

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083722

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 8 de junio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1112/2017

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Liberalidades/gastos necesarios. Publicidad y Patrocinio Sociedad dedicada a la promoción inmobiliaria que patrocina un equipo de rallies. La sociedad también se dedica a la explotación publicitaria y servicios relacionadas con el automovilismo deportivo. No se ha demostrado que la participación del socio en esas competiciones deportivas no revierta en beneficio económico de la entidad. No se ha acreditado que carezca de repercusiones beneficiosas sobre la empresa **Compensación de bases imponibles negativas. Procedimiento de comprobación limitada. Efecto preclusivo.** La Inspección solicitó los documentos justificativos de las bases imponibles negativas que la entidad no aportó. Sin embargo, habían sido objeto de un procedimiento de comprobación limitada anterior, por lo que no puede volver a regularizarse.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 139 y 140.

PONENTE:

Doña Concepción Monica Montero Elena.

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA
Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO
Don RAFAEL MOLINA YESTE

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0001112 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06593/2017

Demandante: TECNOCASTELLÓN, S.L

Procurador: Dº JACOBO GANDARILLAS MARCOS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a ocho de junio de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido TECNOCASELLÓN, S.L, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Jacobo Gandarillas Marcos, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de septiembre de 2017, relativa a Impuesto de Sociedades, ejercicio 2005, siendo la cuantía del presente recurso de 1.563.807,19 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por TECNOCASELLÓN, S.L, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Jacobo Gandarillas Marcos, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de septiembre de 2017, solicitando a la Sala, dicte sentencia por la que, se anule y se deje sin efecto la Resolución impugnada y con ella los actos de los que trae causa, y de forma subsidiaria, se estime la deducción realizada.

Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

Tercero.

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicadas las declaradas pertinentes y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día veintiséis de mayo de dos mil veintiuno, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de septiembre de 2017, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora, en relación al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2005.

Antecedentes del presente recurso:

1.- La Administración tributaria regularizó el ejercicio 2005 de la recurrente, mediante Acta A02-71802255, formalizada el 22 de octubre de 2010 en la que no se consideró deducible determinados gastos de publicidad y patrocinio de dicho equipo de rallies de los incurridos por la sociedad en el ejercicio (un importe de 910.352,55 € sobre un gasto total de 1.000.052,55 €).

La liquidación derivada de la citada Acta fue recurrida ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV), reclamación número 46/2552/2011, que ha sido estimada parcialmente en resolución de fecha 23 de enero de 2014, y fue recurrida en alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que desestimó dicho recurso en la resolución de 11 de septiembre de 2017, resolución que aquí se impugna.

2.- En relación con la inspección de TECNOCASTELLÓN correspondiente al IS del ejercicio 2005, sobre la que versa la presente demanda, la misma concluyó (como se ha citado en hecho anterior) con la regularización tributaria del acta A02- 71802255, resultando una cuota total de 889.104,64 € y 230.150,22 € de intereses de demora.

3.- Como consecuencia de la regularización practicada, se impuso una sanción pecuniaria del 50% de la cuota supuestamente dejada de ingresar, tipificada en el artículo 191.1 de la LGT, calificándose de leve, y ascendiendo la sanción impuesta a 444.552,33 €.

Cuestiones planteadas en la demanda.

1.- La negativa de la Administración tributaria, del TEARCV y del TEAC a la deducibilidad de los gastos consignados en la cuenta 6298000, publicidad y patrocinio;

2.- La negativa a la compensación de las BINS generadas en los ejercicios 2003 y 2004;

3.- La no deducibilidad de la amortización y pérdidas del inmovilizado material afecto a la actividad de patrocinio.

Segundo.

Cuestiones de procedimiento.

Señala la recurrente que el expediente administrativo del que se le ha dado traslado para la formulación de la presente demanda, y se ha advertido que no consta documento alguno del procedimiento de inspección, ni tampoco del procedimiento sancionador que permita soportar la presunción de legalidad de los actos administrativos de liquidación e imposición de sanción, cuya adecuación a Derecho se pone en cuestión en el presente recurso.

