

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091569

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

Sentencia 926/2023, de 21 de septiembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1406/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Amortización. Gasto Vs Inversión. La Sala coincide con la Inspección al considerar que la reforma del local arrendado, cuya factura la reclamante contabiliza como gasto y que la Inspección considera inversión, tenía por objetivo constituir una exposición permanente o duradera que permitiera rentabilizar a lo largo de varios ejercicios el gasto en el que la sociedad incurrió. Así, recuerda la Sala que respecto de que el local donde se efectúan las obras no es de su propiedad, ni ella la arrendataria, cabe señalar que la controversia gasto (activo corriente) versus inversión (inmovilizado material) es por completo ajena al de titularidad del local, bastando a estos efectos con la mera disponibilidad por la recurrente del local reformado en interés y utilidad de la actividad empresarial, señaladamente, con vocación de continuidad en el tiempo. Es pues, la utilidad con vocación de permanencia lo que justifica plenamente la consideración de las obras de reforma como inversión amortizable. Y en cuanto a que no se sabía el tiempo que la exposición iba a estar abierta al público -en principio únicamente al año en curso-, y que de hecho no fue más allá del 2016, por lo que, afirma la recurrente, parece clara su limitación en el tiempo, sin embargo, aparte de lo ya dicho sobre la vocación de permanencia de la exposición -reconocida explícitamente por la recurrente-, también consta en el expediente una publicidad que contradice el alegato, referida a la temporada 2017/2018.

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad. Gastos de publicidad. Al entender de la Sala la distribución en exclusiva en España de determinadas marcas por la recurrente -y su compromiso contractual de promoción de los respectivos productos- justifica plenamente el reparto de gastos por publicidad, ferias, revistas, competiciones, etc, entre los fabricantes -en este caso, de cartuchos- y la distribuidora mayorista dado el potencial beneficio que dicha promoción reporta a ésta. Así, el hecho de que el administrador de ambas sea la misma persona, unido al casuismo del plan publicitario, explica razonablemente la inexistencia de un contrato escrito, siendo lo relevante a los efectos que nos ocupan que se trate de gastos justificados y relacionados con la indicada promoción de marcas/productos. Así pues, este motivo de impugnación ha de correr suerte estimatoria salvo por falta de justificación del propio gasto por importe de 5.000 euros abonado por la recurrente a otra entidad en concepto global de «ACUERDO APORTACIÓN ANUAL» por «otras actividades», insuficiente por sí solo para la pretendida refacturación.

Pagos de arrendamiento y realidad de los servicios de depósito y exhibición facturados. Considera la Sala que, no negada por la Inspección la finalidad de las obras de reforma del local, ni la justificación y amortización como inversión de los importes satisfechos por la recurrente, el pago de las rentas, primero, y la suscripción del contrato de depósito mercantil y exhibición, después, es plenamente congruente con la transformación del local arrendado por desde un establecimiento de venta directa al público a una exposición permanente de los productos distribuidos por la recurrente atendida por los empleados de la arrendataria. Por otro lado, estando plenamente acreditada mediante fotografías y publicaciones de revistas especializadas la realidad del showroom -que la Inspección no niega-, la posible discordancia sugerida por el acuerdo liquidatorio entre el valor de los productos depositados y el precio mismo del depósito pactado entre empresas vinculadas podría haber justificado, en su caso, un ajuste valorativo por operaciones vinculadas pero no, desde luego, el rechazo absoluto de la deducibilidad del gasto.

Gastos relativos al evento realizado en Namibia. La Sala no alberga duda de que el coste de la cacería en Namibia asumido junto a tres marcas por la recurrente -en concreto, el viaje y la importación de trofeos-, dado su objeto social en el que destacan los productos que se usan en caza mayor y los destinatarios del viaje, representantes de armerías, merece la consideración de gasto contable y contabilizado a título gratuito realizado por relaciones públicas con clientes.

Servicios facturados por una persona física. A juicio de la Sala, obrando en el expediente el soporte audiovisual de los anuncios publicitarios junto con las facturas de la persona física en las que figuran los días y cadena televisiva (Intereconomía) en la que se realizó la emisión, la recurrente ha desplegado en sede judicial un esfuerzo probatorio que, aunque con escaso éxito por causa no imputable a ella -la cadena televisiva ha resultado desconocida-, y pese a la resistencia del facturante, sí ha obtenido de éste a través del órgano judicial una confirmación verbal de la realidad de los servicios prestados, lo que se considera suficiente a los efectos de la deducibilidad pretendida.

Procedimiento sancionador. Se anula en parte la sanción impuesta.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.
Ley 58/2003 (LGT), arts.179, 183, 191 y 209.
Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 15 y 18.

PONENTE:

Don Francisco Javier Pardo Muñoz.

Magistrados:

Don MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA
Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ
Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

Sala de lo Contencioso-administrativo de

VALLADOLID

Sección Tercera

SENTENCIA: 00926/2023

Equipo/usuario: JVA

Modelo: N11600

N.I.G: 47186 33 3 2021 0001329

PROCEDIMIENTO ORDINARIO N.º 1406/2021

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De EXCOPESA 2000 S.L.

ABOGADO D. JESUS YBARZABAL MESA

PROCURADOR D. CONSTANCIO BURGOS HERVAS

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a veintiuno de septiembre 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 Núm. 926/23

En el recurso contencioso-administrativo núm. 1406/2021 interpuesto por la entidad mercantil EXCOPESA 2000, S.L., representada por el procurador Sr. Burgos Hervás y defendida por el letrado Sr. Ybarzábal Mesa, contra sendas Resoluciones de 28 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 a NUM001 y NUM002 a NUM003); es parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2015 y 2016 (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 14 de diciembre de 2021 la entidad mercantil EXCOPESA 2000, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra sendas Resoluciones de 28 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, estimatorias en parte de las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 a NUM001 y NUM002 a NUM003 en su día presentadas frente a los acuerdos de liquidación dictados por la AEAT relativos al Impuesto sobre Sociedades e IVA, ejercicios 2015 y 2016, y frente a los acuerdos de imposición de sanción dictados por los mismos conceptos y ejercicios.

Segundo.

Interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 17 de febrero de 2022 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia anulando la resolución del TEAR recurrida por resultar contraria a Derecho, determinando la improcedencia de los acuerdos de liquidación e imposición de sanción emitidos por la Administración tributaria, todo ello con expresa condena en costas.

Tercero.

Deducida la demanda se confirió traslado a la Administración para que contestara en el término de veinte días; mediante escrito de 4 de abril 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 131.587,93 €. El proceso se recibió a prueba, practicándose la que fue admitida con el resultado que obra en autos. Las partes presentaron sus respectivos escritos de conclusiones y las actuaciones quedaron el 15 de mayo de 2023 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el 14 de septiembre 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.

Resoluciones impugnadas y pretensiones de las partes.

Son objeto del presente recurso sendas Resoluciones de 28 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, estimatorias en parte de las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 a NUM001 y NUM002 a NUM003 en su día presentadas por la entidad mercantil EXCOPESA 2000, S.L. frente a los acuerdos de liquidación dictados por la AEAT relativos al Impuesto sobre Sociedades e IVA, ejercicios 2015 y 2016 -que confirma salvo respecto la deducibilidad del 50% de los gastos vinculados al vehículo Toyota Land Cruiser en el Impuesto sobre Sociedades-, y frente a los acuerdos de imposición de sanción dictados

por los mismos conceptos y ejercicios, que el TEAR estima en parte por defecto de motivación de la culpabilidad en relación con la factura NUM004 de 30/12/2016 de Nobel Sport, S.A, los servicios prestados por D. Borja y las cuotas de amortización de los vehículos, anulando la sanción en la parte correspondiente a dichos ajustes.

