

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091038

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)

Sentencia 838/2023, de 11 de julio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1513/2021

SUMARIO:

IS. Operaciones vinculadas. Considera la Sala que no se puede estimar lógico ni razonable el criterio de la Inspección de que el precio facturado por la recurrente a los comerciantes minoristas por reventas con intermediación de agente sea el comparable al precio refacturado directamente por la matriz a su filial en una operación de mera intermediación financiera y de gestión –sin intervención de agente comercial, labor que realiza la propia filial-, todo lo cual lleva a anular la regularización por este concepto. **IS. Base imponible. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad.** Afirma la Sala que es sabido que para la deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades no se requiere la prueba de afectación exclusiva de los vehículos como sí sucede para los empresarios individuales en el IRPF, bastando con la afectación, siquiera parcial, a la actividad societaria, si bien la cesión a trabajadores o empleados para su uso privado conlleva la correspondiente imputación de renta en especie por más que, en efecto, también sería deducible para la sociedad aunque como gasto de personal. Ahora bien, la Sala llega a la conclusión de que ninguna de las dos partes acredita su postura, por así decirlo, maximalista. En esta tesitura la Sala entiende que no tiene más remedio, por así decirlo, que acudir a la única norma tributaria que, aunque no directamente aplicable al Impuesto sobre Sociedades en el que nos encontramos, sí sirve en estas circunstancias para resolver de un modo mínimamente congruente la cuestión, que no es otra que la presunción contemplada en la normativa del IVA. Así pues, procede estimar parcialmente este motivo de impugnación admitiendo la deducibilidad del gasto, aunque en una cuantía sólo del 50 por 100.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 15, 16 y 134.
Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 15, 17 y 18.

PONENTE:

Don Francisco Javier Pardo Muñoz.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

Sala de lo Contencioso-administrativo de

VALLADOLID

Sección Tercera

SENTENCIA: 00838/2023

Equipo/usuario: JVA

Modelo: N11600

N.I.G: 47186 33 3 2022 0000043

PROCEDIMIENTO ORDINARIO N.º 1513/2021

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De TOMAS BODERO, S.A.

ABOGADO D. JUAN ISIDRO DEL SAZ CORDERO

PROCURADORA D.ª GUZMAN DE LA VILLA DE LA SERNA

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO
Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ
Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

En Valladolid, a once de julio de dos mil veintitrés.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

En el recurso contencioso-administrativo núm. 1513/2021 interpuesto por la mercantil TOMÁS BODERO, S.A., representada por el procurador Sr. De la Villa de la Serna y defendida por el letrado Sr. Del Saz Cordero, contra Resolución de 30 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamaciones económico-administrativas núms. 47/2334, 2338, 3651, 4918 y 4919/2020); es parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014 y 2015 (liquidación y sanción).

Ha sido ponente el Magistrado don Francisco Javier Pardo Muñoz, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Mediante escrito de 23 de diciembre de 2021 la mercantil TOMÁS BODERO, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 30 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núms. 47/2334, 2338, 3651, 4918 y 4919/2020 presentadas frente a los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014 y 2015, y sancionador en relación con dicho concepto y ejercicios.

Segundo.

Interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 23 de marzo de 2022 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia anulando y dejando sin efecto la resolución del TEAR de Castilla y León impugnada, así como los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción tributaria de las que trae causa original, por ser contrarios a Derecho, todo ello con expresa imposición de costas a la Administración por su proceder temerario.

Tercero.

Deducida la demanda se confirió traslado a la Administración para que contestara en el término de veinte días; mediante escrito de 23 de mayo de 2022 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras y solicitó la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

Cuarto.

La cuantía del recurso se fijó en 412.143,57 €. El proceso no se recibió a prueba al no haberse interesado. Las partes presentaron sus respectivos escritos de conclusiones y las actuaciones quedaron el 7 de septiembre de 2022 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el 22 de junio de 2023.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Resolución impugnada y pretensiones de las partes.

Es objeto del presente recurso la Resolución de 30 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núms. 47/2334, 2338, 3651, 4918 y 4919/2020 presentadas por la mercantil TOMÁS BODERO, S.A., (en adelante, TB) frente a los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014 y 2015, y sancionador en relación con dicho concepto y ejercicios.

La resolución impugnada desestimó la reclamación por entender, en esencia, que concurriendo aquí los elementos subjetivo y objetivo de la operación vinculada entre la mercantil reclamante y TOMÁS BODERO LATAM CORP (en adelante, TB Latam, con domicilio fiscal en Panamá), y habiendo seleccionado la Inspección un comparable interno (pues parte de datos de la propia empresa, a diferencia del análisis presentado a posteriori por el interesado, que selecciona datos de ventas de otras empresas), concluye que el análisis de comparabilidad efectuado por la Inspección en el sentido de que el valor de mercado de las ventas de mercancía a la compañía panameña es un 30% superior al que se ha facturado, cumple todos los criterios para ser considerado como valor de mercado, en contra de lo pretendido por el interesado que no consigue desvirtuar las conclusiones del informe de disconformidad con meras manifestaciones y sin aportar mayores pruebas de la procedencia del margen declarado más allá de la información sobre precios de transferencia que, como pone de manifiesto la Inspección, es parca a la hora de motivar la elección del 4% como margen operacional, máxime existiendo diferencias significativas entre las ventas efectuadas con terceros independientes y las declaradas con partes vinculadas, sin que los posibles descuentos a clientes por volumen de ventas justifiquen un diferencial de 30 puntos porcentuales del precio unitario por producto vendido, y que la posible existencia de costes directos a los que también alude el interesado en la venta de productos al mercado latinoamericano incidirían también y estarían incluidos en la venta a los restantes clientes internacionales, poniendo de relieve que la comparación se ha realizado con productos idénticos y, por tanto, se trata de operaciones internas plenamente equiparables; que respecto al incremento de la base imponible por la adquisición del 50,05% de la compañía panameña Tomás Boderó Latam, Corp., ésta fue presentada e inscrita en el Registro Mercantil panameño en 2014, por lo que quedó constituida en esta fecha siéndole aplicable para su valoración el artículo 15.2 a) TRLIS y la presunción de onerosidad del artículo 121 LIS, acogiendo el criterio de la Administración de que la escritura de constitución protocolizada ante notario panameño constituía ya el compromiso, por parte del socio hongkonés, de efectuar los desembolsos preestablecidos, lo que determina que la valoración inicial de las participaciones se fija en 750.000 dólares USA, e implica declarar correcto el ajuste practicado por la Inspección en cuanto a la recepción de las participaciones de la sociedad no residente de forma gratuita; que en cuanto al ajuste derivado de la existencia de discrepancias no justificadas entre las bases imponibles declaradas en IS y en IVA por importe de 65.857,97 euros, confirma la apreciación del acuerdo liquidatorio de que las referencias que detalla la interesada en su Excel únicamente explican la parte considerada y corregida aritméticamente por la Oficina Técnica al estimar parcialmente sus alegaciones; que respecto de la deducibilidad de otros gastos, tras referir la normativa y doctrina aplicable y las reglas de distribución de la carga de la prueba, la Inspección considera que la interesada no ha acreditado la afectación en ningún porcentaje de los vehículos que adquiere y entrega al director financiero, al director comercial y al gerente de la empresa, y que para invalidar los indicios recabados por la Administración (pólizas de seguro, información sobre la naturaleza de los vehículos, etc), la reclamante únicamente ha vertido meras manifestaciones sin acompañarlas de las pruebas pertinentes que desvirtúen los hechos o que hagan prueba de su pretensión, por lo que las dotaciones a la amortización de estos vehículos, así como las pérdidas declaradas por las ventas de algunos de ellos no tienen la consideración de deducibles en el Impuesto sobre Sociedades; que en cuanto al ajuste por gastos de dietas de dichos directivos y arrendamiento de vivienda no considerados deducibles, la Inspección entiende que no se ha aportado prueba alguna de los gastos en que han incurrido esos directivos y que pudieran haber justificado la entrega de dichas cantidades, y dado que, al igual que los anteriores gastos, la reclamante únicamente ha presentado manifestaciones vacías de pruebas concretas que identifiquen de qué manera cada uno de los gastos anteriores puedan contribuir a la obtención de los

ingresos, procede desestimar sus alegaciones; que respecto al ajuste que elimina gastos por dotación en el ejercicio 2015 a "provisión para otras responsabilidades" también procede confirmar la regularización ya que, si bien nos encontramos con una provisión correctamente dotada desde el punto de vista contable, sin embargo, como señala la Inspección, no puede ser considerada como fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.1 a) de LIS, al tratarse una obligación implícita o tácita; y que concurren los elementos objetivo y subjetivo, suficientemente motivado, de la sanción.

