaje correspondiente a la amortización al entender, respecto de determinados activos, que se cumplía el requisito de tratarse de bienes usados a efectos fiscales (antigüedad superior a 10 años). Dichos inmuebles los identifica: 1) Construcción parcela ...; 2) Construcción parcela ... locales comerciales y 3) Edificio Z.

La Inspección sostiene, de un lado, que la entidad no justificó la antigüedad mínima de 10 años ni respecto de la parcela ... ni del **Hotel ZZ** y, de otro, en cuanto a la parcela ..., constató el incumplimiento de dicho requisito, por lo que efectuó el ajuste positivo de las cantidades indebidamente deducidas.

La interesada efectúa las siguientes alegaciones:

Respecto de la parcela ... dice (y transcribe la alegación formulada ante el Inspector Jefe), que fue adquirida a la sociedad **W** y no le es aplicable el período de 10 años para ser considerado no aplicable el porcentaje de amortización doble en tablas dado que no se halla englobado este supuesto en el párrafo c) del artículo 2.4 RIS.

Respecto de la parcela ... y del hotel corrobora que las construcciones integradas en los mismos no cumplen el requisito de la antigüedad, por lo que acepta que la amortización que había contabilizado y deducido al 6% deba reducirse al 3%. Ahora bien, dado que el artículo 2.4 TRLIS citado se refiere a «edificios», considera que las instalaciones y maquinaria no se ven afectadas por dicha limitación temporal.

Reitera ante este Tribunal Central las alegaciones efectuadas ante la Inspección y, en concreto, respecto al **Hotel ZZ** incorpora en el escrito de interposición del recurso de alzada un cuadro con los costes diferenciados de construcción, obra, fontanería y electricidad, según datos obrantes en la sociedad vendedora P S.A. que construyó el hotel en el año 1999.

Pues bien, sobre esta cuestión señalamos lo siguiente:

Por lo que respecta a la -velada- pretensión por parte de la recurrente de que este TEAC tenga en cuenta la información contenida en ese cuadro, hemos de indicar que no se puede aceptar sin más pues, para admitirla (y con independencia de la trascendencia que pudiera tener en la cuestión analizada) sería necesaria la realización de una serie de actuaciones de comprobación que no son competencia de este órgano de revisión pues, teniendo en cuenta que la información aportada ha sido elaborada, supuestamente, a partir de los balances de otra sociedad, no se puede tener certeza de su veracidad.

Este Tribunal Central considera ajustado a derecho el criterio de la Inspección que a continuación se transcribe (pág. 16/26 del Acuerdo **A23 ...56**):

Esta alegación no puede ser compartida por diversas razones. En primer lugar, porque la propia entidad registra contablemente el valor que ahora discute en la cuenta 211. CONSTRUCCIONES. En segundo lugar, porque en la escritura de compra de la parcela ..., expositivo primero, lo que se adquiere solamente son construcciones (edificios y locales), lo que es coherente con lo que reconoce en las alegaciones de que en la escritura no se realiza una -imposible- diferenciación, por tanto no se comprende cuál es el criterio de separación

en que apoya las alegaciones dado que no ha aportado justificante alguno al respecto. En tercer lugar, en lo relativo al hotel porque la escritura sí menciona la adquisición de la construcción separadamente de otros activos como mobiliario, maquinaria y utillaje, lo que ha sido respetado por la Inspección al quedar constancia en el documento público. Y en cuarto lugar, porque las instalaciones que se pretenden diferenciar en ambos casos son relativas a "electricidad, fontanería, aire acondicionado... que integran la construcción" (página 7) y siendo ello así, se aprecia una indudable cualidad de permanencia que impide a efectos contables su separación de la edificación, tal y como dispone la Norma de Registro y Valoración 3ª del PGC: "En particular se aplicarán las normas que a continuación se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican: (...) b) Construcciones. Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones".

Y respecto de la parcela ..., hemos de concluir que se trata de una edificación cuya antigüedad tampoco ha sido justificada por la entidad. Además, del expediente elaborado por la Inspección se desprende (diligencia nº 6) la existencia de una escritura pública fechada en el año 2002 que indica expresamente que esta edificación se estaba construyendo, por lo que resulta evidente que el inmueble, en el año 2010 no tenía aún 10 años de antigüedad.