La entidad mercantil EXCOPESA 2000, S.L., alega en la demanda que su actividad se centra en la distribución en exclusiva en España de productos de varias firmas internacionales en general relacionados con el mundo de la caza, y ello de empresa a empresa (armas, munición, ropa, óptica, etc.), siendo sus clientes las armerías, ópticas y otros establecimientos que adquieren estos productos para que, a su vez, sean adquiridos por el consumidor final, no realizando venta de productos a particulares; que dicha actividad de distribución mayorista supone que se encarga no sólo de suministrar los productos sino también de publicitar los nuevos productos de estas marcas en España, generalmente en revistas y en eventos especializados, tanto para las armerías como para el público en general, siendo esta actuación de promoción una obligación contractual que se asume con la distribución exclusiva; que por todo ello los gastos que realiza anualmente en publicidad, promoción y eventos -esto es, la promoción que va destinada al consumidor final- no son de la propia entidad, sino de los productos que distribuye, y por tanto de las marcas fabricantes de dichos productos; sostiene la deducibilidad de los gastos y cuotas de IVA soportadas de todos los conceptos cuestionados por la Inspección de los tributos; y alega la nulidad del expediente sancionador por haberse notificado el inicio del procedimiento sancionador antes de dictar la liquidación de que deriva, también improcedente, y por ausencia de culpa en su actuación.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda reproduciendo en lo esencial los argumentos de la resolución impugnada determinantes de la desestimación parcial de las reclamaciones económico-administrativas.

Segundo.

Sobre las obras de reforma realizadas en 2015 en el local de Armería Castellana, S.A., para desarrollar un showroom EXCOPESA en Madrid, por importe de 26.600,71 euros e IVA de 5.586,15 euros; inversión amortizable. Desestimación del motivo.

La resolución impugnada entiende que la reforma del local arrendado por Armería Castellana, S.A., cuya factura la reclamante contabiliza como gasto y que la Inspección considera inversión, tenía por objetivo constituir una exposición permanente o duradera que permitiera rentabilizar a lo largo de varios ejercicios el gasto en el que la sociedad incurrió, compartiendo por ello el criterio de la Inspección.

Frente a ello la recurrente alega que las obras de reforma del local de Armería Castellana, S.A., para el showroom han de considerarse como gasto del ejercicio 2015 ya que el local donde se efectúan no es de su propiedad, ni es ella la arrendataria, y no pueden separarse o desvincularse las obras del propio local, aparte de que no se sabía el tiempo que la exposición iba a estar abierta al público, en principio únicamente al año en curso, y que de hecho no fue más allá del 2016, por lo que parece clara su limitación en el tiempo.

Así pues, respecto de este concepto la única discrepancia entre las partes consiste en que la recurrente contabiliza las obras de reforma como gasto corriente del ejercicio 2015, mientras que la Inspección de los tributos considera que se trata de una inversión, si bien el acuerdo liquidatorio -apartándose de la propuesta del actuario-reconoce como gasto deducible la amortización de dichas obras de cada uno de los ejercicios comprobados por entender que implícitamente se ha cumplido el requisito de la inscripción contable, contemplando un plazo total de amortización de la reforma de seis años por conexión con el plazo restante de vigencia del arrendamiento de renta antigua del local.

Al entender de la Sala los dos argumentos invocados por la recurrente en favor de su tesis no han de tener favorable acogida; y así:

a) Respecto de que el local donde se efectúan las obras no es de su propiedad, ni ella la arrendataria, cabe señalar que la controversia gasto (activo corriente) versus inversión (inmovilizado material) es por completo ajena al de titularidad del local, bastando a estos efectos con la mera disponibilidad por la recurrente del local reformado en interés y utilidad de la actividad empresarial, señaladamente, con vocación de continuidad en el tiempo. De hecho, en la publicación CAZA Y SAFARIS de 24 de junio de 2015 la noticia sobre la apertura al público al día siguiente del espacio reformado se titula "EXCOPESA INAUGURA SU SHOWROOM PERMANENTE EN MADRID"... "Un nuevo espacio de exposición permanente con una superficie de más de 200 m2 que aloja las colecciones de algunas de las marcas más prestigiosas del mundo cinegético y outdoor... Además, Excopesa Castellana será un espacio para la difusión, fomento, y puesta en valor del tiro y la actividad cinegética y cuanto les rodea, pues en sus instalaciones se desarrollarán jornadas técnicas, presentaciones o reuniones que contribuirán a un mayor y mejor reconocimiento de ambas actividades". Es pues, la utilidad con vocación de permanencia lo que justifica plenamente la consideración de las obras de reforma como inversión amortizable.

b) Y en cuanto a que no se sabía el tiempo que la exposición iba a estar abierta al público -en principio únicamente al año en curso-, y que de hecho no fue más allá del 2016, por lo que, afirma la recurrente, parece clara su limitación en el tiempo, sin embargo, aparte de lo ya dicho sobre la vocación de permanencia de la exposición -reconocida explícitamente por la recurrente-, también consta en el expediente la siguiente publicidad que contradice

el alegato: "VISITA EL SHOW ROOM EXCOPESA CASTELLANA; VIVE LA CAZA EN UN AMBIENTE EXCLUSIVO Y DIFERENTE. El Show Room Excopesa Castellana se viste de gala para acoger la presentación de las novedades de cara a la temporada 2017/2018".

Tercero.

Sobre la deducibilidad de la factura emitida el 30 de diciembre de 2016 por Nobel Sport España, S.A.U., en concepto de "SERVICIOS CONTRIBUCIÓN PUBLICIDAD 2016" por importe de 15.000 euros, más 3.150 euros de IVA: estimación parcial.

La resolución impugnada entiende que si la reclamante distribuye en exclusiva determinadas marcas y sus clientes son solo armerías, la lógica indica que quienes estarían interesados en la publicidad serían las distintas marcas y las armerías y no EXCOPESA, por cuanto el cliente final ve el producto de la marca que acude al evento y lo solicita en su armería, la cual necesariamente ha de adquirirlo a través de la obligada tributaria, por lo que no se alcanza a ver el beneficio extra que proporciona la publicidad en esos eventos a EXCOPESA, aparte de que el administrador de Nobel Sport, S.A., D. Isidoro, es también administrador de EXCOPESA, no habiéndose aportado contrato o documento alguno que acredite la distribución de gastos entre las dos empresas, por lo que el gasto no es procedente ni tampoco la cuota de IVA soportado.

Por su parte la recurrente alega que ambas son empresas vinculadas que aprovechan sus sinergias, y aunque las actividades son distintas (Nobel Sport fabrica cartuchos, mientras que EXCOPESA distribuye artículos de caza y tiro) en muchos casos las actividades son comunes o se realizan de manera conjunta; que los proveedores no siempre facturan sus servicios de forma separada y en estos casos una de las sociedades factura a la otra la parte que le corresponde de los gastos en dichas actividades, de ahí que los eventos a los que acude EXCOPESA y en la publicidad que se contrata para los mismos aparece la publicidad de las marcas de las que la obligada tributaria es distribuidora en exclusiva, lo que la beneficia, por cuanto a estos eventos acuden también consumidores finales, que van a su armería a comprar el producto distribuido por EXCOPESA; añade que no queda claro el motivo de la mención a la coincidencia de administradores y que no es exigible, dado el casuismo, la existencia de un contrato escrito de reparto de gastos publicitarios.

