

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086747

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 23 de mayo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 805/2019

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración del inmovilizado. Inversiones financieras. Reclasificación contable de los activos. Activos financieros a coste Vs mantenidos para la venta. La Sala comparte las afirmaciones contenidas en la contestación a la demanda, al señalar que, si se examina el conjunto de la norma octava se comprobará, tanto por los criterios que utiliza para clasificar los activos como por las reglas de valoración que establece para cada uno de ellos, que está recogiendo la lógica económica de distinguir entre los titulares de activos como mercadería (posición de las existencias) que genera rendimientos negociales (por lo que se enajenarán y recomprarán cuando convenga, y tantas veces como sea preciso; y por lo que su valoración debe ser la que resulte del mercado en cada momento), y los titulares tenedores de inversiones a largo plazo, a los que (por la misma razón de lógica económica) se les valora «por su coste» menos el deterioro (es decir, por el típico valor neto contable utilizado por el PGC para valorar todos los activos permanentes de un negocio). Añade la Sala que no es la intención del titular lo relevante para la calificación del activo financiero, sino la operativa real seguida respecto al mismo, pero ocurre que la información remitida por las gestoras acredita que se realizan inversiones y desinversiones de manera continuada, por lo que se describe una operativa que corresponde a activos financieros mantenidos para negociar. Finaliza la Sala afirmando que no desvirtúa las apreciaciones de la Administración el que el casi un 47,5% de los valores incluidos por la Inspección en el mencionado cuadro estuvieron al menos un año en el balance de la Sociedad, pues ese tiempo, por sí solo, no indica que los activos se excluyan de la dinámica negociadora constante.

PRECEPTOS:

RD 1515/2007 (PGC para Pymes), norma 8ª.
RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 21.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 183 y 191.
Constitución Española, art. 24.

PONENTE:

Doña Concepción Mónica Montero Elena.

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000805 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 16097/2019

Demandante: HOLDING EMPRESARIAL CEÑAL Y ASENSI, S.L

Procurador: D. JAVIER ZABALA FALCÓ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

S E N T E N C I A N^o :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a veintitrés de mayo de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido HOLDING EMPRESARIAL CEÑAL Y ASENSI, S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D. Javier Zabala Falcó, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de julio de 2019, relativa a Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2012, siendo la cuantía del presente recurso de 842.811,08 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por HOLDING EMPRESARIAL CEÑAL Y ASENSI, S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D. Javier Zabala Falcó, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de julio de 2019, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que se anule dicha resolución y los actos administrativos de los que trae causa en los términos recogidos en el cuerpo del presente escrito.

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 desestimando el recurso interpuesto e imponiendo las costas al actor.

Tercero.

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, tenidos por reproducidos los documentos y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día diecinueve de mayo de dos mil veintidós, 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 10 de julio de 2019, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto de Sociedades ejercicio 2012.

Antecedentes del presente recurso:

1.- Con fecha 29-11-2016 el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Madrid, dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, derivado del acta de disconformidad número A02-72705982 incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad HOLDING EMPRESARIAL CEÑAL Y ASENSI SL., notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario el 14-06-2017, y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 27-01-2016.

2.- La actividad desarrollada por la entidad HOLDING EMPRESARIAL CEÑAL Y ASENSI SL., según I.A.E., se encontraba clasificada en el epígrafe 842: "SERVICIOS FINANCIEROS Y CONTABLES".

3.- Apreciada la posible comisión de una infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT), se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción, de fecha 29-11-2016, el 14-06-2017, imponiéndose sanción por infracción leve al 50%.

4.- La regularización propuesta se fundamentaba, esencialmente, en las siguientes cuestiones:

(i) La reclasificación contable de una serie de activos financieros - instrumentos de patrimonio y valores representativos de deuda- de los que la recurrente era titular al cierre del ejercicio 2012 y que se clasificaron como activos financieros a coste cuando, conforme al criterio de los Actuarios, debieron registrarse como mantenidos para la venta, sin posibles cambios a otras categorías, de forma que los cambios producidos en su valor razonable se imputaran en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio [incremento de 1.097.399,00 euros].