En consecuencia, este TEAC considerando ajustado a Derecho el criterio de la Inspección, acuerda la desestimación de las alegaciones planteadas en lo que a esta cuestión se refiere.

D) Finalmente, vamos a referirnos a la variación de existencias.

En lo referente a esta cuestión se observa que, como viene siendo habitual, la recurrente transcribe literalmente las alegaciones formuladas ante la Inspección (en este caso, en el escrito de el 05-12-2013).

En el ejercicio 2010 **XX** procedió a contabilizar los siguientes gastos en el asiento de regularización de existencias:

Asto. 4.892: cuenta 710. Cancelación terreno parcela 151: 3.155.313,00 euros (la práctica totalidad de las ventas se efectuó en 2004, y sólo algunas en 2005 y 2007)

Asto. 6.711: cta. 710 Reclasificación existencias parcela 168: 2.916.783,33 euros (la práctica totalidad de las ventas se efectuó en 2005 y 2006).

Asto. 6.714: cta. 710. Existencias ajustadas en promoción: 481.764,93 euros.

La interesada manifestó ante la Inspección que estos gastos procedían de la cancelación del valor contable de los terrenos correspondientes a promociones vendidas en ejercicios anteriores (2004 a 2007) que, aunque debieron darse de baja, por su coste de adquisición, según se iban produciendo las ventas, ello no se efectuó hasta 2010 y por el importe correspondiente a todas ellas. Y que no admitir la deducción de esos gastos, aunque pudieran proceder de ejercicios prescritos, supondría un enriquecimiento injusto por parte de la Administración. Al imputarse los costes en 2010 lo que se ha querido por la obligada es equilibrar la situación evitando tributar más de lo procedente.

Sobre esta cuestión, este Tribunal Central expone lo que sigue:

El artículo 19 TRLIS, por lo que aquí interesa, establece:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros (...)

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados (principio de devengo). No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas

en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo que el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en los apartados anteriores."

Y, al amparo de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 19.3 citado, consideramos deducibles, en su caso, los gastos correspondientes a los ejercicios no prescritos a fecha de fin de plazo de declaración del ejercicio en que se contabilicen. Esta necesidad de tener en cuenta el "efecto prescripción" a los efectos que nos ocupan ha sido afirmada en resoluciones tales como la de 15-03-2011 (R.G.: 3052/08).

En el caso que ahora se analiza, la fecha de fin de plazo para la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2010 (ejercicio en que se contabilizaron los gastos por variación de existencias, correspondientes a ventas efectuadas en 2004, 2005, 2006 y 2007), era el 25 de julio de 2011. La fecha de finalización del plazo para presentar la autoliquidación del impuesto por el período 2004 era el 25-07-2005 y por el período 2005 el 25-07-2006. Al haber transcurrido más de 4 en ambos casos, de acuerdo con la doctrina sentada por este Tribunal, la entidad no podría haber deducido en la declaración de 2010 gastos contabilizados en este ejercicio correspondientes a los devengados en los ejercicios 2004 y 2005.

Y en lo referente a los gastos originados en 2006 y 2007, pese a que la Inspección solicitó reiteradamente la justificación de la operativa seguida, lo cierto es que la obligada (sobre quien recaía la carga de la prueba conforme a lo dispuesto en el artículo 105.1 LGT), no aportó documentación que permitiera conocer el valor de los terrenos que, según afirma, se vendieron en los ejercicios 2004 a 2007, ni el seguimiento de la evolución contable de las existencias. Por otra parte, se destaca que en la memoria de 2010 los auditores no detectaron errores (apartado 2.8): "las cuentas anuales del ejercicio 2010 no incluyen ajustes realizados como consecuencia de errores detectados en el ejercicio".

Y esta ausencia de prueba de la inexistencia de la baja contable del suelo en los ejercicios 2006 y 2007 nos lleva a confirmar también en este punto la resolución recurrida y el Acuerdo de liquidación impugnado.

Sexto.

La cuarta cuestión se refiere a si procede o no la inclusión de un determinado ingreso diferido en la base del impuesto de este ejercicio.

La Inspección regularizó 51.200,00 euros en concepto de ingresos diferidos, importe de las cantidades entregadas a cuenta en virtud de un contrato de opción de compra suscrito en 2008 que quedaron en beneficio de la sociedad obligada al renunciar la otra parte al contrato.