Al entender de la Sala la distribución en exclusiva en España de determinadas marcas por la recurrente -y su compromiso contractual de promoción de los respectivos productos- justifica plenamente el reparto de gastos por publicidad, ferias, revistas, competiciones, etc, entre los fabricantes -en este caso, de cartuchos- y la distribuidora mayorista dado el potencial beneficio que dicha promoción reporta a ésta; aunque, por ejemplo, pudiera parecer excesiva la participación de costes asumida por la recurrente por la utilización compartida con la fabricante Nobel Sport de un stand en la feria IWA de Nuremberg del 4 al 7 de marzo de 2016 -3.350 euros de un total de 3.682 euros- máxime cuando, según refiere, la fabricante "compra un stand para el uso de sus filiales de Francia, Italia, España y Portugal", lo cierto es que, como también alega, el hecho de que el administrador de ambas sea la misma persona, unido al casuismo del plan publicitario, explica razonablemente la inexistencia de un contrato escrito, siendo lo relevante a los efectos que nos ocupan que se trate de gastos justificados y relacionados con la indicada promoción de marcas/productos.

Así pues, este motivo de impugnación ha de correr suerte estimatoria salvo, precisamente por falta de justificación del propio gasto -que ha de estar vinculado con una factura de terceros-, el importe de 5.000 euros abonado por la recurrente a Nobel Sport en concepto global de "ACUERDO APORTACIÓN ANUAL" por "otras actividades", insuficiente por sí solo para la pretendida refacturación.

Cuarto.

Sobre la deducibilidad de los pagos del arrendamiento de Armería Castellana, S.A., así como la realidad de los servicios de depósito y exhibición facturados por ésta: procedencia. Estimación del motivo.

La resolución impugnada, compartiendo el criterio de la Inspección de los tributos, entiende que el material depositado no justifica en forma alguna el pago de 30.000 euros en 2015 y 95.000 euros en 2016, no existiendo además razón económica o jurídica alguna por la que la reclamante deba hacerse cargo del arrendamiento del local de Armería Castellana y el posible acuerdo entre las partes carece de efectos frente a terceros, dándose la circunstancia de que D. Isidoro es administrador de EXCOPESA y, a su vez, dueño de Armería Castellana, por lo que, ante la ausencia de prueba que acredite el motivo del pago la resolución impugnada concluye que se trata de una liberalidad y, por tanto, no es gasto deducible, así como tampoco la cuota de IVA soportado por la empresa.

La recurrente alega que las rentas de enero a julio de 2015 se satisfacen a fin de mantener el local -necesariamente a nombre de la arrendataria Armería Castellana- durante los meses en que se realizan las obras y hasta que toma forma definitiva el proyecto showroom, y una vez se celebra el contrato de depósito mercantil con la finalidad de exponer los productos y permitir al consumidor final acceder a ellos, Armería Castellana -que cesa en la actividad normal de venta- factura los servicios que presta con sus propios empleados: recibir, mantener y exponer

los productos distribuidos por EXCOPESA; atender a las personas que visitan el Show Room; y dar cursos, asesoramiento y permitir la prueba de productos, también con su propio personal.

Así las cosas, este motivo de impugnación ha de correr suerte estimatoria y es que no negada por la Inspección la finalidad de las obras de reforma del local, ni la justificación y amortización como inversión de los importes satisfechos por la recurrente, el pago de las rentas, primero, y la suscripción del contrato de depósito mercantil y exhibición, después, es plenamente congruente con la transformación del local arrendado por Armería Castellana desde un establecimiento de venta directa al público a una exposición permanente de los productos distribuidos por la recurrente atendida por los empleados de la arrendataria.

Por otro lado, estando plenamente acreditada mediante fotografías y publicaciones de revistas especializadas la realidad del showroom -que, insistimos, la Inspección no niega-, la posible discordancia sugerida por el acuerdo liquidatorio entre el valor de los productos depositados y el precio mismo del depósito pactado entre empresas vinculadas podría haber justificado, en su caso, un ajuste valorativo ex artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, pero no, desde luego, el rechazo absoluto de la deducibilidad del gasto.

Quinto.

Sobre los vehículos necesarios para el ejercicio de la actividad de la empresa. Afectación del BMW en un 50%. Estimación parcial.

En cuanto a este particular el acuerdo liquidatorio refiere que la entidad es titular de varios vehículos y el actuario ha concluido que dos de ellos, en concreto un BMW matrícula ZYR y un Toyota Land Cruiser matrícula ZQK, adquiridos respectivamente en diciembre de 2014 y septiembre de 2015 no son necesarios para el ejercicio de la actividad. La inspección considera que, examinada la estructura y forma de actuación de la sociedad, los gastos existentes en concepto de desplazamientos en diversos medios de transporte (tren y avión), la titularidad de vehículos de algunos de los directivos y empleados mejor retribuidos por la sociedad y la existencia en 2014 de nueve vehículos de titularidad de la empresa, llevan a la conclusión de que al menos los dos vehículos a que nos venimos refiriendo no están efectos a la actividad de la empresa. Añade que en el escrito de alegaciones presentado la sociedad individualiza los dos vehículos que el actuario ha considerado no afectos: así, manifiesta que el vehículo BMW ZYR es utilizado por el administrador para los desplazamientos locales desarrollados con la actividad, y que D. Isidoro dispone para su uso privado de dos vehículos particulares, por lo que el vehículo solo se destina a la actividad profesional; y en cuanto al vehículo Toyota Land Cruiser matrícula ZQK, se justifica diciendo que lo usa D. Carlos Jesús en el ejercicio de su tarea de intervención de armas, reconociéndose en las diligencias la existencia de otro vehículo de uso particular a su nombre. El acuerdo liquidatorio concluye que comprobadas las afirmaciones del representante de la entidad en cuanto a los vehículos de uso particular, D. Isidoro carece de vehículos a su nombre y de los dos vehículos de los que es titular su cónyuge, uno de ellos, de matrícula KBQ, estaba de baja temporal en la Dirección General de Tráfico en los periodos comprobados, al igual que el vehículo FU IX del que es titular D. Carlos Jesús, por lo que se coincide con el actuario en que no ha quedado acreditada la afectación exclusiva al ejercicio de la actividad de los vehículos.

La resolución impugnada entiende que las explicaciones que realiza la reclamante y la documentación que aporta no acreditan la necesaria correlación de los gastos de amortización con los ingresos de la entidad, pues si bien es cierta la dificultad inherente a la prueba sobre la afectación exclusiva de los vehículos a la actividad societaria, no se puede por ello admitir sin más cualquier argumento vertido a fin de hacer valer la deducción, pues ello equivaldría a incumplir con lo dispuesto en la Ley ya que lo que en definitiva quiere establecer el legislador con este requisito es una clara y completa separación entre el patrimonio personal y profesional del contribuyente. Así pues, el sujeto pasivo está obligado a llevar, con una precisión y rigurosidad, el cómputo y utilización de los gastos asociados al mismo (consumos y desplazamientos realizados en las gestiones relativas a su profesión) a fin de acreditar que los kilómetros recorridos (o su uso) se corresponden en su totalidad con dichos desplazamientos; y que, ello no obstante, habiéndose admitido en el procedimiento inspector sobre el IVA la afectación parcial del vehículo Toyota, permitiendo la deducción del 50% de cuota soportada en su adquisición, lo que determina al menos un uso parcial del vehículo en la actividad de la reclamante que debe reflejarse también en el Impuesto sobre Sociedades, admitiendo en definitiva la deducibilidad del 50% de los gastos vinculados al vehículo.

La recurrente insiste en la demanda sobre la afectación exclusiva de dichos vehículos a la actividad societaria y la disponibilidad por don Isidoro y don Carlos Jesús de otros vehículos para su uso particular, sin que conste la baja en Tráfico a que se refiere la Inspección; añade que es arbitraria la elección de estos dos vehículos entre los nueve de titularidad de la empresa; y que debería aplicarse el mismo criterio de afectación parcial al BMW, cuyas cuotas de adquisición deducidas en ejercicios anteriores no han sido cuestionadas.

