

**AUDIENCIA NACIONAL****Sentencia de 21 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 570/2020.****SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Gastos deducibles.** *Gastos de seguridad personal de miembros del Consejo de Administración.* En el acuerdo de liquidación y en la resolución del TEAC se afirma que los gastos de seguridad, al no estar vinculados con la actividad de la empresa deben ser considerados como retribuciones en especie. Como dichos gastos de seguridad constituían retribuciones en especie para los administradores de la sociedad, tampoco son deducibles, ya que aunque constaba en los estatutos establecían el carácter retribuido del cargo, no se establecía en los estatutos como se cuantificaba dicha retribución ya que la previsión estatutaria estipulaba una cantidad fija a concretar cada año por la Junta General, lo cual imposibilitaba conocer el importe de la retribución de los administradores. La cuestión de la deducibilidad de los gastos de seguridad, considerados como retribución en especie de los administradores debe partir de que los mismos estén relacionados con la actividad empresarial y la obtención de ingresos, circunstancia que como hemos expuesto antes no concurre en el presente caso, como tampoco responde dicha retribución a la prestación de unos servicios por los miembros del Consejo de Administración, como administradores de la sociedad, que hayan sido objeto de una remuneración diferenciada de la que han recibido como miembros del Consejo. Todo ello hace que debamos concluir que considerados dichos gastos de seguridad como retribución en especie, tampoco puedan ser deducibles. La Sala confirma que conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) TRLIS y la jurisprudencia que los interpreta, no es admisible que un gasto salarial que está directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible. Ahora bien, faltando tal presupuesto, como en el caso que nos ocupa, no cabe sino concluir que dichos gastos no pueden considerarse deducibles y no concurren los requisitos necesarios para que pueda alegarse que la actuación de la parte tiene su causa en una interpretación razonable de la norma, pues ni existe una laguna legal, ni existen dudas sobre la interpretación de la norma, ni la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible, por lo que debe confirmarse igualmente la sanción que se impuso.

**AUDIENCIA NACIONAL****SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SEGUNDA****Núm. de Recurso: 0000570/2020****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 03343/2020****Demandante: CARTIVAL, S. A****Procurador: MARI DEL ROCIO SAMPERE MENESES****Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.: D. MARCIAL VIÑOLY PALOP****SENTENCIA Nº:****Ilmo. Sr. Presidente:****D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN****Ilmos. Sres. Magistrados:****D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA****D. MARCIAL VIÑOLY PALOP**

Síguenos en...

Madrid, a veintiuno de marzo de dos mil veinticinco.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo 570/20 que ante esta Sala Segunda de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **CARTIVAL, S.A.**, representada por la Procuradora D<sup>a</sup>. **MARI DEL ROCIO SAMPERE MENESES**, contra la Resolución dictada por el **TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, de 16 de enero de 2020 por la que se desestimó la reclamaciones económico-administrativas interpuesta contra los acuerdos de liquidación y sanción dictados por la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid, relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 a 2014, y de la que resultaba una deuda a devolver por Importe de 179.075.68 euros. Siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.**-Por la parte recurrente expresada se interpuso recurso contencioso administrativo, mediante escrito presentado en fecha 16 de abril de 2020, siendo admitido a trámite el recurso por decreto de fecha 8 de mayo de 2020, con reclamación del expediente administrativo.

**SEGUNDO.**-Recibido el expediente administrativo, y, en el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el 22 de octubre de 2020, en el cual, alegó los hechos y fundamentos oportunos y terminó suplicando la estimación del presente recurso.

**TERCERO.**-La Abogacía del Estado contestó a la demanda, mediante escrito presentado en fecha 11 de enero de 2021, en el cual, tras alegar los hechos, y, los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó solicitando la desestimación del recurso.

**CUARTO.**-Fijada la cuantía y presentadas por las partes las conclusiones sucintas quedaron los autos conclusos para señalamiento.

**QUINTO.**-Se señaló para votación y fallo el día 19 de marzo de 2025, fecha en que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales. Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Marcial Viñoly Palop, quien expresa el parecer de la Sala.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**-Por la representación de la mercantil **CARTIVAL, S. A.** se recurre la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2020 por la que se desestimó la reclamaciones económico-administrativas interpuesta contra los acuerdos de liquidación y sanción dictados por la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid, relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 a 2014, y de la que resultaba una deuda a devolver por Importe de 179.075.68 euros.