La mercantil TB alega en la demanda, en esencia, que en cuanto a la valoración de las operaciones vinculadas de compraventa con TB Latam realizadas durante el ejercicio 2015 se le ha producido grave indefensión durante el procedimiento inspector al no ser atendidas las pruebas aportadas para justificar su adecuada valoración, ni haber sido desvirtuada por la Inspección su valoración, ni estar motivada ni ser sistemática la valoración que aplica la Inspección para regularizar tales operaciones vinculadas; que en base al informe emitido por una empresa independiente y externa en materia de precios de transferencia, que efectúa un análisis referido al ejercicio 2015 de 26 empresas comparables del sector textil con idéntico código de actividad y producto (base AMADEUS), y teniendo en cuenta las diferentes variables (divisa, costes de financiación, coste de personal y seguro de riesgos comerciales) los promedios ponderados obtenidos por las empresas independientes y funcionalmente comparables seleccionadas determinan un rango intercuartil que se extiende entre el 2,5% a 5,4% con una mediana del 3,8%, por lo que queda acreditado que el margen del 4% aplicado en las operaciones vinculadas realizadas en el 2015 con la filial panameña se sitúa en el rango de mercado y es, por tanto, procedente; que la Inspección no tiene en consideración variables tales como descuentos, rapeles, número de cantidades vendidas ya que el precio no es el mismo -es inferior- si se venden con continuidad cantidades volumétricas, como ocurre en el caso de TB Latam, ni las particularidades del mercado latinoamericano -con precios ligeramente inferiores-, en base a un muestreo temporal de un único mes (enero de 2015) que extrapola indebidamente a todo el ejercicio, además de no comparar productos idénticos; que no está de acuerdo con la fecha ni la valoración de adquisición de las participaciones sociales en TB Latam, entendiendo el criterio de la Administración falto de justificación; en cuanto a la justificación de la conciliación entre las bases imponibles declaradas en el IS y las declaradas en el IVA alega que el volumen de operaciones (IVA) y la cifra de negocios (Impuesto sobre Sociedades) son magnitudes que, aunque compartan cierta similitud, son distintas y sus resultados pueden ser diferentes, pues es tan posible como habitual que la cifra de ventas y la cifra de negocios del ejercicio no coincida en ambos modelos por la realización de determinadas operaciones como, entre otras, entregas a cuenta, pagos anticipados, descuentos, devoluciones o regularizaciones de otros ejercicios; y que previamente a la firma del Acta en disconformidad aportó tres soportes Excel de las cuentas #7000 "ventas de mercaderías 2015", #7050 "prestaciones de servicios 2015" y #7090 "Rappels sobre ventas 2015" en las que se identificaron en color amarillo los movimientos que modifican el saldo y, por lo tanto, difieren de la cifra de negocio, y cuyos sumatorios de los importes incluidos en los referidos Excel concilian y justifican la diferencia por importe 212.253,08 € en prácticamente su totalidad pues la divergencia que deriva de los Excel y lo declarada por TB es de carácter inmaterial; que son deducibles el resto de los gastos regularizados por la Administración tributaria relativos a vehículos, dietas y dotación a provisión de otras responsabilidades; y en cuanto a la sanción solicita su anulación por motivación contradictoria, afirmándose la culpabilidad de forma objetiva por mera referencia al resultado, siendo improcedente motivar la culpabilidad por exclusión e improcedente la sanción por mediar interpretación razonable de la norma.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando que la valoración de la operación vinculada de acuerdo con el mercado en que actúa el demandante y su propia sociedad, según el denominado método del precio libre comparable, es la respuesta más lógica y certera a tal cuestión ofreciendo una valoración real que respeta lo exigido por el art. 16 RIS, y que el recurrente no ha desplegado prueba bastante y adecuada a fin de acreditar que las cantidades satisfechas se corresponden con la que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, por cuanto, a pesar de reconocer expresamente que sería la prueba específica, no ha aportado, ni vía administrativa ni en vía judicial, prueba pericial que contradiga y desdiga convenientemente el criterio de la AEAT, y tampoco ha interesado la práctica de una prueba pericial judicial que sería la realmente objetiva; que no se puede admitir las alegaciones de la parte actora para determinar la fecha y valor de la filial panameña que cita en su favor el Derecho panameño en la medida que para su consideración requiere de prueba expresa y fehaciente en nuestro ordenamiento jurídico; que examinado el expediente, queda suficientemente demostrado que los gastos que pretende deducirse la demandante no encuentran un suficiente apoyo probatorio, lo que ratifica la decisión liquidataria; y que concurren los elementos objetivo y subjetivo de la sanción.

Segundo. *Sobre la valoración de las operaciones vinculadas de compraventa realizadas por la recurrente a su filial panameña durante el ejercicio 2015: regularización improcedente. Estimación del motivo.*

No se discute que en los ejercicios 2015 y 2016 comprobados por la Inspección de los tributos la actividad económica de la recurrente consistió fundamentalmente en la comercialización de guantes y manoplas de seguridad para la protección de la mano, ropa de trabajo industrial y calzado de seguridad, importando la mayor parte de la producción y vendiéndola en el mercado nacional e internacional.

Tampoco se discute que en el ejercicio 2014 la hoy recurrente, junto con otro socio, constituyo una nueva sociedad (Tomás Boderó Latam, Corp.), con domicilio fiscal en Panamá, para atender el mercado latinoamericano, adoptando la decisión de acometer el proyecto con un socio de Hong Kong proveedor de Tomás Boderó, S.A.; ésta adquiere el 50,1% de la nueva sociedad mientras que su socio adquiere el 49,9%. Dado que el porcentaje de participación es superior al 50% nos encontramos ante entidades vinculadas ex artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en cuya virtud " 2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes: a) Una entidad y sus socios o partícipes... En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho".

Por otro lado, el apartado 1 del precepto dice que " Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia", añadiendo el apartado 4 que " Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

(...)

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia".

En relación con las operaciones vinculadas del ejercicio 2015 el acuerdo liquidatorio de 1 de junio de 2020 dice, entre otros pronunciamientos, lo siguiente: "La obligada tributaria realiza en el ejercicio 2015 operaciones de venta de mercaderías y prestaciones de servicios a Tomas Boderó Latam, Corp. por importe de 591.497,56 y 140.290,61 euros, respectivamente. Así pues, hemos de determinar si lo que la empresa factura por las mercaderías que vende a la entidad panameña se corresponde con el valor que los mismos tendrían entre partes independientes (el valor de mercado)...

En la documentación de operaciones vinculadas la entidad determina el valor de mercado realizando una refacturación interna de mercancías a la que anade un fee que fija en un 4 %. En el masterfile de operaciones vinculadas se dice que « este fee (4 %) es muy similar al que los brokers del sector suelen percibir por la intermediación en las importaciones de bienes, por lo que se puede afirmar que se está repercutiendo un precio de mercado por los servicios que la matriz presta a la filial».

En la documentación de operaciones vinculadas aportada nada se dice del método de determinación del valor de mercado de dichas operaciones, si bien parece deducirse que se está utilizando el método del coste incrementado, aunque no se explicita ni se acredita que en efecto sea así, pues no se hace ninguna comparativa con precios de coste justificados con las facturas de adquisición a los que se les añadiría la comisión del 4% ...

En efecto, en la documentación de operaciones vinculadas no se detallan los productos, ni los precios de coste, ni los precios de venta, ni tampoco el importe total de las ventas del ejercicio, así como tampoco se ha acreditado el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes.

El artículo 17 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS) establece en su apartado primero que « A los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia a que se refiere el apartado 1 de la ley del impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables».

Por este motivo, la actuario procedió a efectuar un muestreo de productos que se venden tanto a clientes independientes como a Tomas Boderó Latam, Corp., comparando los precios unitarios de venta a la filial panameña y a otros clientes nacionales e internacionales, llegando a la conclusión que los precios de venta son inferiores a los facturados a otros clientes independientes.

La entidad ha aportado con fecha 29 de octubre de 2019 un archivo denominado "TOMAS BODERO ANALISIS ECO NO MICO PDF" en el que se buscan empresas externas comparables, utilizando la base de datos Amadeus, a fin de buscar empresas comparables para el análisis económico de la actividad de intermediación

financiera y de gestión en la distribución de productos textiles, realizada entre Tomas Bodero, S.A. y Tomas Bodero Latam durante el ejercicio 2015. Así mismo, justifica la diferencia entre el precio cuando se vende un mismo producto desde España o desde Panamá, indicando que el producto pasa un control de calidad, tiene mayor coste de transporte, el coste de arrendamiento del almacenaje y manipulación del producto, etc.

En el escrito de alegaciones, la alegante entiende que la Inspección, para determinar el margen aplicado por la entidad no tiene en cuenta las características propias y particulares de las operaciones vinculadas ni, por tanto, las operaciones que equipara serían comparables a las operaciones vinculadas cuya valoración se cuestiona. La entidad entiende que sería procedente aplicar un descuento en el precio debido al volumen de mercancías que se venden a la empresa panameña, pero además hay que considerar otros costes directos que se deriven de la venta de los productos, que son costes directos para Tomas Bodero, S.A. que deben ser tenidos en consideración para calcular el precio y, en particular, para determinar el margen porcentual aplicable al coste del producto. No obstante, a juicio de esta instancia, se supone que esos costes directos, costes que tampoco se especifican de forma concreta y cuantificada, serían también imputables al resto de ventas con los clientes que se han analizado por la inspección, por lo que esta alegación debería rechazarse. En cuanto al descuento, no aporta pruebas que acrediten que descuento o si este sería razonable o de mercado, pero en ningún caso puede aceptarse que pueda suponer prácticamente un 26% del valor de mercado.