Consta en el expediente unido a autos, toda la documentación que originó la liquidación (ésta consta al folio 58 y ss)) y la sanción (al folio 44 y ss).

Por providencia de 7 de febrero de 2019, se hizo entrega del expediente a la recurrente a fin de que formulase demanda en 20 días, sin que el recurrente hubiese señalado omisión alguna de documentos.

Tercero.

Deducibilidad de los gastos de publicidad y patrocinio

Vulneración del principio de seguridad jurídica.

Señala la recurrente en su demanda:

"Ejercicio 2001: Regularización tributaria mediante Acta A02-70811922, formalizada el 10 de febrero de 2004 en la que no se consideró deducible ningún gasto de publicidad y patrocinio de los incurridos por mi representada en el ejercicio por un importe total de 363.344,05 €. Esta acta fue objeto de la reclamación económico-administrativa 12/00351/2004 y, posteriormente, del Procedimiento ordinario 3/002826/2008 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJCV.

Ejercicio 2002: Regularización tributaria mediante Acta A02-71197771, formalizada el 19 de julio de 2006 en la que no se consideró deducible ningún gasto de publicidad y patrocinio de los incurridos por mi representada en el ejercicio por un importe total de 672.537,15 €. Esta acta fue objeto de la reclamación económico-administrativa

12/02582/2006 y, posteriormente, del Procedimiento ordinario 3/001265/2010 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJCV.

Pues bien, en ambos procedimientos se ha dictado por el TSJCV sentencia firme en la que el Tribunal estima íntegramente la pretensión de mi representada, y, por tanto, anula los acuerdos de liquidación, admitiendo la deducibilidad fiscal de los gastos incurridos en el patrocinio del equipo de rallies."

Por tal razón entiende que la afirmación de la Administración de que falta la necesaria correlación entre los gastos incurridos en la cuenta 6298000, gastos de publicidad derivados del patrocinio de un equipo de rallies que participó en 2005 exhibiendo, entre otros, el nombre comercial de Tecnocastellón, y la actividad económica de la sociedad, la promoción inmobiliaria; basada en que resulta exageradamente grande para considerar que estamos ante unos gastos de naturaleza publicitaria, tanto si lo comparamos con los ingresos por ventas, derivados de su actividad de promoción, como si lo comparamos con las propias cantidades recibidas de terceros en concepto de patrocinio; al haber sido ya rechazada por los Tribunales de Justicia, atenta a la seguridad jurídica.

Ciertamente, tan solo esa afirmación carente de respaldo fáctico no puede justificar una regulación. Pero tampoco, por sí sola, puede fundar la anulación de la liquidación origen del presente recurso, porque las sentencias a las que se refiere la recurrente, se circunscriben a liquidaciones de los ejercicios 2001 y 2002, cuyas circunstancias no tienen por qué coincidir con las del ejercicio 2005.

Cuestión de fondo

En la Liquidación que se encuentra en el origen del presente recurso, podemos leer:

"A juicio de esta Inspección, los gastos incurridos por la sociedad contabilizados en la subcuenta 6298000 y que ascienden a 1.000.052,55 €, nada tienen que ver con la actividad económica de la sociedad que es la promoción inmobiliaria y, en consecuencia, no pueden ser aceptados como deducibles.

El apartado e) del artículo 14.1 (TRLIS) considera no deducibles las liberalidades, haciendo a continuación una delimitación negativa de las mismas, señalando supuestos que no se consideran liberalidad. Siguiendo esa delimitación, parece evidente que el gasto por la intervención en competiciones de rallies no tiene que ver con las relaciones públicas con clientes y proveedores, ni muchos menos responde a usos y costumbres con el personal de la empresa.