**SEGUNDO.**-La resolución del TEAC objeto del recurso procedía a afirmar, respecto de la deducibilidad en el IS de la entidad reclamante de los gastos de seguridad vinculados a determinados inmuebles, que dichos gastos corresponden a la seguridad personal de miembros del Consejo de Administración, y que sólo cuando se trate de servicios de seguridad que pueda acreditarse que redundan en interés de la empresa y no solo de la persona física protegida se estará ante gastos que pueden ser considerados como deducibles, esto es, que pueda confirmarse una directa relación entre los gastos y el ejercicio de la actividad propia de la entidad desarrollada con el objetivo de obtener ingresos, que es lo que no ha quedado suficientemente acreditado.

Concluyendo que dichos gastos de seguridad constituían retribuciones en especie para los administradores de la sociedad, se afirmaba que tampoco eran deducibles, ya que aunque constaba en los estatutos establecían el carácter retribuido del cargo, no se establecía en los estatutos como se cuantificaba dicha retribución ya que la previsión estatutaria estipulaba una cantidad fija a concretar cada año por la Junta General, lo cual imposibilitaba conocer el importe de la retribución de los administradores.

**TERCERO.**-Por la mercantil recurrente, a los efectos de la deducibilidad de los gastos de seguridad, afirma que sí que redundan en interés de la empresa y no únicamente de la persona física que se beneficia de la misma, concluyendo que los gastos de seguridad del personal de una empresa están relacionados con su actividad, aún cuando directamente no se traducen en ingresos derivados de la realización de su actividad económica. En tal sentido se afirma que *Los gastos son necesarios dado que garantizan, siquiera parcialmente, la seguridad de los miembros del Consejo de Administración, en tanto que éstos son el instrumento necesario para que CARTIVAL pueda desempeñar su actividad económica de gestión de valores.*

En segundo lugar se afirma que los gastos de seguridad no pueden considerarse retribuciones en especie a administradores, y que en todo caso serían deducibles.

**CUARTO.**-Deducibilidad de los gastos de seguridad.

Con carácter previo habremos de recordar los requisitos que ha expresado esta Sala para que un gasto sea deducible en relación con el art.14.1. del TRLIS, como son los de su justificación, contabilización,

Síguenos en...



imputación en el ejercicio en que se devenguen y necesidad o correlación con los ingresos percibidos por dicho gasto (así SAN de 30.3.2011, recurso 477/2007, 9.6.2011, recurso 198/2008, 27.6.2013, recurso 309/2010, y el Tribunal Supremo en sentencias de fecha 3.12.2012, recurso 185/2011, 30.5.2013, recurso 1979/2011, o 12.2.2015, recurso 2859/2013, por todas).

En el presente caso, los gastos cuya deducibilidad se discute son los derivados de los siguientes contratos:

- Contrato de fecha 12 de noviembre de 2008, que aparece suscrito con la entidad SALCO SA, relativo a un servicio en "LA CABAÑA" en Montes de Carriazo (Cantabria);

- Contrato de fecha 12 de noviembre de 2008, que aparece suscrito con la entidad SALCO SA, relativo a un servicio en C/ DIRECCION000, de Santander;

Dichos servicios se concretan en un vigilante con arma, 24 horas ininterrumpidamente, con el desempeño de las funciones de vigilancia y protección de bienes, muebles e inmuebles en los domicilios indicados, respectivamente, en cada contrato, así como la protección de las personas que puedan encontrarse en los mismos.

- Contrato de arrendamiento de servicio de seguridad, de fecha 12 de marzo de 2013, con la entidad SEGURIBER SL, relativo a un servicio en la DIRECCION001 ( DIRECCION001, 8) en Madrid.

El servicio de seguridad contratado es de contenido similar a los anteriores: seguridad respecto de muebles e inmueble en el domicilio indicado, así como, en su caso, la protección de las personas asociada, exclusivamente, a la circunstancia de dichas personas puedan encontrarse en el mismo.

Dichos contratos tienen como finalidad prestar servicios de seguridad personal de los miembros del Consejo de Administración de Daniela, que reside en la DIRECCION001 (Madrid); D. Fermín, que vive en DIRECCION002 (Montes de Carrizao) en Cantabria; y D. Celestino que vive en DIRECCION000 (Santander).

