Retribuciones a los administradores. Requisitos para su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades.
T.E.A.C. (Sala)
Fecha: 9 de abril de 2019
Art. 130 RDLeg. 1564/1989
Art. 66 Ley 2/1995

La deducibilidad de las retribuciones a los administradores exige que conste en los estatutos el carácter retribuido del cargo de administrador y que dicha retribución se establezca en los estatutos con "certeza". Ello requiere que los estatutos precisen el concreto sistema retributivo; que en el supuesto de que el sistema elegido sea una participación en los beneficios de la sociedad se determine perfectamente en los estatutos el porcentaje, no bastando con la fijación de un límite máximo de esa participación; y que en el supuesto de que se estipule en los estatutos una cantidad fija a concretar cada año por la Junta General de Accionistas de la entidad, ha de admitirse la deducibilidad del gasto correspondiente en el ejercicio, siempre que conste el acuerdo de la Junta en el que se aprueba tal dotación.

Se reitera el criterio de la Resolución de este TEAC de 10 de mayo de 2018 (RG 3319/16) que a su vez reiteraba criterio de la resolución de 5 de abril de 2018 (RG 9996/15).

Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2010 (Rec. Casación N.º 4279/2004), de 30 de octubre de 2013 (recurso de casación 131/2012), de 2 de enero de 2014 (Recurso de Casación para la Unificación de la Doctrina Nº 4269/2012); y Sentencias de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2015 (Recurso Casación Nº 1785/2013), y de 25 de junio de 2013 (Rec. 1469/2011).

Resolución de la Dirección General de los Registros y Notariado de 26 de septiembre de 2014

www.datadiar.com

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-03295-2016	23/05/2016	26/05/2016
00-02933-2016	29/04/2016	06/05/2016
00-04709-2016	29/07/2016	31/07/2016
00-07416-2016	30/11/2016	28/12/2016
00-00444-2016	13/01/2016	20/01/2016

SEGUNDO.- En fecha 16 de diciembre de 2015, la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó acuerdo de liquidación del IS 2009 a 2011 a cargo de XY SA del que resultaba una deuda a ingresar de 1.886.626.64 euros, de los que 1.548.272,98 euros correspondían a cuota y 338.353,66 a intereses de demora. El acuerdo se notificó el 17 de diciembre de 2015.

En fecha 22 de abril de 2016, la misma Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó otro acuerdo de liquidación a cargo de XY SA esa vez en relación a su IS 2012 del que resultaba una deuda a ingresar de 859.335,65 euros, de los que

778.799,90 euros correspondían a cuota y 80.535,75 a intereses de demora. El acuerdo se notificó el 26 de abril de 2016.

TERCERO.- Las actuaciones inspectoras de las que resultaron dichos acuerdos se iniciaron el día 5 de marzo de 2014, mediante la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de alcance general referido, entre otros conceptos, al IS 2009 a 2012.

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación relativas al IS se incoaron las siguientes actas; una de disconformidad, de fecha 29 de junio de 2015 en relación al IS de los periodos 2009 a 2011 y otras, de conformidad y disconformidad, el 13 de octubre de 2015, relativas al IS del periodo 2012.

Los hechos relevantes a tener en cuenta para resolver las cuestiones planteadas son:

a) Ajustes realizados en el acuerdo de liquidación A23-Nº 1 (IS 2009 a 2011)

Para el IS de 2009, la Inspección consideró que las retribuciones satisfechas por el sujeto pasivo a los administradores no eran deducibles porque su importe no aparece efectivamente fijado en los estatutos de la entidad, donde tampoco figura un sistema retributivo que permita conocer la cuantía con certeza.

Para el IS de 2010, la Inspección no admitió la deducción de determinados gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual relativos al acontecimiento de especial interés público "Xacobeo 2010", por no haber justificado el coste incremental que tuvo la entidad por la inclusión de la publicidad en sus envases.