La entidad mantiene que la Inspección no ha tenido en consideración las particularidades del mercado en el que realiza operaciones vinculadas, cuestionando su valoración con base en operaciones no equiparables al no realizarse en el mismo mercado y en las mismas condiciones. Considera que debieron aportarse valoraciones de precio de mercado en un marco de referencia más amplio que el aportado por la entidad.

El artículo 17.2 del RIS establece las circunstancias que han de tenerse en cuenta para considerar que dos operaciones son equiparables. Teniendo en cuenta que en el presente caso estamos utilizando para el análisis de comparabilidad datos de la propia empresa, entendemos que la identidad de código significara que los productos son iguales.

Esta instancia, a la vista del expediente, entiende que la actuario si ha tenido en cuenta, en la determinación del margen aplicado, las particularidades del mercado a que se dirigen las ventas que realiza a Tomas Bodero Latam, Corp., puesto que el dato obtenido de la muestra es de más del 38% (la relación de productos, así como las diferencias de valor se encuentran tanto en el acta como en el informe ampliatorio, por lo que omitimos su reproducción a fin de evitar reiteraciones innecesarias) pero, teniendo en cuenta que se trata de un muestreo de un mes y de que a clientes independientes se les hubieran concedido rappels por volumen de pedido, cifra ese porcentaje en un 30%.

Además, resulta cuanto menos curioso que se alegue que la actuario en el análisis de comparabilidad con datos internos no tiene en cuenta las características del mercado al que se dirigen y, sin embargo, considere aceptables los datos externos de entidades que, visto el documento aportado, se basan en parámetros en los que no influye la alegada particularidad del mercado, ya que no se especifica a que mercados venden. En efecto, de las empresas que se han buscado para efectuar el análisis de comparabilidad se han utilizado aquellas que fueran activas e independientes, que se dediquen a la actividad de intermediación de textil y calzado, o mayoristas de este tipo de productos, efectuando luego una discriminación en función de criterios genéricos: información financiera insuficiente, pérdidas operativas y funciones distintas a las de intermediación que se buscaban.

En ningún momento la obligada tributaria ha justificado el motivo por el que las ventas de mercancía se hacen a un precio inferior que a otros clientes. Todas las afirmaciones que realiza la entidad en relación a las diferencias entre ambos mercados (controles de calidad que pasan sistemáticamente todos los productos vendidos en la entidad, diferencias en el coste de transporte...), implicarían la facturación a un precio superior que el mismo producto en el mercado europeo.

En consecuencia, a juicio de esta instancia está ajustado a derecho incrementar en un 30 % el importe de las ventas de mercaderías de Tomas Bodero, S.A. a Tomas Bodero Latam, Corp., en el ejercicio 2015.

Es preciso corregir un error aritmético en la determinación de la diferencia entre las ventas de mercaderías a valor de mercado comprobadas y las declaradas, tal como ha puesto de manifiesto el representante de la entidad en el escrito de alegaciones presentado:

Ventas de mercaderías declaradas 591.427,56
Ventas de mercaderías a valor de mercado 768.855,83
Diferencia 177.428,27

En consecuencia, procede modificar la propuesta de liquidación efectuada por la actuario, a fin de corregir dichas diferencias".

En esencia la recurrente alega que se le ha producido grave indefensión durante el procedimiento inspector al no ser atendidas las pruebas aportadas para justificar su adecuada valoración, ni haber sido desvirtuada por la Inspección su valoración, ni estar motivada ni ser sistemática la valoración que aplica la Inspección para regularizar

tales operaciones vinculadas; que en base al informe emitido por una empresa independiente y externa en materia de precios de transferencia, que efectúa un análisis referido al ejercicio 2015 de 26 empresas comparables del sector textil con idéntico código de actividad y producto (base AMADEUS), y teniendo en cuenta las diferentes variables (divisa, costes de financiación, coste de personal y seguro de riesgos comerciales) los promedios ponderados obtenidos por las empresas independientes y funcionalmente comparables seleccionadas determinan un rango intercuartil que se extiende entre el 2,5% a 5,4% con una mediana del 3,8%, por lo que queda acreditado que el margen del 4% aplicado en las operaciones vinculadas realizadas en el 2015 con la filial panameña se sitúa en el rango de mercado y es, por tanto, procedente; y que la Inspección no tiene en consideración variables tales como descuentos, rapeles, número de cantidades vendidas ya que el precio no es el mismo -es inferior- si se venden con continuidad cantidades volumétricas, como ocurre en el caso de TB Latam, ni las particularidades del mercado latinoamericano -con precios ligeramente inferiores-, en base a un muestreo temporal de un único mes (enero de 2015) que indebidamente extrapola a todo el ejercicio, además de no comparar productos idénticos.

Para hacer frente a las conclusiones de la Inspección de los tributos la recurrente aporta dos documentos:

* El denominado MASTER FILE OPERACIONES VINCULADAS, de 31 de marzo de 2015, en el que entre otros aspectos -en particular, cómo se llegó a la creación de la filial panameña para la comercialización en el mercado latinoamericano- analiza el modelo de funcionamiento/intermediación del grupo: la filial Tomas Bodero Latam hace los requerimientos de mercancía necesarios para suministrar a sus clientes, y la matriz española Tomás Bodero efectúa la compra al proveedor para posteriormente refacturar la mercancía a la filial añadiéndole un fee cifrado en un 4% por los costes que supone la operativa en las cuentas de aquélla; correlativamente, la hoy actora contabiliza las facturas de compra del proveedor y expide las facturas de venta a la filial de manera simultánea por lo que la mercancía no se encuentra en ningún momento a disposición de la matriz ni física (el despacho se hace siempre en Latinoamérica) ni documentalmente, de ahí que esta operativa se catalogue como de intermediación financiera y de gestión.

* Y el informe sobre precios de transferencia emitido por Transfer Pricing Specialists con el objeto de facilitar la búsqueda de empresas comparables para el análisis económico de la actividad de intermediación financiera y de gestión en la distribución de productos textiles realizada entre Tomas Bodero, S.A. y la entidad Tomas Bodero Latam durante el ejercicio fiscal comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2015; la búsqueda se basa en la aplicación del método del margen neto operacional y tomando el margen neto sobre ventas netas totales ("ROS") como el indicador de beneficios entre los ejercicios 2013 y 2015 utilizando la base de datos AMADEUS; como alega la recurrente, el informe obtiene una selección final de 26 empresas independientes funcionalmente comparables (activas y sin operaciones vinculadas), en su gran mayoría "mayorista textil" dedicadas al comercio al por mayor de ropa y calzado, de un total de 234 iniciales. Los promedios ponderados en 2013-2015 del ROS se extienden de 0,1% a 13,3%, y determinan un rango intercuartil que se extiende de 2,3% a 5,4%, con una mediana del 3,8%.

De lo hasta aquí expuesto se desprende que mientras la Inspección emplea el método del precio libre comparable interno ex artículo 18.4 a) LIS basado en las propias facturas de venta expedidas por la recurrente a otros clientes en el mes de enero de 2015, con la conclusión de un incremento del precio en un 30%, la actora emplea el método del coste incrementado ex artículo 18.4 b) LIS en función de los costes soportados (divisa, de financiación y personal, y de seguro de riesgos comerciales) en la refacturación a la filial de la mercancía adquirida a los proveedores, justificando el margen del 4% sobre el precio de compra aplicado.

Así las cosas, la Sala no considera suficientemente justificado el método empleado por la Inspección para el cálculo de los precios de transferencia; el comparable interno es el método que, en general y a priori, arroja un mayor grado de acierto y seguridad jurídica habida cuenta que se obtiene a partir de los propios precios establecidos por la interesada. Ahora bien, con independencia de las objeciones efectuadas por la recurrente sobre el muestreo utilizado por la Inspección -limitado a un único mes del ejercicio y con inclusión de un único cliente latinoamericano-, y de las posibles discordancias en cuanto a la correcta identificación de la mercancía, lo cierto es que la Administración tributaria no ha puesto en duda en ningún momento el concreto modelo de negocio/intermediación financiera y de gestión desarrollado entre la matriz española y la filial panameña.