(ii) La improcedente aplicación de la exención por doble imposición internacional prevista en el artículo 21 del entonces vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, al resultado derivado de la liquidación de la mercantil luxemburguesa CE 127, S.A., de la que la Sociedad era partícipe, al entender la Inspección, en aplicación del principio de calificación previsto en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que, "de acuerdo con los hechos comprobados en el procedimiento, (...) la inversión realizada por el sujeto pasivo al adquirir sus acciones (las de CE 127, S.A.) debe ser calificada como un producto financiero, que genera rendimientos del capital mobiliario", no resultando por consiguiente procedente aplicar la referida exención [incremento de 859.608 euros].

Cuestiones planteadas en la demanda:

- 1.- Reclasificación contable de los activos.
- 2.- Doble imposición internacional.

Segundo.

Reclasificación contable de los activos.

El Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, Norma de Registro y Valoración núm. 8, "Activos financieros", determina:

- Valores representativos de deuda de otras empresas adquiridos: tales como las obligaciones, bonos y pagarés;
- Instrumentos de patrimonio de otras empresas adquiridos: acciones, participaciones en instituciones de inversión colectiva y otros instrumentos de patrimonio".

A efectos de su reconocimiento, valoración y contabilización, los activos financieros se clasificarán en alguna de las siguientes categorías: (i) activos financieros a coste amortizado, (ii) activos financieros mantenidos para negociar, o (iii) activos financieros a coste.

Se clasifican en la categoría de activos financieros a coste (apartado 2.3) "las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, (...), y los demás instrumentos de patrimonio salvo que a estos últimos les sea aplicable lo dispuesto en el apartado 2.2 anterior".

Se entiende que un activo financiero se posee para negociar cuando, entre otras circunstancias, "a) Se origine o adquiera con el propósito de venderlo en el corto plazo."

Compartimos las afirmaciones contenidas en la contestación a la demanda, al señalar que, si se examina el conjunto de la norma octava se comprobará, tanto por los criterios que utiliza para clasificar los activos como por las reglas de valoración que establece para cada uno de ellos, que está recogiendo la lógica económica de distinguir entre los titulares de activos como mercadería (posición de las existencias) que genera rendimientos negociales (por lo que se enajenarán y recomprarán cuando convenga, y tantas veces como sea preciso; y por lo que su valoración debe ser la que resulte del mercado en cada momento), y los titulares tenedores de inversiones a largo plazo (razón por la que la norma 8 apartado 2.3 comienza definiéndolos por el caso más típico posible, esto es el de "inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas") a los que (por la misma razón de lógica económica) se les valora "por su coste" menos el deterioro (es decir, por el típico valor neto contable utilizado por el PGC para valorar todos los activos permanentes de un negocio).

Esta regla no es más que la aplicación detallada de las reglas generales de valoración de activos y existencias del PGC al caso de los que llama como activos financieros.

La Inspección justifica la calificación en lo siguiente: "en la información remitida por las gestoras (Credit Suisse y Banif) en cuanto a las carteras de valores" puede verificarse "que se realizan inversiones y desinversiones de manera continuada", lo que lleva a la conclusión de que la actividad de la Sociedad "se centra en la compra - venta de forma activa, y no en el mantenimiento de las inversiones hasta el vencimiento, cuando éste existe o en la adquisición con la intención de controla'; en alguna medida, a la sociedad participada"

A la vista del contenido de la Norma 8, es evidente que la calificación realizada por la Administración es correcta.