También se regularizó, en relación a este ejercicio, la deducción practicada por la entidad en su autoliquidación de 400.000 euros por donaciones (la donación había sido de 1.000.000 euros) realizadas a la SOCIEDAD ANÓNIMA EM por no ser ésta entidad beneficiaria de mecenazgo.

La Inspección, en todos los ejercicios referidos (2009, 2010 y 2011) tampoco admite la deducción de los gastos derivados de los acuerdos internacionales de marketing (591.903,88 euros en 2009, 563.169,45 euros en 2010 y 114.166,04 euros en 2011) satisfechos a la entidad belga ZZS NV, por considerar que no se ha acreditado la realidad de los servicios recibidos ni la relación con la actividad propia de la entidad.

Finalmente, tampoco se admite la deducción de determinados gastos incurridos por atenciones a clientes (247.249,95 euros en 2009, 13.942,23 euros en 2010 y 151.053,01 euros en 2011) correspondientes, concretamente, a la adquisición de diversos productos y tarjetas regalo en DF, por entender que fueron entregados a sus clientes sin contraprestación alguna, no habiéndose acreditado su relación con los ingresos propios de la actividad que desarrolla el sujeto pasivo.

b) Ajustes realizados en el acuerdo de liquidación A23-Nº 6 (IS 2012) (conformidad)

Este acuerdo de liquidación se dictó el 16 de octubre de 2015 para ratificar la liquidación contenida en el acta de conformidad (A01-Nº 6) en la que se corrigió al ajuste extracontable negativo practicado en 2012 para compensar la reversión del deterioro de la participación del 4,05% en L SL. El ajuste negativo declarado fue de 2.418.232,97 euros y el comprobado fue de 996.940,20 euros.

Este acuerdo de liquidación no ha sido impugnado.

c) Ajustes realizados en el acuerdo de liquidación A23-Nº 2 (IS 2012) (disconformidad)

En este acuerdo se practicaron ajustes similares a los del acuerdo de liquidación A23-Nº 1 (IS 2009 a 2011) en lo que se refiere a la retribución de los administradores y los gastos por atenciones a clientes.

Además, no se admitió la deducción de los gastos vinculados al patrocinio del "Programa de preparación de los deportistas españoles de los juegos de Londres 2012" por considerar que debían equipararse a donaciones no deducibles, al haberse tenido en cuenta su importe para calcular el límite de la deducción por acontecimientos de especial interés público previsto en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

Otro ajuste practicado en este ejercicio fue el relativo al deterioro en ciertos activos calificados por la entidad como "activos no corrientes mantenidos para la venta" (2 terrenos y una nave industrial); la entidad dotó por este motivo unos importes, considerándolos deducibles, mientras que para la Inspección, tras haber recabado un dictamen pericial sobre el valor razonable de los elementos, resulta improcedente dicha dotación.

CUARTO.- Asimismo, las actuaciones inspectoras referidas motivaron la imposición de sanciones, al considerar que algunos de los ajustes señalados correspondían a conductas del sujeto pasivo susceptibles de ser consideradas como infracción tributaria.

Así, en relación con los periodos 2009 a 2011, tras incoar el correspondiente expediente punitivo, se impusieron sanciones por un importe total de 281.072,42 euros por la comisión de tres infracciones tributarias leves del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) (dejar de ingresar), una por cada ejercicio. Dichas sanciones fueron impuestas por acuerdo de 14 de julio de 2016 de la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT (A23-Nº 3). El acuerdo se notificó el 18 de julio de 2016.

En cuanto al IS de 2012, y como consecuencia del acuerdo de liquidación A23-Nº 6, que confirmó el acta de conformidad A01-Nº 6, se acordó imponer una sanción por importe de 111.926,80 euros por la comisión de una infracción tributaria leve artículo 193 de la Ley 58/2003 LGT (obtener indebidamente devoluciones). La sanción fue impuesta por acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT (A23-Nº 5). El acuerdo se notificó el 21 de abril de 2016.