Respecto a si el gasto contribuye a promocionar las ventas de la empresa, es evidente que resulta exageradamente grande para considerar que estamos ante unos gastos de naturaleza publicitaria, tanto si lo comparamos con los ingresos por ventas del sujeto pasivo derivados de su actividad de promoción, como si, lo comparamos con las propias cantidades recibidas de terceros en concepto de patrocinio."

Respecto a los ingresos de la entidad, el propio Acuerdo de Liquidación señala:

"Conviene aclarar que, del total de ingresos mencionado, algo más de 10 millones de euros corresponden, según lo declarado, a aumentos de existencias de productos terminados y en curso de fabricación, mientras que lo que constituye propiamente la cifra de negocio de la sociedad (ventas y prestaciones de servicios), son, 18.814.532,16 €. De esta cifra unos 16.373.607 €, corresponden a una única venta de terrenos, mientras que por ventas de edificaciones promovidas por la sociedad tenemos 2.146.400 €."

También en la propia Liquidación se refleja:

"El objeto social según los estatutos era: las explotaciones eólicas, agrícolas, ganaderas, forestales, caza, pesca y recreo; compraventa y arrendamiento de inmuebles, excluyendo el leasing (arrendamiento financiero) como arrendador; la promoción y construcción inmobiliaria y la ejecución de toda clase de obras; la explotación turística; reciclaje de residuos; gestión y organización de actividades deportivo automovilísticas; explotación publicitaria; alquiler y compraventa de vehículos y prestación de otros servicios relacionados con el automovilismo deportivo; administrar, dirigir o gestionar sociedades. Sin embargo, en la Memoria Abreviada del ejercicio 2.005 aportada a la Inspección, se puntualiza que durante 2005 la actividad realizada, por la mercantil ha sido la de "Promoción inmobiliaria. de terrenos y edificaciones" y la "Explotación publicitaria y prestación de otros servicios relacionados con el automovilismo deportivo"

Resulta obvio, de todo ello:

1.- Que la entidad recurrente no solo tiene por objeto social la venta de inmuebles, sino otras actividades, en las que en 2005 declara haber desarrollado "Promoción inmobiliaria. de terrenos y edificaciones" y la "Explotación publicitaria y prestación de otros servicios relacionados con el automovilismo deportivo".

Por lo tanto, la explotación publicitaria y otros servicios relacionados con el automovilismo deportivo, se encuentra en su objeto social.

2.- El cálculo de los ingresos relevantes para la actividad inmobiliaria, no puede fijarse exclusivamente en las ventas de edificaciones promovidas por la entidad, porque siendo una inmobiliaria, es también muy relevante las existencias de productos terminados y en curso de fabricación, que posteriormente serán vendidos.

Y tampoco puede excluirse la venta de un terreno, que se encuentra en su tráfico mercantil.

Si atendemos a que la entidad ha declarado unos ingresos de 10 millones y un gasto de 1 millón en publicidad y patrocinio de eventos deportivos automovilísticos, no podemos afirmar, sin más, que la relación sea desproporcionada.

Regulación aplicable.

El artículo 14 del RDL 4/2004, dispone, en su versión originaria:

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.
- c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.
- d) Las pérdidas del juego.
- 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."

Conclusiones.

No se han cuestionado por la Administración las facturas presentadas ni su contenido, pero sostiene que nos encontramos ante una liberalidad no deducible.

No olvidemos que se incluye en el objeto de la entidad Explotación publicitaria y prestación de otros servicios relacionados con el automovilismo deportivo.

Y no se niega que, en la participación de eventos deportivos, concretamente rallyes como el París-Dakar, el Rally de los Faraones o el UAE Dessert Challenge, existe una actividad de publicidad, por más que la Administración considere los costes desproporcionados.

Desde luego no resulta de lo actuado que la participación del socio en esas competiciones deportivas no revierta en beneficio económico de la entidad, tanto a nivel publicitario como por el propio patrocinio y participación en los eventos.