Considera la recurrente que el análisis de si la Sociedad tenía o no la intención de mantener sus inversiones en el largo plazo ha de efectuarse, desde un punto de vista empírico, a partir del examen del período de tiempo que cada uno de los activos financieros que figuraban en el balance de la entidad a 31 de diciembre de 2012 permaneció en su patrimonio desde la fecha de su adquisición y consiguiente reconocimiento desde la perspectiva contable, y no a partir de una supuesta -y en modo alguno acreditada- intención por parte de la entidad de proceder a la venta en el corto plazo de dichos activos.

Efectivamente, no es la intención del titular lo relevante para la calificación del activo financiero, sino la operativa real seguida respecto al mismo.

Pero ocurre que la información remitida por las gestoras (Credit Suisse y Banif), acreditan que se realizan inversiones y desinversiones de manera continuada, por lo que se describe una operativa que corresponde a activos financieros mantenidos para negociar.

No desvirtúa las apreciaciones de la Administración el que el casi un 47,5% de los valores incluidos por la Inspección en el mencionado cuadro estuvieron al menos un año en el balance de la Sociedad, pues ese tiempo, por sí solo, no indica que los activos se excluyan de la dinámica negociadora constante.

No podemos aceptar las tesis actoras, en orden a que la calificación haya de hacerse para cada activo individualizadamente, pues comprobada la operativa en el conjunto de activos en cartera (aproximadamente, 179 operaciones durante el año), es evidente que tales activos son objeto de una continua operativa de compraventa, con independencia de que algunos activos permanezcan más o menos tiempo en cartera. La operativa objetiva de los activos en cartera es la inversión y desinversión continua.

Debemos desestimar la demanda en cuanto a la presente pretensión.

Tercero.

Doble imposición internacional

La cuestión se centra en determinar el cumplimiento de los requisitos del art. 21 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 y, en particular, que la renta percibida por la recurrente procede de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

1. CE 127 es una sociedad anónima luxemburguesa constituida por BANCO BANIF (en la actualidad, Banco Santander) el 22 de noviembre de 2005.

2. Con fecha 25 de noviembre de 2015 la Sociedad adquirió acciones de CE 127 que representaban un 5% de su capital social por un importe de 3.425.000 euros. Paralelamente a dicha adquisición, la Sociedad se adhirió al denominado "Acuerdo de accionistas de la sociedad CE 127 S.A." suscrito en esa misma fecha -25 de noviembre de 2015- por BANCO BANIF -titular en ese momento del 99,99% del capital social de CE 127- y la propia CE 127.

3. Con fecha 1 de diciembre de 2005, CE 127 adquirió un edificio situado en el número 127 de los Campos Elíseos de París (Francia), constituyendo dicho inmueble el único activo de la entidad. El inmueble fue adquirido por un precio aproximado de 64 millones de euros.

La Inspección justifica la inaplicación del régimen de exención del artículo 21 de la Ley del IS a las rentas generadas como consecuencia de la inversión en CE 127, en la existencia de una serie de hechos e indicios cuya valoración conjunta y objetiva permite, a su juicio, concluir que la operación desarrollada por la actora se asemeja a la inversión en un producto financiero, de naturaleza por tanto especulativa y no empresarial. De esta forma, la titularidad de las acciones de CE 127 sería meramente "formal", y con ella se perseguiría, como única y exclusiva finalidad, ofrecer una inversión con una rentabilidad atractiva.

Esta cuestión ha sido resuelta en nuestra sentencia de 20 de mayo de 2022, recurso 814/2019, de cuyos fundamentos, resaltamos:

"En el curso de las presentes actuaciones se ha puesto de manifiesto por la recurrente la existencia de una serie de precedentes del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en los que se vienen a examinar las mismas cuestiones jurídicas que aquí se suscitan y que, en definitiva, versan sobre la procedencia o no de la aplicación por el contribuyente de la exención prevista en el art. 21 del TRLIS en relación a las rentas percibidas como consecuencia de la liquidación de la sociedad CE 127.

Así, en la demanda se alude a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 20 de mayo de 2020 (ROJ: STSJ GAL 2116/2020).