Aunque, en efecto, la Sala no ha podido comprobar -o encontrar- en el expediente la baja de tales vehículos en el Registro de Tráfico referida por la Inspección de los tributos, sin embargo, a los fines de la afectación exclusiva a la actividad que la recurrente postula no basta con acreditar que don Isidoro podía disponer de un vehículo a nombre de su mujer y otro a nombre de su hija -sin que haya llegado a concretar modelos y fechas de matriculación,

extremos relevantes en esta clase de controversias-, pues, por definición, dichos vehículos parecen destinados a sus titulares; por otro lado, la propia matrícula del vehículo FU IX que se dice a disposición de don Carlos Jesús pone de relieve su extraordinaria antigüedad y lo inverosímil de que éste lo utilice para su uso particular y familiar en lugar del vehículo Toyota Land Cruiser señaladamente más representativo, seguro y confortable que el alegado.

En fin, no apreciamos la arbitrariedad en la elección de los vehículos descartados por la Inspección entre los nueve que figuran a nombre de la empresa pues se fundamenta en la potencial indisponibilidad de otros vehículos alternativos de quien se afirma son los usuarios -don Isidoro y don Carlos Jesús-, sin que la recurrente alegue que las circunstancias de estos concurren en otros empleados.

Y aunque la recurrente tampoco acredita que la Administración tributaria haya comprobado y admitido en ejercicios anteriores la afectación parcial del BMW, no bastando para apreciar una eventual infracción de la doctrina que prohíbe ir contra los propios actos con que la interesada así lo haya incluido en sus autoliquidaciones cuya comprobación, como decimos, no consta, sin embargo, el propio acuerdo liquidatorio aquí impugnado incluye en la fundamentación que "Por lo que afecta a la amortización de los vehículos cuya regularización ha propuesto, entendemos que la entidad no ha acreditado que el administrador y el armero de la entidad utilicen exclusivamente para actividades relacionadas con la sociedad puesto que, como ya indicamos en el fundamento dedicado a esta modificación, ambos carecen de vehículos matriculados a su nombre, siendo esta la única manifestación efectuada por la representación de la entidad para acreditar la afectación exclusiva"; de esta consideración se desprende que la Inspección de los tributos no niega la utilización de tales vehículos por el administrador y el armero para las actividades de la empresa, sino sólo su utilización exclusiva, razón por la que, a falta de otro criterio, debemos optar, como lo hizo la resolución impugnada respecto del Toyota, por una afectación del 50%.

Sexto.

Sobre la deducibilidad de los gastos relativos al evento realizado en Namibia: procedencia. Estimación del motivo.

El acuerdo liquidatorio señala al respecto que "La obligada tributaria ha deducido gastos por la realización de un viaje de cacería a Namibia por importe de 13.113,24 euros. En el acta y en el informe el actuario manifiesta que, solicitada la justificación de este gasto, se presentó escrito en el que el representante de la entidad dice que se trata de una acción de marketing con el apoyo de sus proveedores, que se hace o bien recibiendo notas de crédito de los proveedores o emitiendo ellos facturas. A juicio del actuario dicha actividad no está relacionada con los ingresos de la sociedad, sino que se trata de una liberalidad de la sociedad para con algunos de sus directivos y con algunos de los principales clientes. Por otra parte, ni todos los que están en la relación de los clientes aportada van a la cacería, ni tampoco van solamente los clientes señalados en la relación presentada. Además, la sociedad no ha identificado quiénes son los socios o empleados de estas armerías, por lo que se desconoce si se beneficia a una persona o a la entidad. En el escrito de alegaciones presentado, el representante de la entidad manifiesta que esta clase de eventos es una práctica habitual en el sector, para poder probar los productos que se venden. EXCOPESA se dedica preferentemente a productos que se dedican a caza mayor por lo que, ante la imposibilidad de realizar la prueba en España, se realiza en Namibia ya que la organización del evento corre a cargo de una empresa alemana y ese país antiguamente fue colonia, por lo que es un destino prioritario entre los cazadores alemanes. El evento estaba enmarcado en un programa de incentivos establecido para un grupo de 6 armerías. Una por cada una de las zonas comerciales en las que divide EXCOPESA el territorio español y cada cliente tenía marcados unos objetivos de compra que estuvieron de acuerdo en alcanzar para percibir como bonus este viaje, siendo elección de cada armería la concreta persona que acudiría al evento, si finalmente se cumplían los objetivos marcados, pero tratándose siempre de armeros u otros empleados con conocimientos técnicos y expertos en compras. es un evento puramente empresarial y con el objetivo de conseguir fidelidad a las marcas y aumento de las ventas de los productos. Práctica que es absolutamente habitual en cualquier empresa que trabaje con programas de incentivos, tanto con clientes como con vendedores. En cuanto a la falta de correlación entre la lista de mayores vendedores y de las armerías que finalmente acudieron al evento, el alegante señala que esto acontece únicamente en dos supuestos (Armerías Jualgo y Carril García), debido a que, por algún motivo las dos armerías que fueron invitadas en primer lugar no pudieron o no desearon acudir, por lo que se invitó a las siguientes de la lista. A juicio de esta instancia las manifestaciones del representante de la entidad no acreditan la necesidad de la realización del viaje para el ejercicio de la actividad, puesto que no se ha acreditado el impacto que tuvo dicho viaje en las ventas de la empresa y, por otra parte, si había que cumplir un objetivo de compras para poder percibir como bonus una invitación para acudir a la cacería, ¿Por qué van personas distintas de los mejores clientes de EXCOPESA en cada zona y van los siguientes en la lista, que posiblemente no han cumplido dichos objetivos? Así pues, coincidimos con el actuario en que la entidad no ha acreditado la necesidad de la realización del gasto, ni su correlación con los ingresos de la sociedad, por lo que entendemos que se trata de una liberalidad".

La resolución del TEAR impugnada se muestra conforme con dicho criterio y la recurrente insiste en la demanda que se trata de un evento puramente empresarial y con el objetivo de conseguir fidelidad a las marcas y aumento de las ventas de los productos, práctica que es absolutamente habitual en cualquier empresa que trabaje

con programas de incentivos, tanto con clientes como con vendedores, y que subyace en la opinión expresada por la Administración que las actividades cinegéticas son, por su propia naturaleza, lúdicas, de manera que resultaría imposible realizar eventos empresariales o de marketing, en los que asisten armeros y otros responsables de armerías para probar productos de la única manera posible, lo que obedece a alguna clase de prejuicio, o al menos de desconocimiento sobre la actividad por parte de la Administración, que no encuentra correlación en otros sectores productivos y de distribución en los que los eventos de demostración son habituales y necesarios para las empresas.

Sobre esta cuestión, por todas, la STS de 1 de diciembre de 2022, recurso 2683/2021, contiene la más reciente doctrina sobre la deducibilidad de gastos versus liberalidades y sobre el alcance del principio de correlación entre ingresos y gastos, doctrina de la que, sin perjuicio de remitirnos a su literalidad, se desprende que opta por un concepto, digamos, amplio de gasto y liberalidad deducible y del alcance del principio de correlación entre ingresos y gastos en el sentido de que el gasto contable realizado en el ejercicio propio de la actividad empresarial es gasto deducible excepto que sea preciso el ajuste fiscal conforme a los gastos exceptuados como gastos fiscalmente deducibles comprendidos en el art. 14 TRLIS -hoy artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)-; que no resulta posible subsumir en la categoría de donativos y liberalidades aquellos gastos onerosos en los que no concurre animus donandi, es decir, que la interpretación del concepto de donativos y liberalidades no permite incluir en el mismo unos gastos que están acreditados documentalmente, incorporados a la contabilidad y tienen una causa onerosa y no gratuita; que son deducibles aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes; y que no cabe concebir la correlación entre ingresos y gastos como la existente entre una determinada operación o proyecto que tienda a reportar un ingreso también singularizado, sino con el conjunto de la gestión económica de la sociedad, y ello por cuanto los ingresos y gastos conforman la gestión financiera de la actividad empresarial que como tal se proyecta, habitualmente, mediante la realización de un conjunto de acciones dirigidas a la obtención de un mejor resultado, lo que justifica que la relación entre gastos e ingresos pueda ser tanto directa como indirecta, agotándose en el momento de la realización de una concreta operación o proyectándose de futuro.