Adicionalmente, y también en relación al IS de 2012 y como consecuencia del acuerdo de liquidación A23-Nº 2, derivado del acta de disconformidad A02-Nº 2, se impuso una sanción por importe de 1.630,80 euros por la comisión de una infracción tributaria leve artículo 193 de la Ley 58/2003 LGT (obtener indebidamente devoluciones). En esta sanción se dedujo el importe de la sanción referida en el párrafo anterior. La sanción fue impuesta por acuerdo de 28 de octubre de 2016 de la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT (A23-Nº 4). El acuerdo se notificó el 4 de noviembre de 2016.

QUINTO.- Disconforme con los acuerdos de liquidación e imposición de sanción referidos, el interesado interpuso, ante este Tribunal Central, las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, con solicitud de puesta de manifiesto. La dirigida contra el acuerdo de liquidación del IS 2009 a 2011 (A23-Nº 1) se presentó el

13 de enero de 2016 y se registró con el número 00-444-16; la dirigida contra el acuerdo de liquidación del IS 2012 (A23-Nº 2) se presentó el 23 de mayo de 2016 y se registró con el número 00-3295-16; la dirigida contra el acuerdo de imposición de sanción del IS 2009 a 2011 (A23-Nº 3) se presentó el 29 de julio de 2016 y se registró con el número 00-4709-16; la dirigida contra el acuerdo de imposición de sanción del IS 2012 (A23-Nº 5) (conformidad) se presentó el 29 de abril de 2016 y se registró con el número 00-2933-16; y la dirigida contra el acuerdo de imposición de sanción del IS 2012 (A23-Nº 4) (disconformidad) se presentó el 30 de noviembre de 2016 y se registró con el número 00-7416-16

Tras las correspondientes puestas de manifiesto de los expedientes, la entidad ha presentado escritos de alegaciones en los que expone los motivos por los que se opone a los actos administrativos impugnados.

En síntesis, pueden señalarse, como alegaciones referidas a los acuerdos liquidatorios, las siguientes:

Que las retribuciones satisfechas a los administradores sí deben considerarse deducibles porque aparecen contempladas en los estatutos, no siendo necesario a estos efectos que se determine en ellos el sistema exacto de cuantificación de la retribución.
Subsidiariamente, y en relación a esta cuestión de la retribución de los administradores, entiende que deberían aplicarse, al menos, las normas de las operaciones vinculadas para fijar el importe que, en condiciones normales de mercado, se habría pactado para retribuirles, ya que la sociedad y los administradores son partes vinculadas.
Igualmente de forma subsidiaria, se pide la aplicación de las normas contenidas en el artículo 15 de la Ley 27/2014, de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).
En cuanto a la deducción por acontecimientos de especial interés público por gastos de publicidad y propaganda de proyección plurianual, defiende que la Inspección no es competente para cuestionar la aptitud de los gastos incurridos para formar parte de la base de la deducción, cuando ya han sido aceptados por el consorcio del evento correspondiente (en este caso, el "Xacobeo 2010"). Además, ello supondría quebrantar los principios de confianza legítima y seguridad jurídica.
En todo caso, sostiene que no es necesario justificar el coste incremental que ha supuesto la inclusión de la publicidad en los envases para poder disfrutar de la deducción, cuya base puede incluir el coste total de los envases.
Subsidiariamente, en caso de no poder aplicarse la deducción por acontecimientos de especial interés público por gastos de publicidad y propaganda de proyección plurianual, se pide la aplicación de la deducción por los donativos hechos a la SOCIEDAD ANÓNIMA EM.
En relación a los gastos derivados de acuerdos internacionales de marketing, remarca que deben también considerarse como deducibles. Respecto de los gastos repercutidos por ZZS NV por los contratos suscritos con K, CE y M, entiende la entidad reclamante que se ha justificado suficientemente la realidad y necesidad del gasto. Respecto a los gastos repercutidos por los contratos suscritos con SP & CO KG, aunque no existan ventas a la esa entidad, lo cierto es que la misma se configura como prestadora de servicios a sus afiliados en lugar de como compradora y vendedora en nombre propio. En cualquier caso, considera que se ha acreditado que los servicios sí se han prestado por esta entidad y que contribuyen a las ventas realizadas, por lo que ha de admitirse su deducibilidad.
En cuanto a los gastos por atenciones a clientes defiende que son deducibles porque están directamente vinculados a las ventas, ya que los productos y tarjetas regalos a que se refieren se entregan a los clientes cuando alcanzan un determinado nivel de compras.