Al entender de la Sala el concepto "refacturación" que bajo el término "agente" figura en las facturas entre ambas no es aquí equiparable al de "reventa" genuino de la intermediación comercial. Como decimos, respecto de las operaciones vinculadas la Inspección no cuestiona que a partir de la constitución de la filial la matriz recurrente no busca ni asesora técnicamente ni selecciona los clientes finales latinoamericanos, a quienes tampoco factura, sino que se limita a atender los requerimientos de la filial panameña; precisamente, en la junta general de socios de la recurrente de 18 de septiembre de 2014 en la que se acordó la constitución de la filial, se deja constancia de que "su actividad comercial se limitará exclusivamente a la comercialización de equipamiento de protección individual en Latinoamérica, en ningún caso esta sociedad podrá ejercer en territorio europeo", añadiendo que "los clientes que actualmente gestiona Tomás Bodero SA ubicados en Latinoamérica, pasen a la cartera comercial de esta filial a partir del momento de su constitución". La Inspección tampoco pone en duda que la mercancía no se encuentra en ningún momento a disposición física de la matriz ya que el despacho del proveedor se hace directamente en

Latinoamérica. Es decir, la intermediación entre matriz y filial es exclusivamente financiera y de gestión, no propiamente comercial, labor que lleva a cabo directamente la filial. Por ello, en todas las facturas de enero de 2015 expedidas por la recurrente a los comerciantes minoristas que sirven de base a la Inspección para obtener el precio comparable interno se hace constar en cada caso la intervención de un concreto y distinto agente comercial, por lo que hemos de entender que el precio (mayor) comparado por la Inspección, además del margen comercial propio de la reventa incluye el coste de intermediación del agente autónomo, lo que no acontece con el precio (menor) refacturado por la matriz a su filial, quien actúa de intermediaria comercial ante los comerciantes minoristas en Latinoamérica. De hecho, en la única factura comparada por la Inspección expedida directamente por la actora a cliente latinoamericano -FacVen/9758, de 5 de enero de 2015- figura la filial TB LATAM como "agente", mientras que, como dijimos, en las facturas que expide la recurrente a su filial figura la leyenda "refacturación". Dicho de otro modo, no podemos estimar lógico ni razonable el criterio de la Inspección de que el precio facturado por la recurrente a los comerciantes minoristas por reventas con intermediación de agente sea el comparable al precio refacturado directamente por la matriz a su filial en una operación de mera intermediación financiera y de gestión -sin intervención de agente comercial, labor que realiza la propia filial-, todo lo cual nos lleva a anular la regularización por este concepto.

Tercero. *Sobre el incremento de la base imponible por la adquisición del 50,05% de la compañía panameña Tomás Boderó Latam, Corp.; procedencia. Desestimación del motivo.*

En relación con este concepto regularizado el acuerdo liquidatorio señala lo siguiente: "En Junta General de Accionistas de Tomas Boderó, S.A., celebrada el 18 de septiembre de 2014, se acordó la constitución de una filial denominada Tomas Boderó Latam, Corp., junto a un socio hongkones, que se compromete a aportar la totalidad del capital de la sociedad, 750.000 dolares estadounidenses, de la que la obligada tributaria participa en un 50,05%, mientras el socio hongkones participa en el 49,95%.

Consecuencia de este acuerdo, en diciembre del ejercicio 2014 la obligada tributaria constituye, junto con otra persona física, su socio hongkones, una sociedad, denominada Tomas Boderó Latam, Corp., entidad que se ubica en Panamá, cuya finalidad es dar cobertura al mercado latinoamericano. Esta sociedad fue protocolizada mediante escritura pública, ante el Licenciado Roberto Rene Rojas Contreras, Notario Público Primero del circuito de Panamá, el 18 de diciembre de 2014 e inscrita en el Registro Público de Panamá el 23 de diciembre, también de 2014, momento en el que, de acuerdo con la legislación panameña, comienza a surtir efectos frente a terceros (artículo 6 de la Ley 32, de 26 de febrero de 1927, sobre Sociedades Anónimas, de Panamá).

En el escrito de alegaciones, el representante de la entidad hace referencia a la inscripción en el RUC (Registro Único de Contribuyente), indicando que esta se realiza en 2015, por lo que no tendría un número de identificación a efectos de impuestos ni podría mantener relaciones con terceros. La legislación panameña establece el plazo de un mes desde la inscripción en el Registro Público para efectuar dicha inscripción, según la Ley 76 de 1976 de Panamá. Si bien la inscripción en el RUC es obligatoria, es la inscripción en Registro Público la que determina el momento en que la sociedad esta constituida y surte efectos frente a terceros. Por tanto, esta instancia considera que la sociedad se constituyó en el ejercicio 2014. Tomas Boderó Latam, Corp. se constituye con 999 acciones sin valor nominal (permitido por la legislación panameña), adjudicándose 500 a la obligada tributaria y 499 al socio hongkones.

La actuario considera que se ha producido una adquisición lucrativa de las acciones adquiridas por Tomas Boderó, S.A., que han de valorarse por su valor de mercado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 17.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La obligada tributaria alega que no existe tal adquisición lucrativa y que el valor de mercado en dicha fecha de las acciones de la sociedad panameña es de cero euros, ya que ese es el valor nominal de las acciones con las que se constituye y que el acuerdo de la Junta General de Tomas Boderó, S.A., no puede vincular al otro socio de la filial panameña, que no es socio y en aquel momento no tenía vinculación alguna con la obligada tributaria.

Esta instancia entiende que, en efecto, en el momento de la constitución de la sociedad no se efectuó desembolso alguno, pero existía el compromiso de que el socio hongkones desembolsase 750.000 dolares estadounidenses, por terceras partes, en los ejercicios 2015, 2016 y 2017. No puede estimarse la pretensión del alegante de considerar como valor cero euros, puesto que no hay duda de que cuando la Junta General de Tomas Boderó, S.A., toma el acuerdo de constituir la filial panameña en la forma en que después se realiza, ya existía el compromiso en firme por parte del otro socio y así se refleja en la escritura pública otorgada ante el notario panameño".

El artículo 15 del -hoy derogado- TRLIS establecía que " 2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

- a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.
- b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo en el supuesto previsto en el último párrafo del apartado anterior.

- c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- d) Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- e) Los adquiridos por permuta.
- f) Los adquiridos por canje o conversión.

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta ley".

Así las cosas, este motivo de impugnación ha de correr suerte desestimatoria, debiendo significarse lo siguiente:

a) La solicitud de inscripción en el Registro Único de Contribuyente (RUC) panameño -que tuvo lugar en enero de 2015- no contradice por sí sola la eficacia frente a terceros de la constitución de la sociedad TB Latam desde su inscripción en el Registro Mercantil de Panamá el 23 de diciembre de 2014 ex artículo 6 de la Ley nº 32 de 26 de febrero de 1927, "Sobre Sociedades Anónimas" de Panamá, en cuya virtud " La escritura pública o el documento protocolizado en que conste el pacto social deberá ser presentado para su inscripción en el Registro Mercantil.

La constitución de la sociedad no surtirá efectos respecto de terceros sino desde que el respectivo pacto haya sido inscrito".

Así pues, el valor de adquisición de las acciones por la recurrente ha de referirse, como hace la Inspección de los tributos, a 31 de diciembre de 2014.

b) Ninguna relevancia tiene el alegato de que socio y sociedad no tenían previa vinculación alguna ya que la Inspección de los tributos no regulariza este concepto porque la constitución de la nueva sociedad se trate de una operación vinculada ex artículo 16 TRLIS, sino al amparo de lo dispuesto en el citado artículo 15.2 a) -homólogo al actual artículo 17.4 LIS- sobre reglas de valoración de operaciones efectuadas a título gratuito, sin perjuicio que para la determinación del valor normal del mercado haya que acudir a alguno de los métodos del artículo 16.3 -en realidad, artículo 16.4- TRLIS.

c) No corresponde a la Administración tributaria probar la naturaleza lucrativa de la operación habida cuenta la presunción a favor de la obtención de rentas ex artículo 134 TRLIS, conforme al que " 1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.

2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del sujeto pasivo cuando éste ostente la posesión sobre ellos.

3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.

La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de ésta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley General Tributaria".

d) Finalmente, la recurrente sostiene que el valor fue de cero euros porque en la reunión de la junta directiva de la filial de 23 de diciembre de 2014 se acordó emitir a su favor 500 acciones sin valor nominal, y otras 499 a favor del otro socio por valor de 250.000\$, alegando subsidiariamente que en todo caso éste sería el capital social desembolsado sobre el que calcular como máximo su participación del 50,05%.

Al entender de la Sala, la asignación de valor cero (acciones sin valor nominal) como valor de participación de la recurrente en la nueva sociedad equivale, como dice la Inspección, a una adquisición gratuita (no contabilizada) sujeta a valoración con arreglo al propio precio asignado por los partícipes a las acciones atribuidas al otro socio, precio que, en realidad, no es únicamente el desembolsado a 31 de diciembre de 2014 (250.000\$) sino también el correspondiente al compromiso de futura aportación por el socio de Hong Kong de otros 500.000\$, compromiso que, en efecto, cumplió en agosto de 2015 y julio de 2016. No podemos olvidar que lo que aquí regulariza la Inspección de los tributos es el valor de adquisición de las participaciones de la recurrente, siendo sus socios -acto propio- los que determinaron dicho valor -coincidente con lo finalmente desembolsado por el otro socio- cuando acometieron la decisión de constituir una nueva filial tal y como refleja el MASTER FILE aportado: "Flylight (o sus accionistas como personas físicas): Aportación en capital de 750.000\$ repartidos a partes iguales en tres anualidades (2015, 2016, 2017", y la propia junta general de 18 de septiembre de 2014 "Se acuerda que Tomás Boderó SA participe en esta

sociedad en un 51%. El resto del accionariado será participado por la sociedad indicada por la persona física Chu Chiu Ching o cualquiera de sus sociedades vinculadas, quienes aportaran la totalidad del capital de la sociedad, cifrado en 750.000 USD (SETECIENTOS CINCUENTA MLI DOLARES). En ningún caso Tomás Boderó SA efectuará aportación de capital monetaria".

