

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091892

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 20 de noviembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2/2019

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones de los administradores. Señala la Sala que no cabe entender que se haya cumplido la legislación mercantil ni lo dispuesto en los estatutos. Sin embargo, pone de manifiesto la Sala que ha tenido lugar la contabilización y acreditación del gasto, así como su correlación con los ingresos, respetándose, también, los fines de protección al socio perseguidos por la legislación mercantil. Y pese a que los estatutos no llegaron a fijar la forma y la cuantía de las retribuciones, sin embargo, establecían una regla general de retribución de dichos administradores, que debe ser tenida en cuenta. Por todo lo expuesto, considera la Sala que no cabe hablar de liberalidad, por lo que el ajuste debe ser revocado y considerado como deducible el mencionado gasto derivado del pago de las retribuciones a los administradores. **IS. Base imponible. Provisiones. Cartera de valores. Principio de regularización íntegra.** Afirma la Sala que no está justificado es la cuantía ni la procedencia de la provisión por deterioro, por el hecho de no poder acceder a la contabilidad de la entidad, por mucho que lo respalde un auditor contable. Ahora bien, lo cierto es que remitir a la recurrente a un nuevo procedimiento de devolución de ingresos indebidos sería contrario al contenido de dicho principio, tratándose de un deber de la Administración tributaria que debiera haberlo tenido en cuenta en la regularización practicada, aunque no formase parte de los ejercicios comprobados. En consecuencia, se debe mantener el ajuste realizado, reconociendo a la actora el derecho a la devolución de lo ingresado en los demás ejercicios no comprobados en los que tuvo lugar la reversión (2012 a 2016), por el mismo concepto, con los intereses de demora correspondientes.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12 y 14.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 103, 193 y 209.

RDLeg. 1/2010 (TRLSC), art. 66.

PONENTE:

Don Javier Eugenio López Candela.

Magistrados:

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Doña MARIA ASUNCION SALVO TAMBO

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don MARCIAL VIÑOLY PALOP

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000002 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00042/2019

Demandante: SERVINOVA S.L

Procurador: DON JORGE LAGUNA ALONSO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

S E N T E N C I A N º :

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA
D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a veinte de noviembre de dos mil veintitrés.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo 2/2019, interpuesto por SERVINOGA S.L., representada por el Procurador don Jorge Laguna Alonso, y asistida por el letrado Sr. Maximino Linares Gil, impugnando el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 18 de septiembre de 2018 (Rg 4524/2015), que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta frente al acuerdo de liquidación de 15 de abril de 2.015 por Impuesto de Sociedades de 2009 a 2012, de la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración tributaria así como los acuerdos de imposición de sanción de la misma fecha de la Jefa de la oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia, siendo la cuantía de 2.143.352,23 euros. Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don Javier Eugenio López Candela, Magistrado de la Sala, que expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La representación de SERVINOGA S.L., representada por el Procurador don Jorge Laguna Alonso, impugnando el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 18 de septiembre de 2018 (Rg 4524/2015), que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta frente al acuerdo de liquidación de 15 de abril de 2.015 por Impuesto de Sociedades de 2009 a 2012, de la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración tributaria, así como contra los acuerdos de imposición de sanción de la misma fecha de la Jefa de la oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia, siendo la cuantía de 2.143.352,23 euros.

Segundo.

- Con posterioridad la representación del recurrente formalizó la demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expuso sus argumentos de impugnación, terminando con la solicitud de una sentencia por la que se anule la resolución impugnada del TEAC así como los acuerdos impugnados, con devolución de las cantidades ingresadas con intereses de demora.

Tercero.

El Abogado del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación y solicitando la desestimación del recurso con imposición de costas a la recurrente.

Cuarto.

Continuado el proceso por sus trámites, recibido el proceso a prueba por auto de fecha 25.6.2021 y practicada la misma, presentaron las partes sus escritos de conclusiones sobre pretensiones y fundamentos de demanda y contestación, y se declaró concluso el procedimiento; para votación y fallo se señaló el día 25 de octubre de 2023, fecha en la que ha tenido lugar, continuando la deliberación los días 2 y 8 de noviembre de 2.023, siendo la cuantía del procedimiento de 2.143.352,23 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 18 de septiembre de 2018 (R.g 4524/2015), que desestima la reclamación económico- administrativa interpuesta frente al acuerdo de liquidación de 15 de abril de 2.015 por Impuesto de Sociedades de 2009 a 2012, de la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración tributaria, así como contra los acuerdos de imposición de sanción de la misma fecha de la Jefa de la oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia, siendo la cuantía de 2.143.352,23 euros

Segundo.