Los gastos por patrocinio del "Programa de preparación de los deportistas españoles de los juegos de Londres 2012" no son, tal como considera la Inspección, donaciones no deducibles, porque tienen por finalidad promocionar la venta de bienes.
Finalmente, en cuanto al ajuste por el deterioro de determinados activos, considera la entidad que la comprobación de valor de dichos elementos, efectuada por la Administración, no está suficientemente motivada ni ha sido emitida tras un reconocimiento físico presencial de los bienes en cuestión. Remarca, a este respecto, que no consta en el expediente un certificado de los estudios de mercado en que se fundamenta la valoración. En el caso concreto de la nave industrial, señala que se ha establecido el valor capitalizando los precios de oferta de alquiler de naves similares, siendo sin embargo este método "poco riguroso" porque puede ser fácilmente alterado y además, porque los precios de oferta son superiores a los precios que finalmente se fijan, que son los que deben considerarse de mercado.
Las alegaciones contra los acuerdos de imposición de sanción, al margen de lo que pudiera resultar en cuanto a éstos del examen de las cuestiones planteadas en relación a los acuerdos liquidatorios, pueden resumirse en que no se ha motivado suficientemente la culpabilidad, que no se ha respetado la presunción de inocencia y ha habido una interpretación razonable de la norma. En el caso de la sanción impuesta en relación al IS del periodo 2012 (A23-Nº 5) vinculada al ajuste practicado en conformidad, resalta que el mismo no ha producido perjuicio económico alguno a la Hacienda Pública, por cuanto el exceso de ajuste negativo del deterioro practicado fue corregido en 2013.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Analizar la deducibilidad de la retribución satisfecha en cada ejercicio a los administradores, al margen de valorar, en su caso, las cuestiones planteadas con carácter subsidiario.

- Determinar la procedencia de las deducciones practicadas por la entidad por su participación en determinados acontecimientos de especial interés público, incurriendo en gastos de publicidad y propaganda de proyección plurianual.

- En su caso, y teniendo en cuenta lo anterior, valorar la aplicabilidad de la deducción por los donativos satisfechos a la SOCIEDAD ANÓNIMA EM.

- Analizar la deducibilidad de los gastos derivados de acuerdos internacionales de marketing.

- Analizar la deducibilidad de los gastos por atenciones a clientes

- Analizar la deducibilidad de los gastos incurridos en relación al patrocinio del "Programa de preparación de los deportistas españoles de los juegos de Londres 2012".

- Considerar la corrección de los valores comprobados por la Inspección de los terrenos y la nave industrial y, consecuentemente, estudiar el ajuste practicado en relación con el posible deterioro de dichos elementos.

- Finalmente, analizar la procedencia de las sanciones impuestas.

CUARTO.- El primer asunto a tratar es, por tanto, la deducibilidad de la retribuciones satisfechas a los administradores en los ejercicios objeto de comprobación.

La Inspección las ha considerado partidas no deducibles en los ejercicios objeto de comprobación por no concurrir el requisito de certeza (de la fijación de un importe en los Estatutos Sociales) establecido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 5 de febrero de 2015 (Recurso de Casación 2795/2013), que se remite, a su vez, a la Sentencia de 21 de enero de 2010 (Recurso de Casación 4279/2004).

El contribuyente sostiene, por el contrario, que las retribuciones satisfechas a los administradores en los ejercicios objeto de comprobación, sí han de considerarse deducibles porque aparecen contempladas en los estatutos, no resultando necesario, a estos efectos, que se determine en ellos el sistema exacto de cuantificación de tal retribución.