Cuarto. *Sobre el ajuste derivado de las discrepancias no justificadas entre las bases imponibles declaradas en el Impuesto sobre el Valor Añadido y la cifra de negocios declarada en el Impuesto sobre Sociedades: procedencia. Desestimación del motivo.*

A este respecto el acuerdo liquidatorio señala que "Las bases imponibles declaradas en 2015 por la obligada tributaria ascendieron a 16.460.554,15 euros, mientras que el importe de la cifra de negocios contabilizada y declarada en el Impuesto sobre Sociedades ha sido de 16.248.301,07 euros. En el curso del procedimiento se solicitó a la entidad que justificase la diferencia entre ambas cantidades, 212.253,08 euros.

En el libro registro de facturas emitidas se registran 570.225,39 euros, que son ventas no sujetas a reglas de localización. Se trata de ventas exentas, fundamentalmente a Canarias, con derecho a la exención plena en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para justificar la diferencia, la entidad resta 188.259,93 euros, que la obligada tributaria manifiesta que se trata de facturas incluidas en el libro registro de facturas recibidas, ya que se corresponden a los servicios que la sociedad ha recibido de proveedores intracomunitarios e internacionales. La actuario ha comprobado el libro registro de facturas emitidas y dichas facturas no están registradas, por lo que no justifican la diferencia con la cifra de negocios declarada. En la diligencia número 8 del expediente, la actuario hace constar que la entidad ha contabilizado como menores ingresos ventas de mercaderías y prestaciones de servicios, así como rappels y facturas recibidas de clientes, que suponen un importe de 76.000 euros.

En el escrito que había presentado la entidad con fecha 14 de noviembre de 2019, aporta un Excel con las diferencias, añadiendo que esas cantidades, añadidas a las que hace referencia la inspección, justifican las diferencias. La propia actuario, en el acta de disconformidad, manifiesta que las facturas de clientes a las que se refería en la diligencia número 8 son las de Würth, por lo que la justificación aportada por la entidad no abarca la diferencia total puesta de manifiesto en la comprobación.

La actuario, comprobada la contabilidad de la empresa, considera justificadas las siguientes diferencias, agrupadas por conceptos:

Ventas de vehículos 58.512,39
Prestaciones de servicios Würth España 78.432,02
Rappels por ventas 9.450,70

Total* 146 395,11

* Como indica el alegante, en la propuesta de liquidación se ha producido un error aritmético, que será corregido en este acuerdo de liquidación.

En el escrito de alegaciones la representación de la entidad manifiesta que no se ha acreditado el motivo por el que no se aceptan la totalidad de los datos aportados.

Es evidente que la obligada tributaria ha contabilizado menores ingresos de los que se deducen de las facturas emitidas, que probablemente se deban a rappels sobre ventas que entiende devengados, pero de los que no ha emitido la correspondiente factura rectificativa, y tampoco acredita ni los importes, ni los clientes ni, en definitiva, el devengo. Esta instancia entiende, que las explicaciones puestas de manifiesto en este fundamento, extractadas de la diligencia de la actuario, justifican su propuesta de liquidación en este punto, sin perjuicio de la corrección aritmética a la que acabamos de hacer referencia.

En consecuencia, procede incrementar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2015 en 65.857,97 euros".

La recurrente alega que el volumen de operaciones (IVA) y la cifra de negocios (Impuesto sobre Sociedades) son magnitudes que, aunque compartan cierta similitud, son distintas y sus resultados pueden ser diferentes, lo que no se discute y, de hecho, la Inspección de los tributos lo acepta al considerar justificadas ciertas divergencias.

La demanda añade que previamente a la firma del Acta en disconformidad aportó tres soportes Excel de las cuentas #7000 "ventas de mercaderías 2015", #7050 "prestaciones de servicios 2015" y #7090 "Rappels sobre ventas 2015" en las que se identificaron en color amarillo los movimientos que modifican el saldo y, por lo tanto, difieren de la cifra de negocio, y cuyos sumatorios de los importes incluidos en los referidos Excel concilian y justifican la diferencia por importe 212.253,08€ en prácticamente su totalidad pues la divergencia que deriva de los Excel y lo declarada por TB es de carácter inmaterial.

Sin embargo, este alegato genérico parece obviar que la Administración tributaria precisamente entendió justificadas diferencias por ventas y prestaciones de servicios, y no por el concepto de descuentos, sin que la

recurrente haya combatido eficazmente las objeciones formuladas al respecto en la liquidación acerca de que la contabilización de menores ingresos de los que resultan de las facturas "probablemente se deban a rappels sobre ventas que entiende devengados, pero de los que no ha emitido la correspondiente factura rectificativa, y tampoco acredita ni los importes, ni los clientes ni, en definitiva, el devengo", por lo que hemos de desestimar este motivo de impugnación.

Quinto. Sobre la deducibilidad de otros gastos: estimación parcial.

En cuanto a la regularización por no deducibilidad de otros gastos cabe señalar lo siguiente:

I.- Gastos (dotaciones a la amortización y pérdidas declaradas por ventas) relacionados con vehículos de alta gama cedidos a directivos. Deducibilidad parcial.

El acuerdo liquidatorio refiere que "La obligada tributaria es titular de varios vehículos. En la diligencia de fecha 25 de septiembre de 2019 (numero 7 del expediente), se solicitó la aportación de las pólizas de seguros de diversos vehículos, comprobándose que:

a) El vehículo Saab HCR es el que utiliza D. Mariano, director financiero de la empresa, y aunque la póliza de seguro corre de su cuenta, el resto de gastos son sufragados por la empresa y no tiene otros vehículos de su titularidad.

b) El gerente de la empresa, D. Martín, utiliza en los periodos comprobados un Mercedes matrícula SHR y dos Audi Q7, matrículas WTR y YKC, respectivamente, cuyos gastos corren a cargo de la empresa y no dispone de otros vehículos de su titularidad, solo motocicletas.

c) El director comercial de la empresa, D. Ovidio, vendió a la obligada tributaria en 2013 un vehículo de su propiedad, un Audi A5 Sport Back, matrícula XQF, adquiriéndose en diciembre de 2014 un Maserati matrícula TCV, que se vende en agosto de 2015.

La obligada tributaria dispone de más vehículos de alta gama y de otros vehículos adquiridos por renting.

La actuario ha considerado que la obligada tributaria no ha acreditado la afectación en ningún porcentaje de los vehículos que adquiere y entrega a D. Mariano, director financiero, a D. Ovidio (director comercial) y al gerente de la empresa, D. Martín. Así pues, las dotaciones a la amortización de estos vehículos, así como las pérdidas declaradas por las ventas de algunos de ellos, no tienen la consideración de deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

(...)

En cuanto a la afectación de los vehículos a la actividad de la empresa, el artículo 15.1, en su apartado e) de la ley del impuesto establece que no son gastos fiscalmente deducibles «Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos (...) que se hallen correlacionados con los ingresos».

En aplicación del citado artículo para que los gastos relacionados con turismos sean deducibles se requiere que estén correlacionados con la obtención de los ingresos, es decir, que se hayan afectado a la actividad desarrollada por la entidad o, lo que es lo mismo, que los turismos se utilicen exclusivamente en su actividad económica, circunstancia que no ha podido ser acreditada por la representación del sujeto pasivo.

(...)

De las pruebas aportadas por el contribuyente no se puede deducir, a juicio de esta Instancia, que los turismos estuvieran destinados exclusivamente a su utilización en el desarrollo de la actividad económica, máxime cuando la sociedad cuenta con otros vehículos respecto de los que la inspección no ha cuestionado su afectación. Las meras manifestaciones de la representación de la entidad no aportan prueba alguna de la realidad de las afirmaciones que contienen pues no va respaldada por otros medios probatorios materiales, objetivos y autónomos y en ningún caso prueban que su utilización sea para fines empresariales y no privativos de los directivos de la empresa.

Recordemos que se trata de vehículos de alta gama, vehículos que, aunque la titularidad sea de la sociedad, inducen a pensar que también enmascaran un uso privativo de los directivos. Se trata, en definitiva, de vehículos que podrían ser calificados en términos populares como de lujo y, en cierta manera, de ostentación o de revelación de un determinado estatus social y que, desde una máxima de experiencia, si bien puede haberse utilizado en ocasiones para desplazamientos relacionados con la actividad económica no cabe pensar como de utilización exclusiva a dicha actividad.

El contribuyente alega que sería gasto totalmente deducible, puesto que su uso parcialmente privativo habría de considerarse renta en especie para el trabajador y, en consecuencia, gasto deducible. La afirmación realizada por la representación de la sociedad no es correcta: el hecho de no haber imputado a sus directivos la renta en especie significa que se les han abonado rendimientos que, en primer lugar, no han sido sometidos a retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que la Hacienda Pública ha dejado de percibir el importe

de las mismas y, por otra parte, al no haberse imputado renta en especie alguna, el beneficiario de la misma no la ha declarado en su impuesto personal, minorando así su base imponible. Así pues, para la Hacienda Pública no es indiferente el hecho de que la sociedad impute o no el rendimiento en especie a su trabajador.