Son hechos acreditados en autos, que constan documental en el expediente administrativo los siguientes:

1º. En fecha 7 de abril de 2014 se iniciaron actuaciones inspectoras respecto de la entidad recurrente, ejercicios 2010 y 2011, por IS e IVA, siendo notificado dicho acuerdo ese mismo día. En fecha 26.6.2014 se notificó acuerdo de ampliación de las actuaciones para el ejercicio 2009, también con carácter general.

2º.Como consecuencia de ello se dictó acta de disconformidad número A02 NUM000 de fecha 22 de enero de 2.015.

El ajuste realizado respecto del obligado tributario consistió en la no admisión de la deducibilidad de las retribuciones satisfechas por la actora a los consejeros de la entidad, Grupo 57/09, por no estar previstas en los estatutos de la entidad de forma concreta, y por no corresponder a actividades distintas de la gerencia encomendada al personal de alta dirección.

-No admisión del deterioro dotado por la empresa Ceferino Nogueira S.A de sus participaciones en Pérez Torres Storage S.L, de la que posee un 48% del capital social, por no cumplir lo previsto en el art.12.3 del RDL 4/2004, de 5 de marzo, y al entender que en 2009 debió revertir un ajuste previo de 49.307,04 €, debiendo dotarse un deterioro adicional de 6.719,04 euros en 2010, y de 110.995,67 euros en 2011.

-La entidad filial GALIGRAIN SAU debió reconocer en 2009 la reversión del deterioro de su participación en la entidad brasileña Sociedad de Contenedores Paranagua S.A., de la que tenía un 11,37% del capital. En 2011 vendió el 5,98% de la cartera y fue cuando declaró la reversión del importe correspondiente. Entiende la Inspección que debió reconocer en 2.009 la reversión en la cuantía de 943.767.50€, deduciendo la reversión de 862.144 euros, computada en 2011.

-GALIGRAIN SAU dotó en 2011 una provisión para otras responsabilidades de 124.681,30 euros, que tenía por objeto reflejar la garantía concedida a la entidad SESTICO, de la que participaba en el 28,52% del capital, y que tenía una deuda con la Autoridad Portuaria de La Coruña por 437.171,45 euros. En 2.012 y 2013 revirtieron 68.726,38 € y 16.525,72 € respectivamente, de modo que la Inspección entendió que no se cumplía los requisitos para reconocimiento contable de la provisión en 2011.

- Inmobiliaria Ponteno SLU dotó en 2011 un Deterioro de 1.392.522,71 € en la promoción en curso "Fariñas-Ferrero". La promoción consistió en un Terreno Clasificado como Suelo Urbano No Consolidado, cuyo coste había ascendido a 3.496.672 €. La Inspección consideró que, dado que dicho terreno iba a venderse con construcción por encima de su coste, no procedía el deterioro en el ejercicio de 2011.

-GALIGRAIN SAU presentó el 25 de febrero de 2014 una solicitud de rectificación autoliquidación del IS 2011, de la que resultaba la devolución de ingresos indebidos y el reconocimiento de una base imponible negativa. La solicitud se fundamentaba en que al haber vendido en 2011 participaciones en la sociedad brasileña Sociedad de Contenedores Paranagua obtuvo una plusvalía bruta de 35.517.686,46 euros, pagando en impuestos brasileños la cuantía de 5.156.113,61 euros, por plusvalía; 114.949,71 euros por la operación financiera, así como 1.498.049,79 euros por contrato de seguro de cambio. La plusvalía neta ascendió a 27.289.767,91 euros. La Inspección consideró

que no procedía la rectificación solicitada por entender que, al no haber declarado en España ninguna parte de la plusvalía obtenida, no se ha producido doble imposición.

La actora no presentó alegaciones a la propuesta de regularización, por lo que el 15 de abril de 2015 se dictó el acuerdo de liquidación correspondiente al acta de disconformidad antes mencionada.

3. Igualmente fue incoado expediente sancionador, en el que tras dar traslado a la actora para formular alegaciones se dictan los acuerdos sancionadores, por 2 infracciones graves del ar.193 de la LGT 58/2003, y cuantía de 252.160,49 euros, y 95.772,01 euros, respectivamente; y por otra infracción leve, en 2.011 y cuantía de 145.552,43 euros.

4.La actora interpuso en fecha 15 de mayo de 2015 la reclamación número NUM001 contra el acuerdo de liquidación y sanción, que fue desestimada por resolución de 18 de septiembre de 2019, que confirmó dichos acuerdos. Frente a dicha resolución interpuso el presente recurso contencioso- administrativo.

Tercero.

El debate en el presente recurso contencioso-administrativo se centra en el examen de las siguientes cuestiones:

A) Respecto de las liquidaciones:

1. Falta de comunicación del acuerdo por el que se adscribe a la Vocalía de Apoyo General la competencia para resolver la reclamación impugnada.