Como bien recoge en sus acuerdos la Inspección son, esencialmente, dos los requisitos que deben cumplirse para la que la retribución satisfecha a los administradores de la entidad sea gasto deducible, para ésta, en su Impuesto sobre Sociedades: que la posibilidad de retribuirles esté expresamente prevista en los estatutos sociales y que esa previsión permita conocer el importe a satisfacer con certeza.

Efectivamente, procede comenzar el análisis sobre esta cuestión remarcando que el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 2 de enero de 2014 (Rec. Casación Unificación de Doctrina N.º 4269/2012) vino a confirmar expresamente que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, ya sea bajo la vigencia de la Ley 43/1995 o del RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), para que las retribuciones satisfechas a quien desempeñe el cargo de administrador de la entidad (sujeto pasivo del IS) sean deducibles es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil; por tanto, resulta necesario analizar lo que dispone, en cuanto a la retribución de los administradores, dicha legislación mercantil, y, particularmente, qué requisitos se establecen en ella. A este respecto, recordemos que la Inspección, en el acuerdo, ya resalta los que, a su juicio, son estas exigencias: 1) que el cargo de administrador sea retribuido según los estatutos de la entidad y 2) que la previsión estatutaria permita conocer el importe de tal retribución con suficiente certeza.

Comenzando por estudiar la exigencia de la constancia estatutaria del carácter retribuido del cargo de administrador, conviene adelantar que se trata de un requisito reiteradamente manifestado por la jurisprudencia del TS, pudiendo citarse, a estos efectos, las Sentencias de 6 de febrero de 2008 (Rec. 7125/2002), 13 de noviembre de 2008 (Recursos de Casación nº 2578/2004 y nº 3991/2004), 21 de enero de 2010 (Rec. 4279/2004) y 11 de marzo de 2010, que, aunque referidas a la anterior legislación, contienen criterios aplicables a ejercicios regulados bajo la óptica del

TRLIS de acuerdo con el criterio del propio TS expresado en la ya citada Sentencia de 2 de enero de 2014.

Antes de analizar los referidos pronunciamientos del Alto Tribunal, conviene que recojamos los preceptos de la legislación mercantil más relevantes sobre esta cuestión. Así, teniendo en cuenta los ejercicios a los que se refiere la comprobación descrita en el presente expediente, y la propia naturaleza de la entidad interesada, debe citarse, en primer lugar, el artículo 130 del antiguo Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, TRLSA), hoy derogada, señalaba: La retribución de los Administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias sólo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4 por 100, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.

En línea con lo anterior, el artículo 9 del TRLSA establecía "En los estatutos que han de regir el funcionamiento de la sociedad se hará constar: (...) h) ...el número de administradores, ... y el sistema de su retribución, si la tuvieren."

El artículo 66 de la hoy también derogada Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (en adelante, LSRL), que disponía que

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

2. Cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos determinarán concretamente la participación, que en ningún caso podrá ser superior al 10 por 100 de los beneficios repartibles entre los socios.

www.datadiar.com

3. Cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General.

Puede citarse, también, lo que dispuso la Ley 1/2010, de 2 de julio, por la que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TRLSC), con la que se derogaron las citadas TRLSA y LRSL, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de septiembre de 2010, y que, sobre esta cuestión establecía, en la redacción original de su artículo 217, que:

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

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos.

Los siguientes artículos de la TRSLC regulan las especialidades de la remuneración a los administradores consistente en la participación en beneficios, tanto en sociedades limitadas (primer párrafo del artículo 218) como en sociedades anónimas (segundo párrafo del artículo 218), y de la remuneración mediante la entrega de acciones (artículo 219).

Conviene remarcar que todos estos preceptos han sido modificados a través de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, entrando en vigor dicha modificación el 1 de enero de 2015 (por lo que se trata de unos cambios que no son de aplicación al caso presente teniendo en cuenta cuáles eran los ejercicios objeto de comprobación).