Así pues, a la luz de la doctrina jurisprudencial expuesta este motivo de impugnación ha de correr suerte estimatoria. La Sala no alberga duda de que el coste de la cacería en Namibia asumido junto a tres marcas por la recurrente -en concreto, el viaje y la importación de trofeos-, dado su objeto social en el que destacan los productos que se usan en caza mayor y los destinatarios del viaje, representantes de armerías, merece la consideración de gasto contable y contabilizado a título gratuito realizado por relaciones públicas con clientes ex artículo 15 LIS.

Séptimo.

Sobre los servicios facturados por D. Borja: procedencia. Estimación del motivo.

A este respecto señala el acuerdo liquidatorio que "La empresa contabilizó en los ejercicios 2015 y 2016 sendas facturas emitidas por D. Borja, por importe de 2.500 euros cada una, que la inspección requirió que se justificasen. La entidad, en el escrito presentado con fecha 14 de mayo de 2019, manifiesta que se trata de un spot que patrocina el programa de televisión "Paisajes de caza" del canal Intereconomía TV. La empresa es una distribuidora especializada en la producción y realización de documentales de caza y pesca. Además, se aporta un CD con una maqueta publicitaria de productos Nobel Sport, se trata de una carátula que se ha realizado por un publicista para una inserción en algún medio audiovisual y que por sí sola no prueba la emisión de la misma en ningún canal. A juicio de la inspección no se justifica la realidad del servicio obtenido, ni el gasto realizado, por lo que no se considera gasto deducible.

En el escrito de alegaciones, el representante de la entidad, al referirse a esta modificación propuesta, comienza diciendo que no comprende el interés que podría tener la obligada tributaria en pagar una publicidad que no se haya emitido, y considerando que efectivamente sí lo fue, D. Borja emitió una factura por unos servicios que en su momento se comprobó su efectiva realización.

Estos servicios de publicidad tuvieron lugar en el tiempo y la forma convenida, por lo que la factura fue aceptada, contabilizada y pagada como cualquier otro servicio. En dichos servicios se incluyen los costes de emisión del anuncio, que son abonados directamente por D. Borja, por cuanto es él quién factura a la televisión que emite la publicidad.

Manifiesta que ha solicitado la factura emitida por estos servicios a la cadena televisiva y que la aportará, si lo autoriza el emisor, cuando esté en su poder. No obstante, considera que, por tener la facilidad probatoria de su lado, debiera ser la Administración Tributaria quien requiriera los comprobantes y datos que hubiera considerado adecuados.

En relación a esta cuestión, lo primero que se plantea esta instancia es que la maqueta publicitaria aportada es de productos Novel Sport, no de EXCOPESA y, además, como ya hemos dicho en fundamentos anteriores, no podemos comprender cuál es el sentido de emitir una cuña publicitaria en televisión de una empresa mayorista, que no vende a consumidores finales, como reitera la representación de la entidad en el escrito de alegaciones en varias ocasiones.

En consecuencia, entendemos que el gasto reflejado en las facturas a D. Borja no tiene la consideración de deducible, confirmando la modificación propuesta por el actuario".

La resolución impugnada ratifica el criterio de la Inspección concluyendo que la reclamante no aporta ningún documento constitutivo de su derecho que justifique la realidad de los servicios recibidos. Y la recurrente reitera que la empresa se encarga de publicitar los productos que distribuye como mayorista por ser una obligación contractual, siendo una de las condiciones de la marca para conceder la distribución exclusiva, como consta en los contratos aportados, siendo además interesada directa pues es la distribuidora mayorista la que se encarga de "colocar" el producto en su zona de actuación, y tiene un interés directo en que se conozca y se solicite el producto por su destinatario final, ya que ello incide en sus propias ventas, siendo también el caso de Nobel y el sentido de que se realice la cuña publicitaria que en concreto se señala.

Así las cosas, este motivo también ha de correr suerte estimatoria, y es que obrando en el expediente el soporte audiovisual de los anuncios publicitarios junto con las facturas del Sr. Borja en las que figuran los días y cadena televisiva (Intereconomía) en la que se realizó la emisión, la recurrente ha desplegado en sede judicial un esfuerzo probatorio que, aunque con escaso éxito por causa no imputable a ella -la cadena televisiva ha resultado desconocida-, y pese a la resistencia del facturante, sí ha obtenido de éste a través del órgano judicial una confirmación verbal de la realidad de los servicios prestados, lo que se considera suficiente a los efectos de la deducibilidad pretendida.

Octavo.

Sobre la deducibilidad de otros gastos: improcedencia. Desestimación.

Respecto del resto de ajustes practicados por la Inspección de los tributos cabe significar lo siguiente:

a) Viaje a Méjico el 2 de julio de 2015. Factura de 29 de abril de 2015 por importe de 2.119,01 euros.

El actuario considera que, a diferencia de otros viajes de empleados relacionados con ferias o actividades del sector, en el caso del viaje a Méjico solo se aporta un certificado de fecha 30 de noviembre de 2010 en el que el socio y administrador de la empresa de referencia certifica que el licenciado Ernesto es el representante exclusivo de EXCOPESA 2000, S.L., en ese país. El acuerdo liquidatorio, tras señalar que el representante de la entidad manifiesta que es necesario realizar viajes al lugar para mantener reuniones de trabajo y comprobar in situ el trabajo que está desempeñando esta persona, concluye, sin embargo, que no se ha justificado el motivo de dicho viaje -no coincide con ninguna actividad cinegética-, y que tampoco se han acreditado las reuniones de trabajo que se dice lo motivan.

La recurrente alega que constan aportados la comunicación del nombramiento y certificado de la identidad de este representante ante la administración Mejicana; que aunque son certificados que elaboró el administrador de EXCOPESA, por las fechas y por los organismos a que se dirigen dejan constancia de la naturaleza de la relación con el representante de la entidad y están en el origen del viaje realizado.

Este alegato no puede acogerse pues aunque, en efecto, además del certificado de noviembre de 2010 referido por el actuario y que obra en el expediente otro del administrador con firma legitimada ante notario de septiembre de 2013 designando a aquél como representante ante las autoridades mejicanas con validez hasta septiembre de 2018, sin embargo, debemos significar que el viaje facturado el 29 de abril se refiere a un vuelo de vuelta de Méjico a Madrid el día 2 de julio, por lo que, puesto en duda por la Administración el motivo del viaje en cuestión, la recurrente pudo y debió concretar la duración total del viaje, es decir, la fecha del vuelo de Madrid a Méjico a fin de poder valorar la congruencia de su duración con las invocadas reuniones de trabajo, que tampoco se acreditan pese a la -en este caso- presumible facilidad dada la vinculación profesional con su representante en Méjico.

b) Factura de fecha 22 de noviembre de 2015 del hotel La Perdiz de La Carolina (Jaén) por estancia del 20 a 22 de noviembre del administrador de la sociedad, D. Isidoro, por importe de 673,23 euros más IVA.