2. Deducibilidad de las retribuciones de los miembros del Consejo de Administración.

3. Procedencia del deterioro de la participación de CEFERINO NOGUEIRA S.A en PEREZ TORRES STORAGE S.L.

4. Procedencia del deterioro de la participación de GALIGRAIN SAU en SOCIEDAD DE CONTENEDORES PARANAGUA.

5.Procedencia de la reversión para otras responsabilidades dotada por GALIGRAIN SAU para reflejar la garantía concedida a SESTICO.

6. Procedencia del deterioro dotado por INMOBILIARIA PONTENO SLU en la promoción Fariña-Ferreó.

7.Procedencia de la deducción por doble imposición internacional, como consecuencia de la plusvalía obtenida por la transmisión de participaciones de la sociedad de CONTENEDORES PARANAGUA S.A.

b) Sobre la sanción:

1.Improcedencia de la incoación del expediente con el acta de disconformidad.

2. Inexistencia del tipo objetivo.

3. Falta de motivación de la culpabilidad.

4. Existencia de interpretación razonable de las normas.

Cuarto.

En relación con el primer motivo, alega la actora la infracción del art.26.5 del RD 520/2005, art.15 de la Ley 40/2015, y art.9.3 de la CE, por falta de justificación por la Presidencia del TEAC de la asignación del asunto encomendado a la Vocalía de Apoyo general. Alega la Abogacía del Estado que ello se deduce de la página web del TEAC. Sin embargo, lo cierto es que el art.6.3.k del RD 1113/2018, de 7 de septiembre de 2.018 (BOE de 8.9.2018), de aplicación temporal al caso, que desarrolla la estructura básica del Ministerio de Hacienda Economía, atribuye a dicha Vocalía, autora de la resolución del TEAC impugnada de 18.9.2018, la competencia para resolver asuntos en materia de Impuesto de Sociedades, correspondiendo a la Presidencia del TEAC la asignación de dicha competencia de dicho asunto, tal como se deduce de la publicación en dicha pagina web. No existe, por tanto, vulneración manifiesta de las normas de competencia objetiva, tal como se refiere el art.217.1.b como para que sea motivo de nulidad absoluta. El motivo, debe ser, por tanto, desestimado.

Quinto.

A) En relación con la deducibilidad de los gastos de los administradores alega la actora que no pueden hacerse valer las objeciones que pone la Inspección, toda vez que, por un lado, las funciones que han desarrollado estos no solamente son las propias del personal de alta dirección -que en el caso de los administradores es el único existente en la sociedad-sino igualmente otras funciones complementarias y de carácter ejecutivo. Además de que tampoco puede decirse que haya producido un incumplimiento de las normas mercantiles, en la medida en que

éstas, ante todo, pretenden la protección del socio, lo que ha tenido lugar, puesto que se trata de una sociedad familiar en la que los socios no se han opuesto a la retribución de los administradores durante los años 2009 a 2011. Y en última instancia, citando diversa jurisprudencia, alega la actora que los gastos constituidos por la retribución de los administradores están debidamente acreditados y contabilizados, y se hallan en correlación con los ingresos, por lo que procedería conforme a reiterada jurisprudencia su deducción, sin que puedan invocarse las formalidades de la legislación mercantil para eludir dicha deducción, ni calificarse como liberalidades, conforme al art.14.1.e del RDL 4/2004.

B) Para resolver la presente cuestión conviene tener en cuenta que dicha sociedad está formada por seis socios: los Sres. Ángel Jesús, Miguel Ángel, Abelardo, Justa, Leonor y Alexander. Cada uno de ellos es titular del 16,66% del capital social. Y de estos seis todos eran administradores, salvo Doña Justa y D^a. Leonor, existiendo otros dos administradores en su lugar, D. Aquilino y D. Arturo.

A la presente sociedad limitada le es de aplicación la legislación mercantil constituida por la LSRL 2/1995, de 23 de marzo, cuyo art.66.1 dice:

"1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución...

La Ley de Sociedades de Capital, está vigente a partir del 1.9.2000 (DF 3^a), y su art.217 establece lo mismo que el apartado 1^o.

Por otro lado, conviene tener en cuenta los estatutos de la sociedad, en cuyo artículo 15 contemplaba que las funciones de administrador son retribuidas, debiéndose determinar en junta General. La reforma aprobada por acuerdo de 27.10.2010 exige que se aprueba por Junta para cada ejercicio, así como que la retribución por la condición de administrador sea mayor que, por otro concepto.

C) Para resolver esta cuestión hay que tener muy presente la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2023, recurso 6442/2021, que considera que la retribución de los administradores debe ser reconocida como gasto deducible cuando ha quedado debidamente acreditada y contabilizada, y guarde relación con los ingresos, siempre y cuando los estatutos hayan previsto la forma y cuantía de las retribuciones. Que, en todo caso, en una sociedad de socio único no puede exigirse acuerdo previo de Junta, porque ello resultaría un formalismo exacerbado, y finalmente, que, aunque no haya tenido lugar el cumplimiento de la legislación mercantil ello no supone, automáticamente, la negación de la deducibilidad del gasto, dejando a un lado, por tanto, la doctrina del vínculo, proveniente de la Sala 4^a.