En el expediente figuran (y así se recoge en el cuerpo del acta extendida por la Inspección): (i) Copia de un documento privado de 28-08-2008 por el que **R S.L.** toma posesión en precario de dos viviendas de **XX** y se formaliza una opción de compra a la vez que se hace entrega de una serie de pagarés; (ii) Copia de otro documento suscrito el 28-08-2009 en el que se señala que los pagarés, que tenían vencimiento a partir de mayo de 2009, no habían sido satisfechos, si bien la intención de las partes era continuar con el contrato inicial; y (iii) Copia de contrato privado de 20-01-2010 suscrito por las mismas partes que los dos anteriores en el que se dice que **R S.L.** no puede cumplir las obligaciones derivadas del contrato de opción de compra por lo que renuncia a ella y quedan a favor de **XX** las cantidades entregadas a cuenta. (En estos dos últimos no figura la firma).

En el contrato de 28-08-2008, se pacta expresamente que las operaciones de concesión de la opción y la posible compra venta futura "se considerarán como dos operaciones independientes a estos efectos".

La Inspección imputa el ingreso al ejercicio 2010, esto es, el ejercicio en que el concesionario renuncia a la opción, sin que en este ejercicio el ahora recurrente contabilizase ingreso alguno derivado de la operación que nos ocupa.

El TEAR, ante la ausencia de una alegación específica del relamante al respecto no se pronuncia sobre la cuestión.

Pues bien, acerca del momento en que las cantidades devengadas en concepto de concesión de opción de compra deben computarse como ingreso fiscal del concedente tiene dicho este Tribunal Central, entre otras, en resolución de 26-04-2012 (RG 4144/10 DYCTEA), confirmada por SAN de 20-12-2013 (rec. nº. 82/2013), en la que podemos leer:

Se dice por el interesado que en el ejercicio 2005 no existió alteración patrimonial ya que se otorgó escritura de compraventa en 2006; añade que "considera el TEAR ... que son dos contratos distintos (el privado denominado como de opción de compra) y el de compraventa". Tras referirse a la naturaleza jurídica del contrato de opción de compra, finalmente se sostiene que, "En definitiva, dado que el propio contrato establecía que la cantidad entregada era a cuenta del precio de la futura compraventa, y ésta finalmente se materializa, la opción per se no constituye ganancia patrimonial alguna".

Visto el expediente administrativo, resulta que en fecha 28 de julio de 2005, los 'concedentes' (entre los que figura el reclamante), suscriben un 'contrato de opción de compra' que tiene por objeto la opción de compra de las participaciones indivisas de los terrenos que se identifican, a ejercitar en el plazo que finaliza el 30 de junio de 2006, percibiendo en aquel acto una prima que se entenderá como entrega a cuenta para el supuesto de que la opción de compra se ejercite. Al mismo tiempo se fija el importe de la compraventa de aquellos terrenos que podrán instar las mercantiles 'optantes' en el plazo señalado.

En fecha 21 de junio de 2006 consta otorgada escritura pública de compraventa de aquellos terrenos a favor de la sociedad Z, S.L. (en la misma fecha del 21 de junio de 2006 las mercantiles Y, S.A. y X, S.L. cedieron aquel derecho de opción de compra a aquélla).

Visto lo anterior, sólo cabe reseñar lo ya indicado por la resolución recurrida, en cuanto que "es evidente que en este caso concurren todos los elementos y requisitos esenciales que se atribuyen al contrato de opción de compra, y como tal debe tributar".

El tratamiento fiscal de las operaciones de concesión de opciones de compra a cambio de una prima, es cuestión ya abordada en reiteradas ocasiones por este Tribunal. Como señalábamos en la resolución de 28 de septiembre de 2009 (RG.5233/2008), posteriormente reiterado en la resoluciones de 8 de octubre de 2009 (RG.5245/2008) y 18 de octubre de 2011 (RG.3980/2010):