El acuerdo de liquidación afirma que *A la vista de este detalle, a juicio de la Inspección, no se puede encontrar ningún ingreso en la sociedad CARTIVAL SA que pueda estar relacionado con los gastos que se analizan en este apartado del presente acuerdo, y sólo cabe concluir la más absoluta ausencia de correlación entre dichos ingresos, y los gastos que aparecen en la contabilidad de la entidad CARTIVAL SA como propios, pero asociados a servicios de seguridad de inmuebles -que no forman parte del activo de CARTIVAL SA, en los habitan, al ser su vivienda particular, determinados consejeros de la entidad; siendo la consecuencia de ello, su exclusión como gastos fiscalmente deducibles.*

A la misma conclusión llega el TEAC al afirmar que *En resumen, confirmamos el criterio de la Inspección: en este caso, los servicios de seguridad de las viviendas de los socios/administradores no sirven ni están directamente relacionados con los intereses de la empresa, sino que se vinculan, exclusivamente, a los propios de las personas físicas residentes en las mismas.*

Se alega por la mercantil recurrente que los servicios de seguridad satisfechos sí que redundan en interés de la empresa y no únicamente de la persona física y que correlación entre el gasto y los ingresos de la sociedad puede ser tanto directa como indirecta, por lo que teniendo en cuenta que CARTIVAL es una sociedad de tenencia y gestión de participaciones cuyo activo principal es una participación, superior al 22 por ciento en la sociedad BANKINTER, S.A, y que el Consejo de Administración de CARTIVAL es el medio de que dispone la sociedad para cumplir su objeto social y gestionar su participación en BANKINTER, se ha de concluir que los gastos de seguridad de los miembros del Consejo de Administración son necesarios en tanto que éstos son el instrumento necesario para que CARTIVAL pueda desempeñar su actividad económica de gestión de valores.

Dicha posición maximalista no es suficiente para acreditar la necesidad y la relación con la actividad de la empresa a los efectos de que los gastos de seguridad de los miembros del Consejo de Administración tengan la consideración de deducibles, ya que ello conllevaría que cualquier gasto vinculado a los miembros del Consejo de Administración, cualquiera que fuera su naturaleza, en tanto que beneficiara a los consejeros, indirectamente también beneficiaría indirectamente a la empresa, y por tanto serían deducibles. Tal como se afirma en la STS de 21 de junio de 2003, referida por la parte, *el gasto ha de estar en relación directa con el proceso productivo de la empresa. En otros términos, ha de tratarse de un gasto para el beneficio de la empresa y no para el de terceros, fuera del circuito productivo del rendimiento.*

Es obvio que el gasto en seguridad personal en el domicilio particular está completamente desvinculado del circuito productivo de la empresa. Al respecto, los gastos no tienen como finalidad asegurar la integridad física de los consejeros en el desarrollo de su actividad o como consecuencia de la misma, sino la protección en los domicilios particulares, asegurando de esta manera la vida privada de éstos.

#### **QUINTO.-Deducibilidad de la retribución en especie a los administradores.**

Se afirma en el acuerdo de liquidación y en la resolución del TEAC que los gastos de seguridad, al no estar vinculados con la actividad de la empresa deben ser considerados como retribuciones en especie.

A partir de ahí se discute la deducibilidad de los mismos.

La Inspección no admite la deducibilidad de dicho gasto por entender que, si bien está contemplada en los estatutos de la sociedad la posibilidad de retribuir los servicios de los administradores, la Junta General no ha procedido a fijar anualmente el importe de la retribución a percibir por los Administradores. (art. 26 de los estatutos)

*Art. 26: Los administradores que ejerzan funciones de representación de la Sociedad en los órganos de administración de otras sociedades percibirán, en contraprestación por su dedicación a la dirección y gestión de la sociedad y de las participaciones de la misma en otras sociedades, una retribución anual equivalente o proporcional a la que corresponda a la Sociedad condición de miembro del Consejo de*

*Administración de las sociedades participadas o harán suya la que perciban de estas sociedades si son Consejeros a título personal aunque nombrados por razón de la participación de la Sociedad en el capital. Los demás administradores podrán recibir retribuciones fijas o variables que la Junta General establezca anualmente.*

El TEAC procede a confirmar dicha conclusión al entender que no se había cumplido con la previsión prevista en los estatutos en relación a que el resto de las retribuciones de los Administradores debía ser establecido anualmente por la Junta General.

**SEXTO.**-Sin embargo, la mercantil recurrente, en primer lugar, niega que los gastos de seguridad pueden considerarse retribuciones en especie a administradores por entender que los pagos realizados en concepto de seguridad deben ser considerados como una utilidad y no como retribución en especie.