Presupuesto la anterior en el presente caso, nos encontramos que, respecto de dos socios y administradores, don Ángel Jesús y Miguel Ángel, por acuerdo de 27.12.2010 se aprobó que las retribuciones percibidas lo fuesen como contraprestación a sus funciones de dirección y gestión de la sociedad y asistencia a las reuniones del Consejo de Administración. Además, fueron aprobadas las retribuciones para los ejercicios 2011, pero no para los restantes administradores, a los que también la regularización ha considerado que sus retribuciones no deben ser objeto de deducción.

Partiendo de la base de que la mencionada sentencia del Tribunal Supremo se centra en las sociedades de socio único, respecto de sociedades familiares como la presente, de la que no son todos sus socios administradores, cabría preguntarse si por el hecho de que ha tenido lugar la aprobación de las cuentas sociales ello implica una ratificación del acuerdo que exige el artículo 15 de los Estatutos de dicha sociedad. Pues bien, en este sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de septiembre de 2015, de la Sala Primera, recurso 2095/2013, considera que la aprobación de las cuentas sociales no subsana la falta de acuerdo previo exigido por la legislación mercantil para dar por bueno y validez a los acuerdos en materia de retribuciones de los administradores. Sin embargo, en la sentencia de esta Sala de fecha 3.10.2022, recurso 541/2019, hemos mantenido que la información de los socios de las retribuciones efectuadas permite subsanar ese defecto de acuerdo previo, precisamente, en beneficio de los socios no administradores, que es el fin perseguido por la doctrina del Tribunal Supremo, Sala 1^a, en sentencias de fecha 17.12.2015, recurso 2181/2013, o 19.12.2011, recurso nº 1976/2008, por lo que su conocimiento con la aprobación de las cuentas sociales en cada ejercicio constituye información suficiente, para, en su caso, ejercitar la acción social correspondiente.

Cabe preguntarse también, por tanto, si ante el incumplimiento, no solamente de lo dispuesto en los estatutos, sino igualmente del artículo 66 de la LSRL puede reconocer la deducibilidad de dicho gasto. Por otro lado, debe concluirse, que, conforme a la documental aportada por la actora, constituida por los correos electrónicos, contratos celebrados, organigrama de la sociedad y explicación de las funciones de los administradores, ha quedado acreditado que, además de ser personal de alta dirección, desarrollaban sus funciones laborales ordinarias al margen de las que constituyen las propias del personal de alta dirección. Queda, por tanto, valorar el alcance del incumplimiento estatutario y de la legislación mercantil, segunda objeción prevista por la Agencia Tributaria.

Con todos los presupuestos anteriormente indicados y conforme a los parámetros indicados por la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2023, no cabe entender que se ha entendido cumplida la legislación mercantil. Sin embargo, ha tenido lugar la contabilización y acreditación del gasto, así como su correlación con los

ingresos, respetándose, también, los fines de protección al socio perseguidos por la legislación mercantil. Y pese a que los estatutos no llegaron a fijar la forma y la cuantía de las retribuciones, sin embargo, establecían una regla general de retribución de dichos administradores, que debe ser tenida en cuenta.

Por todo lo expuesto, por tanto, no cabe hablar de liberalidad, conforme al art.14.1.e del RDL 4/2004, por lo que el ajuste deber ser revocado, y considerado como deducible el mencionado gasto derivado del pago de las retribuciones a los administradores, conforme a la STS de 27 de junio de 2023 y la de 3 de octubre de 2022 de esta Sección.

Sexto. *Deterioro en la provisión de CEFERINO NOGUEIRA S.A en PÉRES TORRES STORAGE S.L., recuperada, en parte en 2.009*

No se discute en este ajuste, la realidad de la litigiosidad entre las dos empresas, como lo revela los pleitos habidos en los Juzgados de lo Mercantil nº 2 de Pontevedra y nº 1 de A Coruña, así como el conflicto habido entre los socios, o el hecho de que la actora fuese su principal cliente, e igualmente la posición y participación de la primera en la segunda. Sin embargo, lo que no está justificado es la cuantía ni la procedencia de la provisión por deterioro, por el hecho de no poder acceder a la contabilidad de PÉREZ TORRES STORAGE S.L., por mucho que lo respalde un auditor contable. E igualmente, se vulnera el art.12.3 del TRLIS, en cuanto a la sujeción del límite legal de la provisión.

A este respecto invoca también la actora el principio de íntegra regularización tributaria, para considerar que la Agencia Tributaria debió incluir el ingreso producido en un ejercicio posterior, 2.012, que suponía la reversión de la provisión.