"... en primer lugar hay que referirse al contrato de opción de compra, éste es un negocio jurídico atípico o innominado que no está expresamente regulado en el Código Civil, debiendo considerarse admitido con base en el artículo 1255 del mismo Código y en la doctrina legal que ha perfilado el concepto y sus características. Así el Tribunal Supremo define en Sentencia 395/2000 de 11 de abril el contrato de opción de compra como el convenio en virtud del cual, una parte concede a la otra la facultad exclusiva de decidir sobre la celebración o no de un contrato principal de compraventa, que habrá de realizarse en un plazo cierto, y en unas determinadas condiciones, pudiendo también ir acompañado del pago de una prima por parte del optante. Siendo esencial en el concepto, el que no necesita de una actividad posterior de las partes para desarrollar las bases contractuales contenidas en el convenio (opción de compra) bastando la expresión de voluntad del optante para que el contrato de compraventa quede firme, perfecto y en estado de ejecución, obligatorio para el cedente, sin necesidad de más actos. Por el contrato de opción de compra el optante adquiere un derecho, el de decidir unilateralmente respecto de la realización de la compra, y el cedente tiene una obligación. En el mismo viene determinado el objeto del contrato y el precio estipulado para la futura adquisición y se fija un plazo para el ejercicio de la opción, siendo un elemento accesorio el pago de una prima.

En el contrato de opción el contratante, el concedente de la opción, se encuentra vinculado a la celebración de un contrato posterior, de forma que el optante puede, dentro del plazo prefijado, decidir unilateralmente y por sí sólo la realización de la compraventa, de ahí la importancia de que en el precontrato o contrato de opción se haya especificado claramente el precio estipulado para la adquisición y el objeto de la misma. De esta manera la opción de compra sólo crea obligaciones para el concedente u optatario que no puede disponer de los bienes que son el objeto de la misma y queda obligado a mantener la oferta en el plazo prefijado dentro del cual el optante si le conviene puede hacer uso de su derecho quedando entonces extinguida o consumada la opción de compra y desde ese momento y por ese único hecho nace y se perfecciona automáticamente el correspondiente contrato de compraventa. Característica esencial de la opción de compra es que no necesita ninguna actividad posterior de las partes para desarrollar las bases contractuales contenidas en el convenio, bastando la expresión de voluntad del optante para que el contrato de compraventa quede firme, perfecto y en estado de ejecución, obligatorio para el concedente, lo que la diferencia del "pactum de contrahendo" según señala el Tribunal Supremo en la referida Sentencia de 11 de abril de 2000".

En el presente caso resulta indubitado que estamos ante la obtención de aquella renta de 447.318,91 euros por la concesión a las referidas sociedades de un derecho de opción de compra por los terrenos que

constan identificados en aquel contrato de opción de compra y posterior escritura de compraventa, en la que consta igualmente estipulado el plazo para que las mercantiles ejerzan dicho derecho, al tiempo que se fija el precio de compraventa de los terrenos, de efectuarse.

(...)

Así, resulta que la propia concesión de aquel derecho de opción de compra a cambio de una precio o prima, resultará generador de una variación patrimonial en sede de quien concede aquel derecho de opción, y tal variación será distinta e independiente de la que, en su caso, pueda producirse posteriormente si quien adquirió aquella opción acaba ejerciéndola. Esto es, estamos en presencia de dos hechos imponible distintos, uno primero, constituido por la obtención de renta derivada de la concesión del derecho de opción, y, otro distinto, consistente en la renta obtenida, en su caso, por la posterior transmisión del bien sobre el que recaía aquel derecho de opción.

(...)

Como señala el Tribunal Supremo en la sentencia ya referida, el contrato de opción de compra no necesita de una actividad posterior de las partes para desarrollar las bases contractuales contenidas en el convenio (la opción de compra), bastando la expresión de voluntad del optante para que el contrato de compraventa quede firme, perfecto y en estado de ejecución, obligatorio para el cedente, sin necesidad de más actos. Será entonces la renta obtenida a cambio de ofrecer aquel derecho de opción de compra, la que constituye el hecho imponible aquí discutido, y, como tal, no existiendo coste de adquisición o mejora alguna que considerar a los efectos de la cuantificación de la correspondiente ganancia, por cuanto dicha alteración patrimonial no deriva de una previa adquisición, constituyéndose el derecho de opción al tiempo de concederse aquél por el sujeto pasivo.

(...)