Y en el escrito de conclusiones se refiere también la recurrente a la sentencia de la misma Sala de fecha 16 de noviembre de 2020 (ROJ: STSJ GAL 6633/2020).

En ambas sentencias se examinan, en efecto, las mismas cuestiones que aquí son objeto de controversia entre las partes y, conviene subrayarlo, en relación a la misma operativa subyacente en torno a la constitución, funcionamiento y liquidación de la sociedad CE 127: si la recurrente cumplía o no las condiciones previstas en el art. 21 del TRLIS para la aplicación de la exención por doble imposición internacional y si la Administración actuó correctamente al regularizar la situación tributaria del contribuyente con base en la calificación prevista en el art. 13 de la LGT.

Ambas sentencias son estimatorias y avalan la conformidad a Derecho de la aplicación por el contribuyente de la exención por doble imposición internacional prevista en el art. 21 del TRLIS.

Sin perjuicio de remitirnos a su íntegro contenido, por razones de economía expositiva bastará que constatemos, por una parte, que en las citadas resoluciones se estima procedente el ejercicio por la Inspección de los tributos de la calificación prevista en el art. 13 de la LGT, (...).

A juicio de la Sala, a la vista de tales precedentes y aun admitiendo que la cuestión relativa a la procedencia o no de la aplicación del art. 21 del TRLIS presenta en este caso "singularidades" y perfiles dudosos, estimamos que procede acoger el criterio expresado en las sentencias citadas, lo que nos conduce a la estimación del presente recurso.

Seguimos en este punto el criterio tantas veces reiterado por esta Sala y Sección de reconocer, en este tipo de situaciones y ante la falta de motivos suficientes que justifiquen una separación del precedente, el valor prioritario de la seguridad jurídica del art. 9.3 de la Constitución por encima de otras posibles consideraciones (por ejemplo, sentencias de 25 de noviembre de 2021 -ROJ: SAN 5015/2021- y de 11 de enero de 2021 -ROJ: SAN 33/2021 -)."

La citada sentencia estima el recurso, decisión que también adoptamos respecto a este aspecto de la controversia.

Cuarto. Sanción.

La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria dictó con fecha 29 de noviembre de 2016 el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador correspondiente al IS del ejercicio 2012 (A23 núm. de referencia 77891546), por un importe total de 165.240,76 euros.

Se impone a la actora una sanción de las tipificadas en el artículo 191.1 de la LGT -"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"-, que se califica como infracción leve ex artículo 191.2 -"la infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación"-, al no apreciarse la existencia de ocultación en la actuación del obligado tributario.

Se considera sancionable la infracción relativa a la valoración de activos financieros, y la valoración de operaciones entre partes vinculadas.

Fuera de toda duda que el elemento subjetivo de la infracción tributaria debe concurrir para exigir responsabilidad infractora e imponer la correspondiente sanción y que su concurrencia ha de estar acreditada en el Acuerdo sancionador.

Ello resulta claro de la dicción literal del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia..., y lo era, también, bajo la vigencia de la regulación anterior, pues el principio de culpabilidad es estructural del Derecho Administrativo Sancionador.

En relación con la cuestión de la culpabilidad, el Tribunal Supremo ha declarado en su sentencia de 26 de octubre de 2016, RC 1437/2015, sintetizando su doctrina en la materia, lo siguiente:

"(...) .Pues bien, con relación a la necesaria concurrencia de culpabilidad en las conductas constitutivas de infracciones tributarias, la jurisprudencia ha establecido (por todas, STS de 15 de enero de 2009 , FJ 11º) que «la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» (Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139\1996), FD Tercero ; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto); en efecto, «no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 ni constituye ahora infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (FD 6)» (Sentencia de de 6 de junio de 2008 , cit., FD Sexto; reitera dicha doctrina la Sentencia de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto.[...] «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" (el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice «entre otros supuestos»), uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente 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» (Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto).»