El acuerdo liquidatorio -que el TEAR confirma- refiere que la entidad trata de justificar la correlación del viaje con los ingresos de la sociedad manifestando que EXCOPESA es miembro de varias asociaciones empresariales, algunas de las cuales se dirigen desde La Carolina, y la estancia está motivada por la asistencia a una reunión organizada por dichas asociaciones. Y que, sin embargo, en este caso la justificación aportada por la entidad no es suficiente para acreditar la relación del viaje con los ingresos de la sociedad, por lo que se considera que se trata de una liberalidad y, en consecuencia, no es un gasto deducible. Además, no todas las monterías a las que asiste el administrador de la sociedad constituyen gasto deducible para la sociedad, puesto que no se ha acreditado que no se trate de una actividad lúdica de D. Isidoro.

La recurrente alega que es miembro de varias asociaciones empresariales, entre ellas ASECATI que, a su vez, actualmente forma parte de FSA (Federación Sectorial Armera); que el Gerente de ASECATI y FSA es D. Hermenegildo, que es un profesional independiente que reside y tiene de facto su sede operativa (trabajo diario) en La Carolina (Jaén), término donde se ubica el Hotel La Perdiz, correspondiendo el alojamiento a una reunión de Asecati con el Sr. Hermenegildo y otros asociados.

Pues bien, dada la singular naturaleza del gasto que nos ocupa - alojamiento en hoteles, al igual que, por ejemplo, los relacionados con comidas o bebidas- en el sentido de que se trata de consumos personales que puede generar cualquier contribuyente al margen por completo de su actividad o profesión -consumos señaladamente fronterizos entre los gastos exigidos por el desarrollo de la actividad y aquellos que vienen a cubrir necesidades estrictamente particulares-, la Sala considera que la prueba de su debida correlación con los ingresos, es decir, que han sido generados precisamente con ocasión del ejercicio propio de la actividad empresarial, ha de ser inequívoca y objetiva lo que, desde luego, no se estima conseguido en este caso al carecer la exigible correlación -por muy amplia que sea- del más mínimo soporte probatorio, sin que, por otro lado, parezca razonable vincular a una única reunión el alojamiento en el hotel La Perdiz durante dos noches.

c) Facturas contabilizadas en el ejercicio 2016 de cenas de Navidad en La Bitácora y en Luozao, de fechas 17 y 22 de diciembre de 2016, respectivamente, y por compra de vino en Farrapeira, por importe global de 3.456,46 euros y 436,26 euros de IVA.

El acuerdo liquidatorio, cuyo criterio confirma la resolución impugnada, señala que "En este ejercicio ya existe una factura, de fecha 13 de diciembre de 2016, por la adquisición de 50 cestas de Navidad, más que suficientes para la entrega de las tradicionales cestas de Navidad a los empleados de la entidad. El representante de la entidad manifiesta que se trata de la cena de Navidad, porque no se invita a todo el personal y además no se identifica a los asistentes. Los mismos argumentos son aplicables a la compra del vino.

En el escrito de alegaciones el alegante manifiesta que la cena de Bitácora era una cena, que se ha rebautizado como de Navidad pero que, en realidad, corresponde a la celebración de Santa Bárbara, patrona de los mineros y los explosivos. Acuden empleados y algunas personas relacionadas con la empresa, como asesores, guardia civil y otros. Finaliza diciendo que es un evento de motivación y relaciones públicas que se celebra en el sector. En cuanto a la cena de Louzao, manifiesta que se trata de una reunión con diversos guardias civiles de la Intervención de armas de León, con lo que se trabaja día a día. Sigue diciendo que se trata de reunión informal, que forma parte de las relaciones públicas. Finaliza diciendo que se trata de una celebración estrictamente laboral. En cuanto a la compra de vino, se manifiesta que se trata de compras de vino para completar las cestas o hacer regalos a clientes y proveedores importantes.

Esta instancia considera que no se ha acreditado la necesidad o la correlación con los ingresos de la sociedad de las comidas y cenas a las que se refieren estos gastos que la entidad deduce. No se puede admitir la simple manifestación de que se trata de gastos de relaciones públicas que, dadas sus características, parecen más bien liberalidades de los directivos de la empresa en fechas señaladas y solo con determinados clientes o con otras personas, sin que se hayan especificado los asistentes o su relación con la empresa y el modo en que dichos gastos se relacionan con los ingresos de la empresa.

En consecuencia, entendemos ajustada a derecho la propuesta del actuario en lo que se refiere a estos gastos de restauración y compra de vino".

La recurrente reproduce en la demanda las alegaciones ya formuladas con anterioridad, las que no pueden ser acogidas conforme al criterio de la Sala que acabamos de exponer; basta significar que los miembros de la Guardia Civil que se alegan invitados no pueden en ningún caso ser considerados empleados, proveedores o clientes, adquiriendo así el concepto de liberalidad no deducible su máxima expresión.

d) Factura de Zeiss de 9 de enero de 2017. El acuerdo liquidatorio señala hay una anotación que no está respaldada por factura alguna y es una anotación de 31 de diciembre de 2016, por importe de 1.000 euros, que se rotula como "Evento Zeiss Laubach 7/11 dic.", del que solo se aporta una hoja impresa, sin mención alguna de la entidad emisora ni del concepto. La interesada aporta la factura de Zeiss del evento de fechas 7 a 11 de diciembre, que tiene fecha 9 de enero de 2017. Y concluye que, dada la fecha y no habiéndose acreditado que no se ha deducido en dicho ejercicio, no procede estimar la alegación del interesado en este punto.

La resolución impugnada señala que la reclamante sigue sin acreditar que no se ha deducido el gasto en el ejercicio 2017. Y en la demanda la recurrente alega que correspondiendo a un evento celebrado entre los días 7 y 11 de diciembre de 2016, se contabilizó adecuadamente en el año en que se genera el gasto, incluyéndose, como consta en el expediente, en la cuenta nº 4009000, que se corresponde con "facturas pendientes de formalizar o recibir", con fecha 31 de diciembre de 2016, por lo que la contabilización se hizo correctamente en el ejercicio en que se genera el gasto, sin que la factura se haya aplicado a otro ejercicio distinto.

A juicio de la Sala, dado que la única objeción planteada por la Administración tributaria -derivada de la discrepancia entre el ejercicio de recepción del servicio (2016) y el de emisión de la factura (2017)- es la acreditación de que el gasto no se ha deducido en otro ejercicio distinto al 2016, extremo de fácil prueba para la propia interesada, la abdicación de esfuerzo probatorio por ésta nos lleva a su rechazo.

Noveno.

Deducibilidad de donaciones a la Guardia Civil, embargos y sanciones: improcedencia. Desestimación del motivo.

El acuerdo liquidatorio refiere, con criterio que el TEAR confirma, que "Como se ha reflejado en los hechos, la obligada tributaria, en los ejercicios comprobados ha deducido los siguientes gastos:

- Donativo guardia civil: 200 el 13 de octubre de 2015.
- Donativo guardia civil: 200 euros el 6 de octubre de 2016.
- Multa gubernativa: 300,50 euros el 2 de junio de 2016.
- Multa a Norma: 450 euros el 5 de mayo de 2015.
- Embargo del Ayuntamiento de León: 82,68 euros, de 2 de febrero de 2016.

En el escrito de alegaciones el representante de la entidad explica el motivo de cada uno de los gastos, y concluye que "Los donativos y multas no tienen, en ningún caso, la consideración de gasto deducible, puesto que el artículo 15 de la Ley 27/2014, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, establece la no deducibilidad de dichos gastos en los apartados c) y e), que se refieren a multas y sanciones y a donativos y liberalidades, respectivamente".