Así, al no haberse realizado la imputación de la renta en especie, esta instancia considera que estamos ante una liberalidad, que no tiene la consideración de gasto deducible, a tenor del artículo 14.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, vigente en 2014, y artículo 15.1.e) de la Ley del Impuesto vigente en 2015.

Esta instancia no duda que los vehículos a que nos venimos refiriendo hayan podido ser utilizados para la actividad de la empresa, pero esta no ha acreditado en ningún momento en que medida y, en consecuencia, dado que a tenor del artículo 105 de la Ley General Tributaria es a ella a quien corresponde la prueba y además debe considerarse el hecho de que la empresa dispone de otros vehículos de alta gama con los que se pueden realizar las funciones de representación de la empresa, por lo que, confirmando el criterio de la actuario, consideramos que el gasto no es deducible.

(...)

Así pues, corresponde al contribuyente acreditar la utilización exclusiva de los controvertidos vehículos en la actividad de la sociedad. La Administración ha puesto de manifiesto que ninguno de los beneficiarios de los vehículos cedidos por la empresa disponía de otros vehículos con los que realizar sus desplazamientos privados, primera premisa que ha utilizado el TSJ [en la sentencia alegada por la obligada tributaria] para estimar las pretensiones del [allí] recurrente. Además, la obligada tributaria, ni en el curso del procedimiento de comprobación e investigación, ni tampoco en el periodo de alegaciones ha hecho el más mínimo esfuerzo probatorio del grado de utilización de los vehículos en la actividad de la empresa. Por tanto, coincidimos con la actuario en considerar que no se ha acreditado grado alguno de utilización de dichos vehículos en la actividad de la empresa.

En cuanto a la segunda pretensión de la entidad, de que se aplique la presunción ex lege de la deducibilidad del 50 % de las cuotas de amortización, no procede estimarla, puesto que es exclusiva del Impuesto sobre el Valor Añadido, no existiendo norma alguna en el Impuesto sobre Sociedades, que contenga dicha presunción.

(...)

Por otra parte, dado que no se ha admitido la afectación a la actividad de la sociedad ni del Audi Sport Back, matrícula XQF, ni del Maserati, matrícula TCV, tampoco minorará la base imponible la pérdida declarada con su venta, por importe de 10.311,26 euros en 2014 y 11.494,35 euros en 2015".

Frente a ello la recurrente reitera en la demanda que la afectación plena de los vehículos a la actividad societaria -activo fijo material- es tan evidente como clara al utilizarse para visitas a proveedores, clientes localizados en distintos puntos del territorio nacional para llevar a cabo las actuaciones comerciales necesarias para desarrollar las ventas de la entidad, y otras reuniones propias para el desarrollo de la actividad económica principal, por lo que será gasto fiscalmente deducible en los ejercicios 2014 y 2015 el 100% de la amortización de los mismos e imputación de pérdidas del inmovilizado contabilizadas por la enajenación, sin perjuicio, añade, "de la consideración como renta en especie que pudiera tener a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -aspecto éste que no es ni puede ser objeto del presente procedimiento- la utilización del vehículo por este para sus fines particulares, cuya valoración se determinaría de acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", y que "en todo caso, siempre que el vehículo esté afecto a la actividad de la empresa, aunque la afectación sea parcial, todos los gastos relacionados con el mismo serán deducibles en el IS, por lo que, imputación de renta en especie o no, es irrelevante a los efectos del Impuesto sobre Sociedades", no siendo suficiente el indicio de no afectación que alega la Administración de que se trate de vehículos de alta gama y cargo de los empleados (directivos), citando al efecto doctrina sobre deducibilidad al 50% de las cuotas de IVA soportado ex artículo 95.Tres LIVA.

En definitiva, la recurrente sostiene una afectación de los vehículos del 100% a la actividad societaria por lo que, congruentemente, no imputa retribución alguna en especie a los directivos, mientras que la Administración tributaria, sin negar algún tipo de afectación societaria, ante la ausencia de prueba de la recurrente sobre el concreto grado de uso societario/privado opta por rechazar la deducibilidad en su totalidad.

Así las cosas, es sabido que para la deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades no se requiere la prueba de afectación exclusiva de los vehículos como sí sucede para los empresarios individuales en el IRPF, bastando con la afectación, siquiera parcial, a la actividad societaria, si bien la cesión a trabajadores o empleados para su uso privado conlleva la correspondiente imputación de renta en especie por más que, en efecto, también sería deducible para la sociedad aunque como gasto de personal.

En realidad, la Sala llega a la conclusión de que ninguna de las dos partes acredita su postura, por así decirlo, maximalista. Desde luego, la recurrente no prueba la alegada afectación exclusiva de los vehículos a la actividad económica de la sociedad, y no sólo porque se trate de vehículos de alta gama cedidos a directivos, sino, señaladamente, porque estos no disponen de otros vehículos para sus actividades privadas, siendo evidente, por tanto, que sí ha mediado cesión de los vehículos de empresa a directivos para utilización particular, además sin correlativa imputación de rentas en especie. Pero tampoco la Administración tributaria acredita que los vehículos no estén afectos "en ningún grado" a la actividad societaria, con el corolario de rechazo del gasto en su totalidad, ya que, como hemos visto, el propio acuerdo liquidatorio no duda de la utilización siquiera parcial de los vehículos para

las actividades económicas propias de la empresa. En esta tesis la Sala entiende que no tiene más remedio, por así decirlo, que acudir a la única norma tributaria que, aunque no directamente aplicable al Impuesto sobre Sociedades en el que nos encontramos, sí sirve en estas circunstancias para resolver de un modo mínimamente congruente la cuestión, que no es otra que la presunción contemplada en el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en cuya virtud " Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas: ... 2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100".

Así pues, procede estimar parcialmente este motivo de impugnación admitiendo la deducibilidad del gasto aunque en una cuantía sólo del 50 por 100.

II.- Dietas ("estructura" y "comercial") de directivos y arrendamiento de vivienda. No deducibilidad.

El acuerdo liquidatorio concluye en este apartado que procede incrementar la base imponible del impuesto sobre sociedades de cada ejercicio en 28.664,53 € en 2014 y 23.112,47 € en 2015 por entender que la obligada tributaria contabiliza en las cuentas del grupo 649 (otros gastos sociales) las retribuciones en efectivo que satisface a los tres directivos ya citados en concepto de dietas por desplazamiento y manutención. Así mismo, en cuentas del grupo 629 (otros servicios) contabiliza gastos de viaje del personal: facturas de agencias de viaje, de hoteles, de vía T, de entregas de efectivo a trabajadores, facturas de restaurantes, tarjetas bancarias, de combustible, de transporte. Por otro lado, no imputa retribución alguna por dietas exceptuadas de gravamen a ninguno de estos directivos de la empresa a los que también entrega los vehículos de alta gama, "y eso que paga cuantías importantes". Añade que en las cuentas específicas del grupo 629 de gastos de viajes se contabilizan y deducen los gastos en que incurren estos directivos por el citado concepto, por lo que no se ha justificado la calificación de las entregas en efectivo contabilizadas en las cuentas del grupo 649 denominadas "dietas estructura" y "dietas comercial"; que en el curso del procedimiento de comprobación e investigación no ha aportado prueba alguna de los gastos en que han incurrido esos directivos y que pudieran haber justificado la entrega de esas cantidades de efectivo a D. Martín, D. Mariano y D. Ovidio. Y que además la obligada tributaria satisface y deduce en concepto de arrendamiento de vivienda el alquiler de una vivienda que según el contrato aportado (04-06-2019) el arrendatario es Ovidio (director comercial), cuando, sin embargo, la vivienda no ha sido alquilada por la obligada tributaria y tampoco imputa retribución en especie alguna al trabajador.

La recurrente reproduce en la demanda sus alegatos ante la Inspección y el TEAR en el sentido de que todo gasto contable es gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que se cumplan las condiciones legalmente establecidas y siempre que no tenga la consideración de gasto no deducible por aplicación de algún precepto específico de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; que la cuantía de los gastos por representación dependerá de las características propias de la entidad a la que se representa y de la actividad que la misma desarrolle, no estableciendo la Ley del Impuesto sobre Sociedades unas cuantías máximas limitativas para estos gastos; y que procede la deducibilidad de las dietas abonadas en los ejercicios comprobados (comerciales y estructurales) al ser gastos de promoción de las ventas de los productos de Tomas Boderó, S.A. y estar debidamente justificados con el correspondiente soporte documental, únicos requisitos a los que la inspección debe prestar atención.