El principio de íntegra regularización tributaria ha sido reconocido por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS de 29.9.2008, recurso 26/2004, de 10.5.2010, recurso 1454/2005, de 24.9.2010, recurso 7207/2005, 27.9.2010, recurso 1559/2007, de 28.9.2010, recurso 549/2006, 22.12.2011, recurso 485/2009, o la de 26.1.2012, recurso 5631/2008, de 18.9.2013, recurso 4498/2012, o de 11.4.2014, recurso 2887/2012), entre otras. Esta Sala también la ha acogido en sentencias entre otras como las de 30.7.2021, recurso 247/2018, o de 16.10.2019, recurso 400/2016, indicándose en la primera:

"Pese a lo que indique la actora, el TEAC no distingue donde no lo ha hecho la inspección, ni se extralimita en sus funciones, sino que reconoce la deducibilidad del ajuste negativo allá donde haya una liquidación exigible no satisfecha; postura del todo lógica, por lo que supone una estimación parcial y razonada de la impugnación en la vía económico-administrativa, que obviamente, conforme al principio de íntegra regularización, y resolviendo todas las cuestiones que se deriven del expediente, conforme exige el art.103.1 de la LGT 58/2003 debe reconocerse también para el ejercicio 2.011, al que también alcanzaba la comprobación tributaria, aunque tuviera carácter parcial. Sobre ese principio indicábamos en la sentencia de 2.4.2017, recurso 541/2014 :

"Y la obligación de aplicar, en el caso que nos ocupa, una regularización íntegra de la situación tributaria del obligado tributario para evitar el enriquecimiento injusto de la Administración, ha sido declarado por esta Sala, siguiendo la Jurisprudencia del T.S. en sentencia de 26 de octubre de 2015, recurso 212/2013 , FJ2, en la que se declara:

"El Tribunal Supremo ha reconocido de forma reiterada que, con independencia del carácter parcial o total de las actuaciones de comprobación, la Inspección ha de proceder a la regularización íntegra de la situación tributaria del interesado, lo que significa que tanto deben tenerse en cuenta los elementos que le son perjudiciales a éste como los que le benefician, dentro del marco del objeto del procedimiento de inspección, lo que obliga a atender a todos los componentes que conformen el ámbito material sobre el que se desarrolle la actuación inspectora de carácter parcial (Sentencias de 26 de enero de 2012 -recurso de casación número 5631/2008- FJ 3º, y 10 de diciembre de 2012 - recurso de casación número 1915/2011 - FJ 3º, entre otras).

En la Sentencia de 12 de diciembre de 2013 (recurso de casación número 4301/2010) el Alto Tribunal declara que " Con carácter general, del juego de los arts. 145 y 148 de la LGT , y aún teniendo en cuenta la Ley de 1963, ha de convenirse con la parte demandante que esta Sala en los procesos de regularización en actuaciones de comprobación por la Inspección, de la obligatoriedad de aplicar el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario, valga de ejemplo la sentencia de 25 de marzo de 2009 , o de 10 de mayo de 2010 (casación 1454/2005) en la que se dijo que "la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (F. de D. Segundo)"; considerándose que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación ha de atenderse a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia. Principio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales, pero que, claro está, debe aplicarse dentro de cada marco concreto en el que debe

ponderarse. Por lo tanto, habrá de atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora".

Así como en la sentencia de 14 de julio de 2016, recurso 534/2013, FJ 4, con cita también de Jurisprudencia del TJUE:

"Y constando que en los ejercicios 2005 y siguientes integra la citada renta, por la que además, tributó la recurrente en el ejercicio 2004, en base al principio de regularización completa de la situación tributaria del sujeto pasivo, y los de prohibición del enriquecimiento injusto y neutralidad del impuesto, recogido en las SSTs de 24 de junio de 2015, RC 299/2014 , 12 de diciembre de 2013, RC 4301/2010 y 26 de enero de 2012, RC 5631/2012 o también la SAN de 16 de enero de 2016, RCA 559/2013 , o incluso la STJUE de 8 de mayo de 2008, en el asunto Ecotrade (C-95/07 , y C-96/07) apartado 56, que sigue la STS de 28 de septiembre de 2010 , se debe estimar la pretensión de la actora planteada en este motivo, accediendo a la devolución de la cuota efectivamente reintegrada de manera diferida, eso sí por importe de 1.542.921,70 euros."

Dicho principio se fundamenta en el artículo 103.1 de la LGT 58/2003, cuando indica que la "Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos". Por consiguiente, implica, por un lado, resolver todas las cuestiones tanto favorables como desfavorables para la Agencia Tributaria que se deriven de aquél, pero, igualmente, permite reconocer un crédito fiscal en favor de quien ha sido objeto de una comprobación tributaria respecto de aquellos ejercicios o impuestos a los que igualmente alcanza las consecuencias de la regularización practicada, sin necesidad de acudir a un segundo procedimiento tributario.