La recurrente alega que el Donativo GC de 200 euros en 2015 y 2016 corresponde a la aportación para la celebración de las fiestas de la patrona, la Virgen del Pilar, siendo una tradición con la que se contribuye históricamente cada 12 de octubre; que la multa gubernativa, por errores de envío o documentación cometidos por algunos de sus proveedores, la Guardia Civil inició expedientes de sanción contra ellos, tratándose siempre de temas relacionados con documentación que se producen de forma involuntaria y sin mala fe y porque la legislación en Europa en materia de armas y municiones es compleja; que son expedientes contra empresas extranjeras y con toda seguridad se morirían en una vía administrativa, pero que para evitar la mala imagen de estas empresas y también la de EXCOPESA, han pagado en su nombre como representantes de la firma en España de la multa para cerrar esos expedientes; que lo mismo que ocurre en el caso de la multa a Norma; que el embargo Ayuntamiento de León se debe a una multa de zona azul no notificada o pérdida de uno de sus vehículos de EXCOPESA; y que entiende que pueden incluirse dentro de los límites del artículo 15 LIS.

Este alegato tampoco puede prosperar; además de lo ya dicho anteriormente sobre la liberalidad genuina que representa en este caso la tradicional contribución de la recurrente a la fiesta patronal de la Guardia Civil, el artículo 15 LIS considera específicamente como gasto no deducible " c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo".

Décimo.

Sobre el acuerdo sancionador. Inicio prematuro: irrelevancia. Ausencia de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad: estimación parcial.

La recurrente alega en primer lugar la vulneración del derecho a la tramitación separada de los procedimientos sancionador y liquidatorio, así como la vulneración de lo dispuesto en el artículo 209 LGT sobre dies a quo para la incoación del procedimiento sancionador, todo ello derivado de que se notificó el inicio de este procedimiento antes de que se dictara la liquidación de la que deriva, citando al efecto "Además de las resoluciones que puedan recaer próximamente" -dice la demanda- la STS de 3 de febrero de 2016, recurso 5162/2010.

El artículo 209 LGT establece que " 2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses [hoy seis meses, tras la reforma por Ley 11/2021, de 9 de julio] desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución".

Es cierto que la STS de 3 de febrero de 2016 citada por la recurrente contiene los siguientes párrafos: « La necesidad de que el expediente sancionador se inicie una vez practicada la correspondiente liquidación tributaria resulta clara si atendemos al hecho de que dicha liquidación es requisito sine qua non --al menos en el caso de autos lo es al tratarse de una infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria-- para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción. Sin liquidación no hay infracción y, consecuentemente, sanción. En caso contrario, se estaría iniciando el procedimiento para imponer sanciones antes de haberse confirmado la comisión de la infracción.

La necesidad de que el expediente sancionador se inicie una vez practicada la correspondiente liquidación tributaria resulta clara si atendemos al hecho de que dicha liquidación es requisito sine qua non -al menos en el caso de autos lo es al tratarse de una infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria-- para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción. Sin liquidación no hay infracción y, consecuentemente, sanción. En caso contrario, se estaría iniciando el procedimiento para imponer sanciones antes de haberse confirmado la comisión de la infracción.

Habiéndose iniciado dicho expediente sancionador sin que existiera aún el presupuesto de hecho que podía originar el tipo infractor, como era el acuerdo de liquidación, la sentencia de la Audiencia Nacional que lo confirma resulta nula, por vulnerar el artículo 209 de la Ley 5 8/2003, General Tributaria, y el principio de tipicidad recogido en los artículos 177 y 183.1 del mismo texto legal, procediendo su casación».

Ahora bien, ya la STS de 23 de julio de 2020, recurso 1993/2019, reproducida expresamente por la resolución del TEAR impugnada para salir al paso de este alegato en sede económico-administrativa -sentencia reiterada con posterioridad, por todas, STS de 26 de enero de 2021, recurso 5758/2019, y citada obiter dicta por otras muchas posteriores- dejó claro que: 1) la sentencia de 3 de febrero de 2016 no sienta el criterio de que el procedimiento sancionador debe iniciarse tras la notificación de la liquidación, ya que « basta la mera lectura sosegada de nuestra sentencia de 3 de febrero de 2016 para constatar que, como aduce en este proceso el abogado del Estado, lo que la Sala de instancia reproduce como criterio de esta Sección, no es más que una mera transcripción o narración de las alegaciones de la entidad recurrente en el RCA núm. 5162/2010, indudablemente extraída fuera de contexto»; y 2) el artículo 209.2 LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, establecen que el procedimiento sancionador deba iniciarse tras la notificación de la liquidación tributaria.

Con tales antecedentes -como decimos, hechos valer por la resolución impugnada- la Sala no acierta a comprender cómo la demanda de 17 de febrero de 2022, que incluso advierte "de las resoluciones que puedan recaer próximamente", puede invocar una doctrina jurisprudencial en realidad inexistente y expresamente desautorizada, lo que al entender de la Sala roza los límites del Código de Deontología de los Abogados europeos que incluye un Memorando explicativo, actualizado en la Sesión Plenaria del Consejo de la Abogacía Europea de 19 de mayo de 2006, cuyo apartado 4.4 dice que: " El Abogado no deberá nunca facilitar a sabiendas al Tribunal una información falsa o que pueda inducirle a error". Este alegato, pues, debe desestimarse.

Y en cuanto al fondo de la sanción impuesta la recurrente alega que no existe o es insuficiente la motivación de la culpa; que del expediente sancionador no podemos determinar conducta culposa alguna realizada por el sujeto pasivo, que además ha declarado de manera rigurosa todas sus operaciones, que constan en la contabilidad de la empresa y la de las demás intervinientes en cada caso, habiéndose aceptado durante el expediente diversos movimientos que en nada difieren de aquellos que son objeto de modificación; y que falta la prueba de la culpa, limitándose la Administración tributaria a derivar sin más la culpa de la realización de los hechos.

El acuerdo de imposición de sanción de 21 de noviembre de 2019 contiene, en lo que ahora interesa, la siguiente motivación:

"2.- En el curso del procedimiento de comprobación e investigación se ha puesto de manifiesto que la entidad ha deducido como gasto la reforma efectuada en Armería Castellana, S.A. para la puesta en marcha de un showroom permanente. La entidad manifiesta que lo deduce como gasto porque el local es arrendado y porque no se puede desvincular del local. En el acuerdo de liquidación, según establecen las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad, estamos ante una inversión cuya amortización es gasto deducible. El plazo de amortización se ha tomado el de la vigencia de la renta antigua que, según se manifiesta en el escrito de alegaciones, es de seis años.

3.- Asimismo, la obligada tributaria ha deducido una serie de gastos que no están relacionados con los ingresos de la sociedad, por lo que el actuario ha propuesto el incremento de la base imponible declarada en el importe de los mismos. En el acuerdo de liquidación algunos de estos gastos se han considerado deducibles, al haberse acreditado su correlación con los ingresos de la sociedad. Así pues, como consecuencia del acuerdo de liquidación, a cuyos razonamientos nos remitimos, los gastos no deducibles, que incrementan la base imponible declarada son los siguientes:

- Arrendamientos abonados a Armería Castellana, S.A. en 2015: 7.193,91 euros.
- Contrato de depósito y exhibición de la obligada tributaria con Armería Castellana, S.A. de fecha 23 de julio de 2015: 30.000 euros en 2015 y 95.000 euros en 2016.
- Amortización de dos vehículos: BMW 330D XDRI, matrícula ZYR y Toyota Land Cruiser matrícula ZQK, por importes respectivos de 14.151,55 euros en 2015 y 5.296 euros en 2016.
- Cacería a Namibia: 13.113,24 euros en 2015.
- Facturas de publicidad abonadas a D. Borja: 2.500 euros en cada uno de los ejercicios regularizados.
- Viaje a México: 2.119,01 euros en 2015.
- Estancia en el hotel La Perdiz en La Carolina (Jaén), por importe de 673,23 euros en 2015.
- Cenas en La Bitácora y LuoZao en diciembre de 2016, por importe de 1.215,80 y 1.008,64 euros, respectivamente.
- Adquisición de vino en diciembre de 2016 por importe de 1.232,02 euros.
- Donativos efectuados por la entidad y multas abonadas, por importe de 650 euros en 2015 y 1.583,18 euros en 2016.