En el mismo sentido, en la resolución de 25 de junio de 2009 (RG.3123/2008) este Tribunal igualmente sostenía en un caso idéntico al ahora planteado que, la ganancia patrimonial "nace en el momento de su concesión y se integra en la parte general de la base imponible pues no tiene periodo de generación".

Además, señalar que tales pronunciamientos resultan coincidentes con los manifestados reiteradamente por la Dirección General de Tributos, como lo son en las resoluciones de 21 de mayo de 2008 (nº V1004/08 y V1005/08).

(*) De las cuatro resoluciones citadas por el RG 4144/10, los RGs 5233/08 y 5245/08 son estimatorios y, por tanto, no han sido objeto de recurso, el RG 3980/10 ha sido confirmado por SAN de 27-02-2013 (rec. nº. 1798/2011) y el RG 3123/08 ha sido confirmado por SAN de 23-06-2010 (rec. nº. 258/2009).

En consecuencia, procede anular la regularización objeto de análisis en el presente Fundamento de Derecho.

Séptimo.

La quinta cuestión se centra en solicitar la aplicación de determinadas cantidades en concepto de deducción por inversiones en Canarias (DIC) efectuadas en ese mismo ejercicio.

En este apartado la recurrente se limita a decir que, el actuario, independientemente de la regularización de las deducciones correspondientes a ejercicios anteriores, no ha tomado en cuenta las inversiones efectuadas en el ejercicio 2010 en activos nuevos, constitutivos del inmovilizado material y susceptibles de deducción por inversiones. Y a continuación recoge un cuadro con facturas relativas al **Hotel ZZ** y al **Hotel M** que, según dice, se encuentran en el expediente y que ello acredita la aplicación de la DIC.

El TEAR, por su parte, en la resolución ahora recurrida, indica lo siguiente:

"Como último punto debemos referirnos a las páginas 11 y 12 del escrito, que recogen un cuadro-resumen de una serie de inversiones que la entidad afirma haber realizado en 2010 y que habrían generado deducción en

el período comprobado. El importe supuestamente invertido es 130.162,48 euros lo que supondría el reconocimiento de una deducción de 32.540,62 euros.

No puede admitirse este extremo de las alegaciones porque tal pretensión no viene acompañada de soporte documental alguno, es decir, no basta con que afirme haber realizado inversiones, sino que ha de acreditar la realidad de las mismas, carga de la prueba que le corresponde según el artículo 105.1 LGT, para lo cual debiera haber puesto a disposición de la Inspección las oportunas facturas y demás justificantes, con arreglo a los artículos 106.4 y 70.1 LGT..."

De la revisión de la documentación incorporada al expediente este Tribunal Central destaca las siguientes observaciones.

1ª.- **XX** no consignó en la declaración presentada por el Impuesto sobre Sociedades 2010 cantidad alguna en concepto de deducción por inversiones correspondientes a ese ejercicio, tan sólo consignó las procedentes de los años 2003, 2004 y 2005, que no aplicó al resultar (en 2010) base imponible negativa.

2º.- En el expediente, como es obvio, no figura solicitud alguna, por parte de la Inspección, de aportación de facturas justificativas de unas inversiones respecto de las que se desconocía su existencia; por otra parte, tampoco se ha localizado ninguna petición por parte de la obligada para que el inspector actuario tuviera en cuenta esta circunstancia. En consecuencia, ni en el acta de Inspección **A02 ...56** extendida el 19-11-2013, ni en el preceptivo informe ampliatorio, se hace referencia alguna a ello.

3º.- Es en el escrito de 05-12-2013, de alegaciones a la vista de dicha acta, cuando la obligada incorpora un cuadro recogiendo una relación de facturas por importe de 76.944,44 euros (**Hotel ZZ**) y 53.218,04 (**Hotel M**), - el mismo que transcribe en el escrito de interposición del recurso de alzada que ahora se ventila-, y dice que considera le es aplicable a las referidas inversiones la deducción prevista en la normativa reguladora del tributo.