Este principio no depende de que se haya planteado por primera vez en la vía judicial. No se trata de una cuestión nueva que no pueda plantearse en la vía judicial por primera vez, pese a que de la STS de 12.12.2013, recurso 4301/2010, aparentemente se pudiera deducir lo contrario, pero se trataba de un obiter dicta. Pero lo cierto es que remitir a la recurrente a un nuevo procedimiento de devolución de ingresos indebidos sería contrario al contenido de dicho principio, tratándose de un deber de la Administración tributaria que debiera haberlo tenido en cuenta en la regularización practicada, aunque no formase parte de los ejercicios comprobados.

En consecuencia, se debe mantener el ajuste realizado, reconociendo a la actora el derecho a la devolución de lo ingresado en los demás ejercicios no comprobados en los que tuvo lugar la reversión (2012 a 2016), por el mismo concepto, con los intereses de demora correspondientes.

Séptimo. *Reversión de la depreciación de la participación en SOCIEDAD DE CONTENEDORES PARANAGUA S.A.*

Cabe decir lo mismo que la anterior. No se ha justificado la provisión efectuada, ni el hecho de que no figurase en la base imponible, debiéndose dotar en 2009 en la cantidad de 943.767.50 euros y la minoración del ejercicio 2011 en 862.144 euros, conforme al art.19.6 del TRLIS, y sin que la actora haya justificado suficientemente por qué son activos disponibles para la venta. Al igual que lo expuesto antes, no puede ampararse en informe de auditor. Pero sí es cierto que, revertiendo la diferencia en 2012, procede el mantenimiento de los ajustes hechos por la Inspección, pero los ingresos posteriores a los ejercicios comprobados deben ser reconocidos con sus intereses de demora correspondientes por aplicación del principio de íntegra regularización.

Octavo. *Reversión del deterioro en la participación en la Autoridad Portuaria de la Coruña por parte de GALIGRAIN SAU.*

Indicaremos lo anteriormente expuesto, toda vez que no se puede justificar, ni siquiera al socaire del principio contable de prudencia, ni en la regla contable nº 15 del RD 1514/2007, la provisión del deterioro de la empresa por ser garante (fiadora solidaria) en la deuda derivada de un préstamo otorgado en 1997 que mantenía con un tercero -Autoridad Portuaria de la Coruña-, al no quedar justificada suficientemente la probabilidad -que no la mera posibilidad- de impago de lo que quedaba pendiente. Al revertir la diferencia entre 2012 y 2014 (68.756,38 euros, 16.595,72 euros y 39.337,20 euros), debe mantenerse el ajuste con la devolución de lo ingresado en 2.012, 2013 y 2014 con los intereses de demora correspondientes por aplicación del principio de íntegra regularización tributaria.

Noveno. *Reversión del deterioro en la promoción del solar en curso "Fariña-Ferrero" (imputación en 2.011 de la pérdida de valor por valor de 1.392.522,71 euros).*

Aquí debe ser confirmado íntegramente el ajuste, siendo improcedente la dotación del deterioro en 2.011, tal como expuso el TEAC, que de forma motivada resolvía todas las cuestiones planteadas. Estando prevista su

enajenación, y sin olvidar, por ser del todo relevante, su clasificación como suelo urbano no consolidado, no puede negarse su naturaleza como existencia, aunque no tuviese la enajenación en el plazo de un año. Y en este sentido, ninguna objeción debe hacer a la valoración aceptada por la AEAT de los ingresos en 8,6 millones de euros, sobre la base de la que aplicó la empresa tasadora designada por la actora (EUROVAL), siguiendo el método residual dinámico, de modo que resultó mayor el valor de los ingresos al del coste, valorados adecuadamente, sin atender al efecto financiero, y comparando importes nominales. Tampoco procede atender exclusivamente el valor del terreno, teniendo en cuenta también el de la construcción. El ajuste, por tanto, debe mantenerse, sobre la base del criterio de la Inspección de entender que no procede el criterio de actualización de flujos no previsto en la norma contable.

Décimo. *Valoración de la exención por doble imposición internacional en transmisión de participaciones de la sociedad brasileña Sociedad de Contenedores Paranagua S.A.*

Se debate en este ajuste la aplicación o no del valor neto o bruto de las plusvalías derivadas de la enajenación de una participación en una empresa y que dio origen a sendos impuestos satisfechos en Brasil, a los que se aplicó una deducción de los gastos de seguro de tipo de interés. Y ello a los efectos prevenidos en el art.21.3 del TRLIS, por lo que resultó una renta neta de 27.289.767,86 euros en línea con el art.23 del CDI con Brasil

En estos supuestos la Jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha manifestado por la aplicación del valor neto, y no bruto conforme a lo indicado en sentencias de fecha 14.6.2013, recurso 1256/2011, 20.10.2011, recurso 1903/2009 o 30.10.2009, recurso 1581/2004, sobre la base de que lo pagado en Brasil son rentas netas, criterio que seguiremos en el presente caso. Por otro lado, la STS de 15.12.2016, recurso 3949/2015, que cita la actora no guarda la suficiente relación con el presente caso. Se confirma, así, el ajuste de la Inspección.