En el presente caso, el instructor del expediente sancionador, al igual que esta instancia ha entendido que no concurre ninguno de los presupuestos de hecho que agravan la sanción, en concreto, no existe ocultación de

datos, puesto que el gasto que se ha calificado de no deducible estaba contabilizado. El artículo 191.2 de la Ley General Tributaria dispone que «La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación».

De todo lo expuesto con anterioridad resulta inmediato concluir que las conductas descritas se han de calificar como constitutivas de infracción tributaria y de igual manera, a nuestro juicio, resulta evidente que la Ley ha querido que esas conductas sean castigadas, por cuanto vulneran el ordenamiento jurídico, yendo contra los principios que informaban e informan nuestro sistema tributario.

En consecuencia, necesariamente esta jefatura debe de concluir afirmando que la conducta seguida por el obligado tributario es típica y antijurídica.

CUARTO: Culpabilidad

En lo que se refiere al componente subjetivo determinante de la culpabilidad de la presunta infractora, hemos de partir de la aceptación de que en el Derecho tributario sancionador rige el principio de culpabilidad, principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado.

No obstante, las sanciones tributarias no se aplican exclusivamente a quienes actúan dolosamente, es decir con conciencia y voluntad de realizar el tipo; sino que también se aplican a los supuestos en que el elemento volitivo es más tenue y en concreto llega, por imperativo legal, no por interpretación de este órgano administrativo, a esa "simple negligencia", que establecía como merecedora de sanción el artículo 77 de la Ley 230/1963, en la redacción de la Ley 25/1995, o a su equivalente recogido en el artículo 183 de la posterior y actual Ley 58/2003, cuando considera merecedora de sanción la conducta viciada con "cualquier grado de negligencia", dentro de la que, obviamente, se deberá entender incluida la simple negligencia.

Desde luego, para el legislador no es precisa la concurrencia de conocimiento y voluntad en la consecución del tipo, bastando simplemente con que la obligada tributaria no realizara todas las conductas que se le podían exigir para no cometerlo, es decir, cuando manifieste una falta de la diligencia mínimamente debida por todo contribuyente, no omitiendo aquel comportamiento que hubiera evitado la comisión del tipo del injusto. La evitabilidad es una característica esencial de la culpabilidad.

Todo lo anterior nos exige, en este caso concreto, determinar si concurrió en la conducta del obligado tributario el necesario elemento subjetivo, culpabilidad, para que dicha infracción resulte sancionable, es decir, si se le puede reprochar al sujeto pasivo la conducta calificada como infracción, o si, por el contrario, concurre en su conducta alguna de las causas de exoneración de responsabilidad de entre las previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003.

La entidad venía obligada a realizar su declaración por el Impuesto sobre Sociedades de forma correcta, incluyendo la totalidad de las operaciones realizadas en el ejercicio, y deduciendo exclusivamente aquellos gastos que, de acuerdo con la legislación contable y fiscal, fueran considerados como deducibles y sin embargo no lo hizo, disminuyendo las cuotas a ingresar por el impuesto en las cantidades antes citadas, como queda patente en las diligencias y en las correspondientes actas del expediente.

Se estima que el proceder de la obligada tributaria fue voluntario, ya que se observa una negligencia general en la justificación de los gastos que, analizados de forma objetiva, ofrecen dudas sobre su deducibilidad, lo que hubiera debido llevar a la entidad a poner especial cuidado en su justificación en el momento de producirse. En concreto, son muchas las comidas, estancias en establecimientos hoteleros, actividades lúdicas como cacerías, monterías... en los que no se explica el motivo, los asistentes, en definitiva, su relación con los ingresos.

Esta forma voluntaria y consciente de aplicar las normas fiscales se aprecia claramente en la deducción que se realiza por el obligado tributario de partidas que claramente no tienen en carácter de deducibles, como son las multas y liberalidades y en la forma en la que se gestionan los servicios que presta Armería Castellana S.A. si se comparan, por un lado, con el detalle observado en las facturas emitidas al resto de los clientes o recibidas del resto de proveedores y por el otro los documentos o vestigios derivados de esta relación, o los acuerdos por los que se regulan estos mismos, algunos de ellos verbales, sin dejar de tener en cuenta que la misma persona es administrador único de Excopesa 2000, S.L. y de Armería Castellana, S.A.

Todo esto siendo muy clara la legislación aplicable y debiendo conocerla el infractor y produciendo como consecuencia directa de dichas conductas un perjuicio económico a la Hacienda Pública.

Por otra parte se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, (tamaño de la empresa, claridad de la norma, etc.) y se aprecia claramente el concurso del elemento volitivo como mera falta de diligencia, entendida esta como un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma teniendo en cuenta que no se exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Por tanto, debemos concluir la existencia, por un lado, de una conducta tipificada por la Ley como infracción tributaria y, de otro, de la voluntariedad necesaria que exige nuestro ordenamiento para sancionar. Además, la conducta descrita tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el artículo 179.2 mencionado, exculpatorias de responsabilidad. En particular, a nuestro juicio, no cabe ninguna razonable interpretación de esas normas que ampare la conducta de la interesada.

Es evidente que la infracción se ha cometido por medio de una conducta voluntaria y culpable, y, por ende, debe merecer el reproche sancionador que la norma establece para ese tipo de acciones. Como ya quedó dicho, resulta clara la normativa, que ningún margen deja 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".

Así las cosas, 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, este motivo de impugnación ha de correr suerte parcialmente desestimatorio, ya que, sin perjuicio de la minoración de la sanción como consecuencia de la deducibilidad aquí reconocida de varios gastos objeto de regularización, las referencias transcritas sobre la culpabilidad del obligado tributario -son muchas las comidas, estancias en establecimientos hoteleros, actividades lúdicas como cacerías, monterías... en los que no se explica el motivo, los asistentes, en definitiva, su relación con los ingresos; esta forma voluntaria y consciente de aplicar las normas fiscales se aprecia claramente en la deducción que se realiza por el obligado tributario de partidas que claramente no tienen en carácter de deducibles, como son las multas y liberalidades- 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, si bien, únicamente respecto de los gastos por Viaje a México: 2.119,01 euros en 2015; estancia en el hotel La Perdiz en La Carolina (Jaén), por importe de 673,23 euros en 2015; cenas en La Bitácora y LuoZao en diciembre de 2016, por importe de 1.215,80 y 1.008,64 euros, respectivamente; adquisición de vino en diciembre de 2016 por importe de 1.232,02 euros -apartados a) a c) del fundamento octavo- y donativos efectuados por la entidad y multas abonadas, por importe de 650 euros en 2015 y 1.583,18 euros en 2016 (fundamento noveno).

Undécimo.

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 habida cuenta 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 entidad mercantil EXCOPESA 2000, S.L., contra sendas Resoluciones de 28 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 a NUM001 y NUM002 a NUM003), que se anulan parcialmente, al igual que los acuerdos liquidatorio y de imposición de sanción de los que traen causa, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución, y sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales.

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.