Así las cosas, este alegato ha de correr suerte desestimatoria ya que la Inspección de los tributos no rechaza la deducibilidad del gasto en concepto de dietas a directivos por su mayor o menor cuantía, sino porque no está justificado el motivo de la entrega de cantidades en efectivo y con ello la necesidad del gasto en relación con el desarrollo de la actividad económica de la empresa, por lo que la Sala comparte la apreciación de la Inspección de que deben calificarse como liberalidad las citadas retribuciones contabilizadas en las cuentas 649 al no haberse acreditado la calificación de las mismas como dietas teniendo en cuenta, precisamente, que los gastos de viaje en que incurren los citados empleados directivos se contabilizan y deducen en las cuentas específicas 629 de gastos de viaje. Por otro lado, la recurrente no cuestiona el rechazo del gasto por arrendamiento de vivienda.

III.- Dotación en 2015 a "provisión para otras responsabilidades". No deducibilidad.

En este apartado el acuerdo liquidatorio refiere que "En el ejercicio 2015 la entidad dota una provisión para responsabilidades en la cuenta 64000007, que denomina "Sueldos y salarios - Agentes Jubilaciones", por importe de 37.603,73 euros.

La inspección interpretó que se trataba de una provisión para satisfacer, en su caso, contingencias de jubilación, no deducibles conforme al artículo 13 del TRLIS (ejercicio 2014) y 14 de la LIS, vigente en 2015. En el escrito presentado por la representación de la sociedad, con fecha 14 de noviembre de 2019, se manifiesta que la provisión fue paralizada en 2018 y que no se trata de una contingencia por jubilación, sino que la partida estaba

destinada a poder prescindir, en un momento dado, de la cartera de agentes comerciales externa, puesto que pensaban integrarse en una multinacional. La partida estaba destinada a satisfacer la indemnización por clientela a la que los agentes tienen derecho al finalizar el contrato.

La actuario ha considerado que la dotación a la provisión no es deducible por derivar de una obligación implícita o tácita, mientras que la entidad, en el escrito de alegaciones presentado, mantiene que se trata de una obligación legal y, en consecuencia, deducible.

Desde el 1 de enero 2008, el principio general recogido en artículo 13 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, así como en el artículo 14 de la vigente Ley 27/2014, es el de considerar a todas las provisiones como deducibles, siempre que se acomoden a las exigencias del Plan General Contable y no se encuentren excluidas de deducibilidad por las normas tributarias. La Norma 15ª de Registro y Valoración del Plan General Contable (Real Decreto 1514/2007), obliga a reconocer como provisiones, los pasivos que resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelaran. A su vez, en la quinta parte del Plan, subgrupo 14, define la "provisión para otras responsabilidades" como pasivos no financieros surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada no incluidas en ninguna de las restantes cuentas de este subgrupo; entre otras las procedentes de litigios en curso, indemnizaciones y obligaciones derivados de avales y otras garantías similares.

Son pues dos, los requisitos que han de reunir las dotaciones a provisiones para alcanzar la deducibilidad en el Impuesto: que se acomoden a las exigencias del Plan General Contable para ser calificadas de tales; y que no estén excluidas de deducibilidad por el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (ejercicio 2014) o en la Ley 27/2014 (ejercicio 2015). En este sentido, el Plan General Contable exige que las obligaciones vengan determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. Esto, traducido al ámbito fiscal, obliga a que la provisión obedezca a un hecho cierto, producido y justificado, del cual se deriva la obligación de afrontar un gasto, indeterminado, bien en su importe, bien en la fecha de su cancelación.

Así resulta que, en el caso de responsabilidades, no se admite la deducibilidad para situaciones de hechos posibles, pero todavía inciertos. Y así el propio artículo 13.1 letra a) del TRLIS -14.1, letra a) de la LIS-, impide la deducibilidad de las provisiones derivadas de obligaciones implícitas o tácitas en razón del componente subjetivo que las mismas tienen.

En el presente caso, esta instancia considera cuanto menos curioso, que las explicaciones que da la sociedad en relación a dicha provisión no coinciden con las que se recogen en la memoria de las cuentas anuales de la sociedad, al menos de los ejercicios 2015 y 2017: "La sociedad tiene una cláusula en el contrato mediante el cual se dice que, a la jubilación a algunos trabajadores, se les compensará, por lo que se provisiona este importe anualmente". Pero admitamos la explicación dada por la representación de la entidad de que se trata de indemnizaciones por clientela, a las que se hace referencia en el artículo 28 de la Ley 12/1992, de Contrato de Agencia.

Así pues, para que la provisión sea deducible, no basta la afirmación genérica de que se estaba pensando en rescindir unilateralmente el contrato de todos los agentes externos, en vista de la posible integración de la empresa en una multinacional, puesto que no se trata de un hecho cierto, aunque incierto en el tiempo o en el importe. Ni constituye un hecho cierto la posibilidad de integrarse en una multinacional, ni tampoco la rescisión de los contratos de agencia suscritos con personal externo de la empresa.

Además, no se ha aportado justificación alguna del importe de dicha provisión, por lo que esta instancia considera que el gasto provisionado por la empresa, no es deducible".

La recurrente insiste en la demanda que la dotación de la provisión es correcta y adecuada desde la perspectiva contable y también es procedente la deducibilidad a efectos fiscales puesto que no se trata de una obligación implícita sino relacionada con las indemnizaciones por clientela como consecuencia de los pactos y limitaciones acordados en los contratos de agencia, es decir, una obligación explícita, conocida, cierta y expresamente prevista en la documentación contractual de la sociedad y en la legislación vigente en materia de contrato de agencia, habiendo incluido en el ejercicio 2015, por indicación y criterio de los auditores, una provisión por importe de 37.603,73€ para satisfacer determinadas cantidades como consecuencia de la resolución en una fecha próxima de los contratos de agencia vigentes con autónomos o empresas.

Al entender de la Sala no procede la deducibilidad del gasto por ausencia de certeza en la existencia misma de la responsabilidad, no bastando la mera posibilidad invocada de resolución de los contratos "en una fecha próxima". Como dice el acuerdo liquidatorio, no combatido por la recurrente, "para que la provisión sea deducible, no basta la afirmación genérica de que se estaba pensando en rescindir unilateralmente el contrato de todos los agentes externos, en vista de la posible integración de la empresa en una multinacional, puesto que no se trata de un hecho cierto, aunque incierto en el tiempo o en el importe. Ni constituye un hecho cierto la posibilidad de integrarse en una multinacional, ni tampoco la rescisión de los contratos de agencia suscritos con personal externo de la empresa".

Sexto. Sobre el elemento subjetivo de la culpabilidad del acuerdo sancionador: estimación parcial.

Con carácter general cabe señalar que en relación con la aplicación al ámbito sancionador de los principios y garantías del derecho penal, el Tribunal Constitucional (STC 76/1990, 120/1994, 154/1994, 23/1995, 97/1995, 147/1995 y 45/1997) ha establecido como uno de los pilares básicos para la interpretación del Derecho Administrativo sancionador que los principios y garantías básicas presentes en el ámbito del derecho penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública.

Más concretamente, respecto del exigible elemento subjetivo de la culpabilidad objeto de controversia, con carácter general la STS de 23 octubre 2009 establece que la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio por haberse deducido indebidamente determinados gastos, 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», no pudiendo fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando " 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".

A este respecto, la STS de 15 de septiembre de 2011 dictada en el recurso 3334/2007 resume su doctrina señalando que " la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 de la LGT «no es suficiente para fundamentar la sanción» porque «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 "[e]ntre 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 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006); y de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008)].

Es evidente, por tanto, que la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada viene a confirmar la sanción impuesta por la Administración tributaria sin especificar, con el suficiente grado de detalle que la imposición de una medida punitiva merece, de qué concretos comportamientos se infiere que la sociedad recurrente actuó culpablemente.

En fin, como acabamos de señalar, ninguno de los argumentos empleados por la Sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación resultan útiles para fundar la existencia de culpabilidad. Pero, aunque hubiera ofrecido otros idóneos para fundar la concurrencia de simple negligencia, tampoco ello podría conducir a la confirmación de la sanción, dado que los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa no pueden subsanar los defectos de motivación cometidos por el órgano competente para imponer las sanciones administrativas. En particular, como venimos recordando desde la Sentencia de 6 de junio de 2008 , «en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad. En este sentido se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional que, con fundamento en que no son los Tribunales Contencioso- Administrativos, sino la Administración Pública quien, en uso de sus prerrogativas constitucionales, sanciona a los administrados, ha señalado que «una ulterior Sentencia que justificase la sanción en todos sus extremos nunca podría venir a sustituir o de alguna manera sanar la falta de motivación del acto administrativo» [STC 7/1998, de 13 de enero ... y SSTS de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004); y de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009)]. Y es que, efectivamente, el máximo intérprete de nuestra Constitución viene advirtiendo sobre «la inadecuación constitucional de considerar que el proceso judicial de impugnación de una sanción administrativa subsane las lesiones del art. 24.2 CE causadas en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador supliendo sus deficiencias en el seno del propio proceso judicial, sustituyendo así en sus funciones propias a la Administración autora del acto, fiscalizado en el proceso». La razón estriba en que «no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el ius puniendi del Estado, sino un proceso contencioso-administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. En consecuencia, no es posible concluir que sean los Tribunales

contencioso- administrativos los que, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, "condenen" al administrado. Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución. De otra manera no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el art. 24 CE » (STC 243/2007, de 10 de diciembre ; en el mismo sentido, entre otras, SSTC 89/1995, de 6 de junio ; 7/1998, de 13 de enero ; y 35/2006, de 13 de febrero)".