Es así doctrina reiterada del Tribunal Supremo (por todas, STS de 29 de noviembre de 2010 , FJ 3º) 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 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04 , FJ 4º), 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º, in fine) y 15 de enero de 2009 (casación 4744/04 , FJ 11º, in fine), entre otras). »

Esta misma STS de 29 de noviembre de 2010 , FJ 3º, 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 4º), 27 de noviembre de 2008 (casación 5734/05 , FJ 7º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 13º) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/03 , FJ 8º), entre otras).» Así pues, y como se desprende de la citada jurisprudencia, en relación con el principio de culpabilidad, no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor que no se cuestionan, como tampoco se cuestiona la claridad de la norma que regula la exención subjetiva que el sujeto pasivo manifestó concurrir. Pero con ello no basta para entender que la conducta del sujeto pasivo ha sido culpable ya que ello significaría que cualquier incumplimiento de una norma tributaria se convertiría automáticamente en infracción sancionable, sin tener en cuenta el ánimo del sujeto pasivo al realizar la conducta típica, con olvido del principio de culpabilidad. Pues bien, en atención a la doctrina expuesta, esta Sala ha venido estimando recursos jurisdiccionales contra la imposición de sanciones tributarias cuando pese a no haber existido ocultación y ser clara la norma

tributaria incumplida, no existe un juicio de culpabilidad en la resolución sancionadora, ateniéndose la Administración tan sólo al resultado prohibido por el ordenamiento jurídico tributario."

De las anteriores reflexiones debemos destacar:

- 1.- no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria,
 - 2.- el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión,
 - 3.- no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor,
 - 4.- es necesario acreditar y motivar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria.
- En el Acuerdo sancionador podemos leer:

"La voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia de la norma (en este caso en lo referido a la valoración de operaciones vinculadas a precios de mercado y la valoración de activos financieros como mantenidos para la venta) y la incumple a diferencia de los supuestos en que la declaración sea incorrecta en razón de algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria, que justifiquen una divergencia de criterio jurídico razonable.

A juicio de esta Oficina Técnica, concurre en el interesado el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, ya que, incumplió de forma consciente la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso ya que era conocedor de la normativa aplicable y el alcance de sus obligaciones fiscales de presentar declaraciones e ingresar las correspondientes cuotas del Impuesto sobre Sociedades, máxime en un caso como el presente, en que el sujeto infractor es una empresa respecto de la que se presume el conocimiento del ordenamiento jurídico (...)

La Oficina Técnica no considera que el obligado tributario haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, puesto que en consonancia con su objeto social contabilizó sus activos financieros como inversiones a corto plazo, pero no clasificó sus inversiones como mantenidas para negociar contraviniendo la norma NRV 8ª del PGC para PYMES (RD 1515/2007) y se ha limitado a argumentar que la venta efectiva de algunos activos no se ha llevado a cabo en el plazo de 1 año. No habría responsabilidad si el obligado tributario hubiera ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria en una consulta tributaria instada por él mismo.

Tampoco se exigiría esta responsabilidad si hubiera ajustado su conducta a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta en la que exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados."

Compartimos estas apreciaciones en cuanto a la valoración de operaciones vinculadas, cuya sanción debemos confirmar, pero no así en relación a la calificación de los activos financieros, respecto a los que el criterio temporal de mantenimiento, no es una posición irrazonable, aunque sí desacertada, del recurrente, debiendo anular la sanción correspondiente a este concepto.

De lo expuesto resulta la estimación parcial del recurso.

Quinto.

No procede imposición especial de costas, 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 parcial.

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 parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por HOLDING EMPRESARIAL CEÑAL Y ASENSI, S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D. Javier Zabala Falcó, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de julio de 2019, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto a la exención por doble imposición internacional y la sanción correspondiente a la regularización de la calificación de los activos financieros, y en consecuencia debemos anularla

y la anulamos en tales extremos, confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin especial imposición de costas.

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.