4º.- El Inspector Jefe, en el Acuerdo **A23 ...56**, dictado el 12-03-2014, declara que "No puede admitirse este extremo de las alegaciones porque tal pretensión no viene acompañada de soporte documental alguno, es decir, no basta con que afirme haber realizado inversiones, sino que ha de acreditar la realidad de las mismas, carga de la prueba que le corresponde según el artículo 105.1 LGT, para lo cual debiera haber puesto a disposición de la Inspección las oportunas facturas y demás justificantes, con arreglo a los artículos 106.4 y 70.1 LGT..." (que transcribe). Y continúa diciendo que, "dado que no ha hecho entrega de facturas o justificantes que acrediten la realidad las inversiones, que en este momento y por primera vez en estas actuaciones inspectoras alega haber realizado, sin que a mayor abundamiento sea el trámite de alegaciones frente al acta el momento procesal oportuno para aportar nueva documentación, ya que ello se pudo llevar a cabo hasta la finalización del trámite de audiencia conforme al artículo 96.4 RGAT, el Órgano que suscribe acuerda DESESTIMAR este aspecto de las alegaciones".

5º.- Finalmente, hacemos notar que tampoco en la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2011 se consignó cantidad alguna en concepto de inversión (DIC) efectuada en 2010.

Pues bien, dado lo expuesto y dado que este Tribunal (salvo error al examinar el expediente) considera que las facturas a que se refiere la citada relación no se encuentran en el mismo, -por lo que la Inspección no pudo entrar a valorarlas-, procede a confirmar también en este punto la resolución recurrida.

Octavo.

La última cuestión es la referente al Acuerdo de resolución de expediente sancionador dictado el 10-04-2014, con nº de referencia **A23 ...73**, del que se deduce una cifra a ingresar de 1.130.796,48 euros.

La Inspección consideró cometidas, respecto del Impuesto sobre Sociedades de 2010, las infracciones tributarias del artículo 195.1.1º LGT, por acreditar improcedentemente base imponible negativa a compensar o deducir en la base de declaraciones futuras, propias o de terceros, por importe de 7.288.681,95 euros. Y del artículo 191 LGT por 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 (74.988,37 euros). Y además de contestar a las alegaciones de la interesada y cuestionar razonadamente la invocada posible concurrencia de interpretación razonable de la norma, así como la alegada inexistencia de ocultación, motivó la

sancionabilidad de su conducta en base a la concurrencia, cuando menos, de una actitud negligente. (Nos remitimos en este punto al propio Acuerdo de liquidación)

La recurrente alega que la infracción tributaria requiere la concurrencia de los elementos objetivo (dejar de ingresar) y subjetivo (conducta del infractor). Por lo que respecta al objetivo indica que, estando la deuda pendiente de resolución por parte del TEAC, la sanción queda, pues, sujeta a lo que por este órgano se determine. Y por lo que respecta al elemento subjetivo, dice que su conducta estuvo amparada en una interpretación razonable de la normativa tributaria; y se remite a sentencias y resoluciones referidas a supuestos de discrepancia interpretativa de las normas aplicables en cada caso.

Una vez confirmado por este TEAC el Acuerdo de liquidación por este impuesto y ejercicio (salvo en lo referente a la regularización objeto de análisis en el Fundamento de Derecho SEXTO de la presente regularización), sólo quedaría entrar a resolver sobre la alegación referente a la falta de culpabilidad, ya sea como consecuencia de la pretendida ausencia de ocultación de los hechos que la Inspección considera como infracciones, circunstancia, a juicio de la recurrente, exoneradora de responsabilidad, como de la existencia de una interpretación razonable de la norma.

Sobre estos aspectos, ya nos hemos pronunciado en anteriores precedentes. En ellos citábamos el artículo 183 de la LGT que define las infracciones tributarias como las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley; y el artículo 179 del mismo texto legal que establece que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria, entre otras causas, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Pues bien, en este caso, se pone de manifiesto la ausencia de diligencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de **XX** respecto del impuesto y ejercicio analizado, lo que supone la concurrencia del requisito subjetivo de la culpa que requiere la acción para configurar el ilícito administrativo consistente en la comisión de las infracciones de los artículos 191 y 195.1.1º LGT.

En relación a la "ocultación", se remite la recurrente a una STS de 14-12-1989, de la que transcribe, si bien no de forma literal, una parte.