Décimoprimer.

Respecto del acuerdo sancionador, examinaremos los siguientes motivos de impugnación:

- A) Sobre la validez del acuerdo de inicio del expediente sancionador con la propuesta de regularización.
- B) Sobre la motivación del acuerdo sancionador en cuanto al elemento subjetivo.
- C) Sobre la apreciación de interpretación razonable de la norma tributaria.

A) Respecto del momento de inicio del expediente sancionador ha de decirse que el Tribunal Supremo ha resuelto esta cuestión desde la STS de 23.7.2020, recurso 1993/2019, y otras, como la de 1.10.2020, recurso, entendiéndose que del art.209.2 de la LGT 58/2003, no se puede decir que sea precisa la notificación del acuerdo de liquidación para iniciar el expediente sancionador.

- B) Sobre la motivación del acuerdo sancionador.

En cuanto a las sanciones impuestas ha de decirse que guardan su tipificación en el art.193 de la LGT 58/2003, por acreditar deducciones improcedentes, habiéndose calificado como 2 infracciones graves del art.193 de la LGT 58/2003, y cuantía de 252.160,49 euros, y 95.772,01 euros, respectivamente; y por otra infracción leve, en 2.011 y cuantía de 145.552,43 euros, en relación con los 3 ejercicios. Y a pesar de que se haya apreciado la aplicación del principio de íntegra regularización respecto de 3 de las 4 provisiones revertidas ello no afecta a la cuantía de la base de la sanción, en la medida en que es la que, derivada de la propia infracción, como se deduce del propio art.193.

En relación con la falta de motivación del acuerdo sancionador, hemos de recordar que la imposición de una sanción tributaria debe respetar las exigencias del principio de culpabilidad (STS de 27.6.2008, recurso 396/2004, 12.7.2010, recurso 4466/2007, 27.12.2012, recurso 210/2009, 7.2.2013, recurso 5897/2010, 18.7.2013, rec 2424/2010, 8.2.2017, rec 3849/2015, por todas). Sobre la aplicación de este principio al ámbito sancionador tributario hay que recordar la doctrina del Tribunal Supremo recogida en la sentencia de fecha 28.1.2013, recurso 539/2009, la cual indicaba:

" Esta Sala se viene pronunciando sobre cuestiones similares a las nos ocupa habiéndose conformado un cuerpo doctrinal sobre la materia en el sentido de que no basta para justificar y acreditar la concurrencia del elemento subjetivo que las normas aplicables sean claras, precisando en numerosas ocasiones que la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la LGT antigua, no era suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite razonar 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 artículo 77.4 Ley de 1963 (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) Ley General Tributaria establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular", el vigente artículo 179.2.d) Ley 58/2003 , dice entre otros supuestos, uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

Añadir que ya en la sentencia de 15 de enero de 2009 , decíamos que "no puede fundarse la existencia de infracción en 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 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 donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la [...] STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se "impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio". En este punto, la sentencia que venimos reproduciendo, recordaba las de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 fJ 6 °), 18 de abril de 2007 (casación 3267/02).

Por tanto, no correspondía al obligado tributario justificar o explicar cuál ha sido la interpretación razonable que ha sustentado su conducta, o qué fines son los que perseguía, sino que incumbe a la propia Administración que sanciona descartar y comprobar, con la debida motivación, que los criterios hermenéuticos a los que llegó la entidad no estaban justificados ni amparados por la norma aplicada. Como decimos, lo contrario supondría una suerte de inversión de la carga de prueba, inaceptable en nuestro derecho sancionador. Lo que ha de llevarnos a estimar el recurso en este punto por contener la sentencia de instancia una doctrina contraria a la correcta...

Dicha sentencia también recuerda que

" En definitiva, la existencia de culpabilidad debe aparecer «debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora» (Sentencia de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003 , FD Quinto), de tal forma que «desde la perspectiva de los citados arts. 24.2 lo que debe analizarse es si «la resolución administrativa sancionadora» contenía «una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor» (Sentencia de 6 de mayo de 2010 (rec. cas. Núm. 427/2005 FD Octavo). Por lo tanto, ninguna relevancia jurídica posee el que se la culpabilidad se encuentre justificada en la sentencia impugnada, puesto que esta se limita, debe limitarse, a que efectivamente la resolución sancionadora contiene suficiente y motivadamente el juicio sobre la culpabilidad de la conducta que ha resultado sancionada."