Se alega que debería acudirse a la normativa específica de operaciones vinculadas para *recharacterizarla* transferencia de la sociedad a los socios, siendo de aplicación el apartado 8 del art. 16 del TRLIS, y que, en todo caso, la práctica del ajuste secundario practicado por la Inspección debería haberse realizado conforme a lo establecido en el artículo 21 bis del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Se concluye que no siendo posible considerar los gastos de seguridad como retribución de administradores, ni considerando la Inspección que se esté ante una retribución de fondos propios, el gasto en seguridad debe ser considerado fiscalmente deducible.

En segundo lugar, y para el caso de que se considerara que se trata de una retribución de administradores, el gasto debería ser considerado fiscalmente deducible.

Se basa para ello en el informe de la Dirección General de Tributos de 12 de marzo de 2009 sobre la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones a los administradores de sociedades mercantiles y en distintas sentencias de diferentes Tribunales de Justicia.

Tanto el referido informe como las sentencias citadas hacen referencia a la no exigencia del cumplimiento del requisito de certeza para la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, si bien en todo caso se hace referencia a que el gasto no represente una liberalidad.

**SEPTIMO.**-Como hemos expuesto en el Fundamento de Derecho Cuarto los gastos de seguridad no pueden considerarse deducibles. Cuestión distinta es si se pueden considerar o no retribuciones de los administradores en especie, lo cual no nos puede llevar a la conclusión de que si no son retribuciones en especie, como alega la parte, deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles, cuestión está ya resuelta.

La AEAT considera que son retribuciones en especie a los administradores, si bien no son deducibles por no cumplir los requisitos establecidos en los estatutos de la sociedad de la falta de determinación de la cuantía de los mismos, anualmente, por la Junta General.

Por el contrario, la mercantil recurrente mantiene la deducibilidad de las mismas en base a la doctrina en virtud de la cual no es necesario la exigencia del cumplimiento del requisito de certeza para la deducibilidad de las retribuciones de los administradores.

Ambas argumentaciones decaen ante la doctrina del Tribunal Supremo contenida, entre otras, en la STS de 18 de enero de 2024 (recurso 74378/2023) en la que se establecía que *En las circunstancias del presente caso, las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad anónima, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad, no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil ni por la circunstancia de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas.* Criterio confirmado por la posterior sentencia de 13 junio de 2024 (recurso 78/2023).

No obstante, la referida Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de fecha 21 de junio de 2010, mencionada por la parte, establece como presupuesto necesario para entender que la retribución de los administradores es deducible que los gastos sean necesarios para la obtención de los ingresos, afirmando el Fundamento de Derecho Tercero *que se admite la deducción fiscal de gastos que, si bien no son obligatorios jurídicamente para la entidad, sin embargo, están correlacionados con los ingresos y no tengan la consideración de liberalidad.*

Es más, en la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2024 (recurso 8081/2021) se establece que *el auténtico núcleo de la cuestión controvertida es si esa indemnización se debe considerar, en las circunstancias del caso, una retribución a un administrador, y si existe, efectivamente, la necesaria correlación entre ingresos y gastos, determinante para integrar el concepto de gasto deducible.*

Dicho criterio es mantenido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2024 (recurso 78/2023) en la que se afirmaba que *La cuestión de interés casacional que este recurso plantea, conforme ha sido adaptada, obtiene adecuada respuesta en la doctrina jurisprudencial anteriormente resumida. Conforme a ella, cabe concluir que las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad anónima, acreditadas y contabilizadas, aunque no estén previstas en los estatutos de la sociedad, no constituyen una liberalidad no deducible...En otras palabras, no debe conducirse necesariamente a la pérdida del derecho material o sustantivo a deducir un gasto contabilizado, acreditado y remunerador de unos servicios onerosos, efectivamente prestados, circunstancias que no se ha cuestionado que concurran en la percepción de la remuneración por parte de los administradores en este caso.*

Pues bien, la cuestión de la deducibilidad de los gastos de seguridad, considerados como retribución en especie de los administradores debe partir de que los mismos estén relacionados con la actividad

empresarial y la obtención de ingresos, circunstancia que como hemos expuesto antes no concurre en el presente caso, como tampoco responde dicha retribución a la prestación de unos servicios por los miembros del Consejo de Administración, como administradores de la sociedad, que hayan sido objeto de una remuneración diferenciada de la que han recibido como miembros del Consejo. Todo ello hace que debamos concluir que considerados dichos gastos de seguridad como retribución en especie, tampoco puedan ser deducibles.