Para entender que la participación en los rallyes del socio de la entidad actora, responde a una actividad lúdica, porque solo sobre esa premisa puede concluirse en la denegación de la deducción de los gastos acreditados, sería necesario acreditar que esas participaciones no tienen contenido económico directo en la actividad de la entidad, conocimiento de la misma o divulgación de su nombre y marca (efecto publicitario que va más allá del logotipo en el vehículo), entre otros efectos, teniendo en cuenta, además, que la entidad tiene como objeto social servicios relacionados con el automovilismo deportivo.

No se ha acreditado que la participación deportiva del socio carezca de beneficio económico para la entidad o su desconexión de una actividad económica de la entidad, por lo que no podemos aceptar los razonamientos y conclusiones de la Administración.

Por otra parte, la Administración admite el contenido publicitario de la actividad, pero lo considera excesivo, y procede a calcular el gasto por estimación indirecta. Por lo tanto, en ningún caso se ha negado el efecto publicitario, aunque es limitada por la Administración para excluir la actividad deportiva del socio, que, como hemos señalado, no se ha acreditado que carezca de repercusión beneficiosa sobre la actividad económica de la empresa.

Cuarto.

Efecto preclusivo sobre las BINs generadas en 2003 y 2004.

Previa comprobación limitada.

Alega la recurrente que la Administración tributaria ya regularizó las bases imponibles negativas aplicadas por mi representada en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2005. En particular, se eliminó la compensación de la base imponible negativa procedente del ejercicio 2002, por haber sido objeto de regularización inspectora dicho ejercicio, así como de las procedentes de 1992. A tal efecto, se procedió a la comprobación de la totalidad de las BINS compensadas.

Esta comprobación limitada, es expresamente reconocida en la contestación a la demanda, cuando se afirma, al rechazar la concurrencia de prescripción:

"Ahora bien, con fecha 17-3-09 se notificó a TECNOCASELLON una liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 con la que concluía un procedimiento de comprobación limitada llevado a cabo por los órganos de Gestión relativo a dicho impuesto. Dicha notificación (así como los propios hitos procedimentales

previos) supuso indudablemente un acto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto, pues reunía todas las características que el art. 68.1 a) de la Ley 58/03 exige para ello."

Regulación legal

El artículo 139 de la Ley 58/2003, establece:

"2. La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

- a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.
- b) Especificación de las actuaciones concretas realizadas.
- c) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.
- d) Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada."

El artículo 140 de la Ley 58/2003, dispone:

"1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución."

Análisis de las alegaciones de las partes en este recurso.

Compartimos el planteamiento de la actora en cuanto que, en el expediente se analizaron no sólo las bases imponibles negativas que habían sido corregidas por la Inspección con motivo de las inspecciones de los ejercicios 2001 y 2002, sino también se entró en el detalle de qué BINS provenían de empresas fusionadas en su día, como las provenientes de Hijos de José Monterde, S.L., hay evidencia bastante de que la comprobación de las BINS compensadas en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2005 tuvo como alcance comprobar, en toda su extensión, que los importes compensados se correspondían realmente con los importes declarados y de los que había justificación.

La Administración afirma que, ante la negativa del inspeccionado a aportar los justificantes pedidos por la Inspección, ésta rechazó la compensación de las BINs de 2003 y 2004 para la determinación de la base imponible del impuesto de 2005.

Pues bien, una vez regularizadas las BINs en un procedimiento limitado, cualquiera que sea su resultado, no pueden volver a regularizarse.

Por lo tanto, al margen de la denegación de la compensación de las BINs señaladas, las aplicadas, fueron objeto de comprobación limitada y no pueden volver a ser regularizadas.

Sanción

Dado el resultado estimatorio del presente recurso, la sanción debe, también ser anulada.

Quinto.

Procede imposición de costas a la administración, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por TECNOCASTELLÓN, S.L, y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Jacobo Gandarillas Marcos, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de septiembre de 2017, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos, y con ella la liquidación de la que trae causa, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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