A este respecto conviene tener en cuenta que la determinación de la existencia de motivación o no en un acuerdo sancionador depende de cada caso concreto, sin que puedan valer referencias generales, siendo lo esencial de dicha motivación que se expresen las razones que permitan conocer al sancionado los fundamentos del mencionado acuerdo sancionador. Pero en este sentido conviene recordar que a las sanciones tributarias no se les puede exigir un deber de motivación superior y absoluto en relación con las sentencias penales, o con las que se imponen como consecuencia de otras infracciones administrativas, pues no son las sanciones tributarias de mayor condición ni ello deriva de la LGT 58/2003 en su art.211.3.

En este sentido expresa la STS 12.6.2019, recurso 586/2018, de la Sala II:

" El juez debe imponer las sanciones de acuerdo con los anteriores criterios y se le exige, para excluir todo atisbo de arbitrariedad que motive su decisión. En efecto, el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otras facetas, el de obtener una resolución judicial motivada y razonada en derecho y que no sea arbitraria o irrazonable, conforme a los artículos 120.3 y 24 de la Constitución . La exigencia de motivación no precisa exteriorizar en todo caso un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener sobre la cuestión que se decide, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales de la decisión. Basta que la motivación cumpla la doble finalidad de exteriorizar el fundamento de la decisión adoptada y permita su eventual control jurisdiccional (STC 5 de abril de 1990)..."

Y la STS de 15.1.2019, recurso 10387/18, también de la Sala II indica:

" Es cierto que en ocasiones también ha recordado esta Sala (STS. 27.9.2006), que el Tribunal Constitucional interpretando los arts. 24 y 120 CE ha señalado que una motivación escueta y concisa no deja, por ello, de ser tal motivación, así como una fundamentación por remisión no deja tampoco de serlo, ni de satisfacer la indicada exigencia constitucional (SSTC, 5/87, 152/87, Sala Primera, 7.10.1987 y 174/87, Sala Primera, de 3-11-

1987, no exigiéndose que las resoluciones judiciales tengan un determinado alcance o intensidad en el razonamiento empleado..."

Y en esta misma línea sobre el alcance de la motivación de la culpabilidad en el ámbito penal, también la Sentencia 24.4.2018, recurso 1551/2017, de la Sala II.

Por ello, puede decirse que en el ámbito del proceso penal el juicio de culpabilidad alcanza a la determinación de los elementos del tipo, grado de participación, la existencia de dolo o culpa y la concurrencia de causas de inculpabilidad. Y es en el ámbito tributario sancionador donde de forma análoga debe reflejarse debidamente la concurrencia de los elementos de tipo que fundamentan la sanción, el grado responsable del actor en concepto de dolo o negligencia, bastando la simple inobservancia, así como la concurrencia de causas que excluyen la culpabilidad, teniendo en cuenta que, sobretudo, el fundamento de la responsabilidad del sancionado se basa en la existencia o no de otra conducta exigible, lo cual explica la concurrencia en el caso de la existencia o no de una interpretación razonable de la norma, pues si ésta existe, no es exigible otra conducta distinta, con independencia de que la actora formulase o no alegaciones al acta.

Esa motivación se recoge en la propuesta de sanción, expresando los diferentes ajustes que se han considerado que deben ser objeto de sanción, al ser exigible una conducta distinta a la recurrente e indicando las razones que justifican la imposición de la misma.

C) Sin embargo, hay que apreciar que respecto a la regularización de los gastos derivados de las retribuciones de los administradores se ha eliminado el ajuste, lo que conlleva la exclusión del tipo sancionador correspondiente y de la sanción impuesta, con excepción de la que corresponde a los administradores jubilados, no impugnada por la actora en esta vía judicial.

Décimosegundo.

A la vista de todo lo expuesto, debe anularse parcialmente la resolución del TEAC impugnada en autos, así como los acuerdos de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que derivan de aquél, en los términos indicados en el fundamento de derecho 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, y 11º C, estimándose, así, parcialmente el recurso contencioso-administrativo.

Por consiguiente, al haberse estimado parcialmente el recurso contencioso-administrativo, no procede condena alguna en cuanto al pago de las costas procesales, conforme al art.139 de la ley jurisdiccional.

FALLAMOS

En atención a lo expuesto, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, ha decidido:

1º. Estimar Parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por SERVINOGA S.L., representada por el Procurador don Jorge Laguna Alonso, impugnando el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 18 de septiembre de 2018 (R.g 4524/2015), la cual se anula parcialmente, así como los acuerdos impugnados de los que deriva, en los términos expresados en el fundamento de derecho 5º, 6º, 7º, 8º, 9º y 11.º C, desestimándose en cuanto a lo demás el presente recurso contencioso-administrativo.

2º. No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales.

Esta sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art.89 de la ley jurisdiccional justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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