En conclusión, conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) del TRLIS y la jurisprudencia que los interpreta, no es admisible que un gasto salarial que está directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible. Ahora bien, faltando tal presupuesto, como en el caso que nos ocupa, no cabe sino concluir que dichos gastos no pueden considerarse deducibles.

**OCTAVO.-**Por último se alega la improcedencia de la sanción por considerar que la actuación de la empresa al deducirse los gastos de seguridad han obedecido a una interpretación razonable de la norma.

Conviene recordar la doctrina contenida en la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2024 (Recurso: 1838/2023) en la que se afirmaba:

*Así, aunque parezca una obviedad, solo entrará en juego la posibilidad de concurrencia de ese apartado d) del artículo 179.2 LGT en los casos en los que se dirima, de cualquier forma, un conflicto interpretativo sobre las normas, sobre su vigencia, su aplicabilidad al caso, el entendimiento de su contenido regulador u otros aspectos. Es indiferente que tal interpretación se sostenga respecto de la norma sancionadora stricto sensu, que acostumbra ser norma en blanco -ya lo hemos dicho- o que se promueva en relación con la norma sustantiva a la que aquella se remite para integrar y completar el tipo sancionador; como también lo es que la interpretación que cabe postular con fines exculpatorios, en tanto exponentes de la conducta diligente que, por tanto, no puede ser castigada, lo sea de normas constitucionales, legales o reglamentarias.*

*... Por todo ello, en el fundamento de derecho quinto de la sentencia a la nos venimos remitiendo establecimos la siguiente jurisprudencia:*

*«En trance de responder a la pregunta planteada en el auto de admisión, que nos compele a determinar si la falta de prueba sobre determinados extremos que afectan a la deducibilidad fiscal de un gasto conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores, sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicho gasto, debemos declarar lo siguiente, con valor de doctrina:*

*1. La falta de prueba de un gasto cuya deducción se pretende, en el impuesto sobre sociedades, no siempre conduce a calificar la conducta del contribuyente como culpable a efectos sancionadores, como tampoco nos llevará a una calificación de signo inverso. Esto es, cuando el problema se suscita en el terreno de la prueba de un hecho, de sus circunstancias, o de subsunción de ese hecho en una norma jurídica, será necesario que la Administración acredite, en cada caso, la presencia del elemento culpable en la conducta del obligado tributario -para enervar la presunción constitucional de inocencia del art. 24.2 CE - y, además, la motive, en los términos derivados de nuestra abundante doctrina al respecto.*

*2. Al margen de esa exigencia de prueba de la culpabilidad y de su adecuada motivación -que en este caso es preciso dar por satisfecha- no es factible invocar la causa de exención de responsabilidad sancionadora del artículo 179.2.d) de la LGT en aquellos casos, como el presente, en que la razón determinante del ejercicio de la potestad sancionadora no se funda en la aplicación de una norma jurídica que se deba interpretar en cuanto a su sentido, finalidad, vigencia o aplicabilidad, sino en la falta de prueba de un hecho necesario para la deducibilidad del gasto correspondiente.*

Conviene también traer a colación la doctrina contenida en la STS de 20 de abril de 2017 (Recurso: 1172/2016):

*Asimismo, cabe señalar que efectivamente en aquellos casos en los que el obligado tributario se ampara en una interpretación razonable de la norma, aunque esta resulte errónea, se excluye la responsabilidad por falta del elemento subjetivo de la infracción, de acuerdo tanto por lo establecido en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como en una constante jurisprudencia. El Tribunal Supremo ha manifestado que para excluir la responsabilidad las interpretaciones discrepantes deben ser razonables y razonadas. Así, por ejemplo, la STS de 20-11-1991 determinó que "... Sin embargo, sin desconocer la doctrina jurisprudencial que, ante una diferencia razonable de criterio respecto de la interpretación de normas tributarias, admite que esta dificultad puede ser causa excluyente de culpabilidad, en el campo de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública, hay que convenir en que la aplicación de este criterio no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscita en orden al sentido y alcance de una normativa tan señaladamente susceptible de controversia, pues de otro modo quedaría sin contenido la más común de las infracciones fiscales, deducida de la falta de declaración del hecho imponible". Y la STS de 19-12-1997 declara que: "Aunque es cierto que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria, y por lo tanto la procedencia de sanción, de aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar -en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido- de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, en más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por*

Síguenos en...



*fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. No basta pues que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad".*

*Por ende, la invocación de estas causas no opera de modo automático como excluyentes de la culpabilidad, sino que, han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.*

En el presente caso, y como justificación de la existencia de una interpretación razonable de la norma se afirma que 1) La interpretación de la Compañía no resulta, bajo ningún concepto, descabellada. 2) Existen varias consultas de la DGT donde se concluye que los gastos de seguridad son fiscalmente deducibles para sociedades que pagan dichos gastos para seguridad de empleados. 3) Existe al respecto numerosa jurisprudencia, lo que establece, como mínimo, que numerosa jurisprudencia y genera numerosas discrepancias y dudas interpretativas.

Es de hacer notar que es en el desarrollo de esta pretensión donde la parte debe justificar la existencia de una interpretación razonable de la norma. Ante tal ausencia, debemos acudir a la fundamentación de la demanda para ver que interpretación se ha realizado a la hora de justificar la deducibilidad del gasto y ver si la misma es razonable.

Al respecto, la fundamentación que se realiza consiste en afirmar que *Los gastos son necesarios dado que garantizan, siquiera parcialmente, la seguridad de los miembros del Consejo de Administración, en tanto que éstos son el instrumento necesario para que CARTIVAL pueda desempeñar su actividad económica de gestión de valores.*

Dicha argumentación es del todo insuficiente para justificar la existencia de una interpretación razonable de la norma, máxime cuando ni la jurisprudencia citada ni la consulta de la Dirección General de Tributos referida avalan tal conclusión, obviando la parte que el gasto va referido a la seguridad privada de los domicilios de los miembros del Consejo de Administración. Por otro lado, la mención de la existencia de diversas consultas que no se identifican, ni la existencia de numerosa jurisprudencia sobre la cuestión que tampoco se identifica, avalan que nos encontramos ante una interpretación razonable de la norma.

Para finalizar, es necesario recordar que no concurren ninguno de los requisitos mencionados por la jurisprudencia para que pueda alegarse que la actuación de la parte tiene su causa en una interpretación razonable de la norma, pues ni existe una laguna legal, ni existen dudas sobre la interpretación de la norma, ni la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

Lo hasta ahora expuesto conlleva que decaiga la alegación de falta de tipicidad de la conducta.

Por otro lado, el acuerdo sancionador procede a motivar suficientemente la culpabilidad de la conducta objeto de sanción.

Al respecto, en el acuerdo sancionador se afirma que *La entidad dedujo improcedentemente gastos que no cumplían los requisitos para ello, cuando contaba con los medios suficientes para el correcto cumplimiento de todas sus obligaciones tributarias, debiendo ser la inspección la que supliera tales incumplimientos, lo cual entraña cuando menos una falta de diligencia notable en su actuación. (...) En el presente caso, existe una conducta por parte del sujeto pasivo cuanto menos negligente, ya que ha deducido fiscalmente unos gastos sin tener derecho a ello, que le han proporcionado un enriquecimiento injusto, aun cuando no hubiese existido en un principio ánimo defraudatorio, habiendo sido necesaria la actuación comprobadora de la Administración para regularizar su situación tributaria.*

A juicio de esta Sala, dicha motivación se considera suficiente para acreditar la culpabilidad de la empresa, ya que, no existiendo duda alguna sobre la no deducibilidad de los gastos de seguridad, la mercantil recurrente ha incurrido, aunque sea a título de negligencia, en una falta de diligencia al deducirse gastos de manera improcedente.

Por último, se alega la desproporcionalidad de la sanción impuesta. No obstante, el acuerdo sancionador, a partir del folio 52 "CUANTIFICACIÓN DE LA SANCIÓN DERIVADA DEL ARTÍCULO 195 DE LA LGT" procede a razonar como se ha llegado a determinar el importe de la sanción, sin que por la parte se alegue, en ningún momento, motivo alguno de los que se pueda deducir la existencia de algún error en su determinación, lo que hace que este último motivo también decaiga.

Todo lo expuesto conlleva la desestimación del presente recurso.

#### **NOVENO.-Costas.**

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando la concurrencia de dudas de hecho ni de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, la Sala entiende procedente que se condene al demandante en las costas causadas en este proceso.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

#### **FALLO**

Síguenos en...



Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la mercantil CARTIVAL, S. A. contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2020. Con imposición de costas a la parte demandante.

La presente 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 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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

**PUBLICACIÓN.**-La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