La STS 11 de junio de 2012 (recurso 588/2009, ponente Excmo. Sr. Huelin Martínez de Velasco) confirma la anterior doctrina sobre que la motivación de, al menos, la simple negligencia exigida por el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 debe encontrarse en el acuerdo sancionador, cuya insuficiencia no puede ser subsanada por los Tribunales Económico-Administrativos ni tampoco por los órganos judiciales (por todas, la sentencia de 29 de octubre de 2009, casación 2422/03); sobre 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, insistiendo en la insuficiencia de la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o 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 Ley General Tributaria 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; y sobre que la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 es insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable, o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 [actual artículo 179.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria], 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.

En fin, la STS de 23 de febrero de 2015, recurso de casación 3855/2013 (ponente Excmo. Sr. Huelin Martínez de Velasco), señala que « En efecto, para determinar, en cada supuesto, si la resolución administrativa sancionadora cumple o no con la exigencia de motivar la culpabilidad es necesario tener en cuenta tanto las circunstancias fácticas que aquélla contempla como las normas tributarias que aplica. Y, a este respecto, aunque no puede ser suficiente la mera afirmación de voluntariedad en la conducta -incluso acompañada de la no apreciación de circunstancias que excluyan la responsabilidad-, debe, sin embargo, considerarse bastante en el presente caso la descripción de conductas que realizan las resoluciones sancionadoras, que no son concebibles sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia».

La STS de 16 de julio de 2015, recurso 650/2014, señala que « Si a "acreditar improcedentemente bases imponibles negativas a compensar", se añade en exclusividad que la parte recurrente no fue diligente en la consignación de los datos y que no cabe una interpretación razonable ni concurre causa de exoneración, sin más concreción, en modo alguno puede tenerse por justificados específicamente los motivos de los cuales se infiere la culpabilidad en la conducta del obligado tributario. Nos encontramos con una pura petición de principio, lo que se debe de justificar es la falta de diligencia, dar las razones por las que se consideró que no se actuó con la diligencia debida, y no apodóticamente partir del propio presupuesto al que se le debe de dotar de contenido al efecto; ciertamente existen conductas en las que la falta de diligencia va ínsita en las mismas, basta, a veces, con una mera descripción de lo acaecido, lo que por cierto no sucede en este caso, para comprobar que dicha conducta no ha podido desarrollarse más que mediando una falta de diligencia, pero en este supuesto no hay descripción de lo sucedido, y ante la alegación de la parte de haber mediado un error, fácilmente detectable con sólo verificar la declaración de 2003, dado que el simple error no es sancionable cuando falta dicho elemento subjetivo, aun cuando normalmente todo error suela venir acompañado de una falta de diligencia, se precisa en estos casos que se justifique que dicha falta de diligencia es de suficiente intensidad como para identificar la concurrencia del elemento subjetivo en la conducta castigada. Como ya se ha dicho en el presente caso ni siquiera existe descripción de los hechos para siquiera considerar que la falta de diligencia podía considerarse ínsita en la propia conducta. Por lo demás, la simple afirmación de que no se aprecian dudas interpretativas razonables basada en una especial complejidad de las normas aplicables no constituye suficiente motivación de la sanción, como tantas veces hemos indicado, cuando a más abundamiento en el presente caso en absoluto se pone en entredicho la interpretación de no se sabe qué norma».

El acuerdo de imposición de sanción de 14 de agosto de 2020, tras reproducir la causa de cada uno de los conceptos regularizados, contiene sobre la culpabilidad la siguiente motivación: "En este expediente se ha comprobado que la entidad ha declarado unas bases imponibles inferiores a las que correspondía, al no haber contabilizado la adquisición lucrativa de las acciones de Tomas Bodero Latam en 2014, sin tributar por ello. Además, ha deducido indebidamente gastos, además de contabilizar pérdidas por la enajenación de vehículos turísticos de

alta gama, entregados a sus directivos, sin imputarles rendimiento en especie ni tampoco justificar la afectación exclusiva a la actividad de la sociedad, así como dietas y gastos de arrendamientos de vivienda para el personal directivo. Todas estas conductas son claramente contrarias al ordenamiento jurídico y tienen una clara intención de defraudar a la Hacienda Pública, declarando y contabilizando menores ingresos de los que se deducen de las facturas emitidas por venta de mercaderías o prestaciones de servicios, sin que se haya acreditado la causa de la minoración. Además, han sido llevadas a cabo por la entidad de manera consciente, sabiendo y queriendo es resultado de las mismas, lo que hace que se califique la misma, al menos, de culpable.

Por otra parte, la conducta descrita tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el artículo 179.2, exculpatorias de responsabilidad. En particular, a nuestro juicio, no cabe ninguna razonable interpretación de esas normas que ampare la conducta de la interesada, a pesar de que esta circunstancia eximente de responsabilidad haya sido alegada por la entidad, puesto que no se trata de una simple discrepancia de criterio, sino de una conducta que voluntariamente ha buscado la elusión fiscal.

La normativa resulta clara, no dejando margen a la interpretación en contrario, sin que, por otra parte, sea lo bastante compleja como para plantear problemas de comprensión en quien deba de aplicarla".

La recurrente solicita la anulación del acuerdo sancionador por ser su motivación contradictoria, afirmar la culpabilidad de forma objetiva por mera referencia al resultado, y motivar la culpabilidad por exclusión; además alega que es improcedente la sanción por mediar interpretación razonable de la norma.

Así las cosas, y sin perjuicio de la correlativa minoración de la base de la sanción como consecuencia directa de la anulación por la Sala de alguno de los conceptos regularizados por la Inspección -precios de transferencia; 50 % de los gastos asociados a los vehículos-, este motivo de impugnación ha de estimarse en parte, y es que sobre la base de que el acuerdo de imposición de sanción ha de ser literosuficiente, y en sí mismo congruente, en cuanto expresivo de los elementos objetivo y subjetivo que conforman la infracción, únicamente las referencias transcritas sobre la culpabilidad del obligado tributario relativas a la indebida deducción por dietas y gastos de arrendamientos de vivienda para el personal directivo, son expresiones que colman, desde luego, las mencionadas exigencias sobre respeto al principio de culpabilidad al especificar, con el suficiente grado de detalle que la imposición de una medida punitiva merece, en qué consistió en cada caso la omisión de la diligencia exigible, debiendo significarse lo siguiente:

a) No se aprecia en modo alguno la contradicción que invoca la recurrente entre las apreciaciones de la Inspección sobre la intención, ilícita, de defraudar a Hacienda y la voluntad, lícita, de elusión fiscal. A nuestro entender con estas expresiones el acuerdo sancionador se limita a considerar que la obligada tributaria ha traspasado deliberadamente la delgada línea que separa la defraudación y la elusión fiscal.

b) En todo caso, la Sala no advierte suficiente reproche de culpabilidad respecto del concepto regularizado por la adquisición lucrativa de participaciones; la normativa panameña -que admite la emisión de acciones sin valor nominal-, la exigencia allí de Registro Único de Contribuyente y el no desembolso inicial del importe de las participaciones valoradas, son circunstancias que justifican el pronunciamiento exculpatorio.

c) Tampoco apreciamos suficiente motivación en relación con el concepto regularizado por haber declarado y contabilizado menores ingresos de los que se deducen de las facturas emitidas por venta de mercaderías o prestaciones de servicios; el propio acuerdo liquidatorio reconoce que la menor contabilización de ingresos "probablemente se deban a rappels sobre ventas que entiende devengados", por más que se practique regularización por falta de prueba bastante.

d) Y tampoco procede imponer sanción respecto del concepto regularizado por dotación a provisión por otras responsabilidades, no mencionado en el acuerdo liquidatorio al valorar el elemento subjetivo, ni respecto de los gastos asociados a los vehículos en la mitad del importe regularizado confirmada por la Sala, dada la seria controversia fáctica sobre la cuestión, resuelta analógicamente en virtud de una presunción prevista para otro impuesto.

Séptimo. Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, y dada la estimación parcial de la demanda, no procede la imposición de costas a ninguna de las partes.

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

FALLAMOS

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil TOMÁS BODERO, S.A., contra la Resolución de 30 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamaciones económico-administrativas núms. 47/2334, 2338, 3651, 4918 y 4919/2020), que

se anula, al igual que los acuerdos liquidatorios y sancionador de los que trae causa, por su parcial disconformidad con el ordenamiento jurídico en relación con la regularización practicada por la Inspección de los tributos por los precios de transferencia de operaciones vinculadas y 50% de los gastos asociados a los vehículos, confirmándose en cuanto al resto regularizado, confirmándose el acuerdo sancionador únicamente respecto de la indebida deducción por dietas y gastos de arrendamientos de vivienda para el personal directivo, todo ello sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

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

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.