Dicha sentencia (en Aranzadi, RJ 1989/9699), trataba de la deducción de gastos por los conceptos de obsequios y donativos al personal. Se centra el recurso (FJ 2º) en la interpretación que ha de darse al artículo 17 del Texto Refundido sobre el Impuesto de Sociedades, aprobado por Decreto de 23 de diciembre de 1967, el cual considera como gastos deducibles las asignaciones de la empresa a las instituciones de previsión y beneficencia de sus empleados en cuanto no excedan del 10% del importe de los sueldos de dicho personal, asignaciones que la entidad apelante entiende incluidas dentro del artículo 14 del propio texto legal, el cual dispone que para la determinación del beneficio neto, se deducirán los ingresos brutos obtenidos en el período de la imposición, el importe de los gastos necesarios para obtenerlos.

Pues bien, el Tribunal Supremo confirma la sentencia apelada, más por entender que pudo darse un supuesto de interpretación razonable de la norma (artículo 179 LGT) que por entender que por el simple hecho de no ocultar una actuación constitutiva de sanción, ésta ya no se produce.

Así, declara el Tribunal Supremo:

"También en este punto debe de ser confirmada la sentencia en cuestión, puesto que, como en ella se razona, no existió por parte del Banco declarante, ocultación de la base imponible, sino que declarando la base exacta, procedió a deducir de ella, por considerarlos deducibles, determinados gastos que no lo eran. Pero como antes se razona, incluso sería discutible la procedencia de la deducción, atendiendo a cada caso concreto, y es más bien por falta de prueba que por motivos de procedencia o improcedencia de la deducción pretendida por lo que rechaza la tesis del Banco, lo que refuerza aún más el razonamiento de la sentencia apelada, que también debe de ser confirmada en este punto, lo que produce como consecuencia la desestimación del recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado, al no apreciarse en la conducta del Banco la infracción de lo dispuesto en el artículo 79 de la Ley General Tributaria"

Una vez esto señalado, reiteramos que la figura "ocultación de datos" del artículo 184.2 LGT no se utiliza a efectos de tipificación de la infracción, apreciación o no de culpabilidad o de sancionabilidad, pues en palabras del Tribunal Supremo en la sentencia de 13-06-2012 (rec. cas. núm. 261/2009) antes aludida:

"La falta de ocultación de un hecho es, claramente, un elemento que gradúa la culpabilidad en incluso puede, en ciertas circunstancias, cuando los hechos generadores de la infracción son discutibles, excluir esta. Ahora bien, elevar la falta de ocultación de los datos tributarios a un elemento "per se" exculpatorio, como en el motivo se afirma, carece de sustrato legal".

Por lo demás, y en atención a los motivos por los que se confirman las regularizaciones practicadas, tampoco aprecia este Tribunal la concurrencia de la eximente de interpretación razonable de la norma y así, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de diciembre de 1997, establece que:

«Aunque es cierto, como se declara en la sentencia recurrida, que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria y, por tanto, la procedencia de sanción en aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar (en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido), de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, es más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable, es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo.

En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables (como lo ha sido la de autos) resultaran impunes. No basta, pues, que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad».

Y en la mas reciente de 23 febrero de 2017, Recurso de Casación 3846/2015 , señala:

Estas alegaciones no pueden ser aceptadas al asumir la Sala el criterio de la Inspección en cuanto a la existencia de negligencia, dadas las circunstancias concurrentes. Resulta relevante recordar lo que declaramos en la sentencia de 19 de mayo de 2014, cas. 695/2013, de que "la existencia de numerosos pronunciamientos jurisprudenciales que admiten el error como causa excluyente de la culpabilidad-generalmente en presencia de errores invencibles- no impide que, apreciadas las circunstancias en el caso, quepa sancionar las conductas que se reputan negligentes, a fin de no amparar el abuso por los obligados tributarios del error de hecho o de derecho, utilizándolo como un mero subterfugio para tratar de eludir la aflicción de una sanción legítimamente impuesta (véase la sentencia de 8 de marzo de 2012 (casación 4925/08, F.D. 3º)".

En definitiva, en base a todo lo expuesto, consideramos también correcta la resolución recurrida en lo referente al expediente sancionador impugnado salvedad hecha, evidentemente, de la regularización anulada en el Fundamento de Derecho SEXTO de la presente resolución.

Noveno.

En conclusión, que se confirma la liquidación y sanción subyacentes salvo en lo señalado en los Fundamentos Jurídicos SEXTO y OCTAVO de la presente resolución.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.