Volviendo a la cuestión que aquí interesa (la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores de una entidad) es destacable la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2010 (Rec. Casación N.º 4279/2004) en la que, acerca de la relevancia de que constase en los estatutos el carácter retribuido del cargo de administrador y sobre la certeza que ha de exigirse al sistema retributivo que ahí se fije, se señaló lo siguiente (el subrayado es nuestro):

Concluyendo, como señalamos en nuestras Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Quinto y Noveno), «a efectos fiscales, en virtud de las normas mercantiles y tributarias, la posibilidad de retribuir a los administradores de sociedades anónimas y, como consecuencia, considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende en todo caso de que estos últimos estén previstos en los estatutos sociales. El protagonismo que la L.S.A. reclama de los estatutos en este concreto punto, según ha venido afirmando la Dirección General de Registros y del Notariado (D.G.R.N.), en lo que ya constituye una cláusula de estilo, está "en armonía con su naturaleza de norma rectora de la estructura y funcionamiento de la entidad y con la exigencia de plenitud y especificación en sus determinaciones y para garantía de los legítimos intereses de los socios actuales y futuros" [entre otras, Resoluciones de 20 de febrero de 1991 (BOE de 5 de marzo de 1991), FD 3; y de 26 de julio de 1991 (BOE de 5 de septiembre de 1991), FD 2]. Desde el punto de vista estrictamente fiscal, interesa únicamente observar que la previsión estatutaria es la que permite determinar que para la sociedad esa remuneración -y no otra- es obligatoria, o, dicho de manera más precisa, que el gasto, de conformidad con el art. 13 de la L.I.S ., puede calificarse como necesario para el ejercicio de la actividad y no -total o parcialmente- como una liberalidad».

www.datadiar.com

QUINTO

No siendo, como hemos dicho, cuestionable la necesidad de que la remuneración de los administradores venga determinada en los estatutos de la sociedad para que puedan ser considerados fiscalmente deducibles, la cuestión gira en torno a precisar cuándo puede considerarse que dicha retribución aparece efectivamente fijada y, por ende, debe considerarse obligatoria. En este sentido, comenzamos poniendo de manifiesto en las referidas Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo) que, para considerar que la remuneración de los administradores es un gasto obligatorio a efectos de su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades no basta con que los estatutos sociales hagan una mención a las mismas, sino que, además, como ha señalado la Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal de 21 de abril de 2005 (rec. cas. núm. 249/2005), «la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos con certeza y no ser contraria a lo dispuesto» en el art. 130 del T.R.L.S.A. [FD Tercero ; recogen esta afirmación la Sentencia de la Sala Primera de 12 de enero de 2007 (rec. cas. núm. 494/2000), FD Tercero; y la Sentencia de esta Sala de 6 de febrero de 2008 (cit., FD Tercero], no pudiendo «modificarse por el Consejo de Administración, pues para hacerlo es necesario modificar los Estatutos en Junta General» (Sentencias de 21 de abril de 2005, cit., FD Tercero; de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008 , cit., FD Tercero). Y para que pueda apreciarse que los estatutos establecen la retribución de los administradores «con certeza» es preciso que se cumplan, al menos, tres requisitos que especificamos en las Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo), de los cuales sólo dos de ellos es preciso subrayar ahora para la resolución de este proceso. El

primero de ellos es que, como ha advertido la citada Sentencia de 21 de abril de 2005 , los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo», de manera que «[n]o es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento» (FD Tercero; se citan las Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 18 de febrero y 26 de julio de 1991; en el mismo sentido, Sentencias de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008 , cit., FD Tercero). «Los Estatutos -en efecto- no pueden recoger los distintos sistemas legales de retribución y dejar a la junta la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento, sino que deben precisar el sistema retributivo a aplicar de modo que su alteración exigirá la previa modificación estatutaria» (FD Tercero; se citan las Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 25 de marzo y 4 de octubre de 1991; en los mismos términos, Sentencia de 6 de febrero de 2008 , cit., FD Tercero).

Así lo ha puesto de manifiesto, por lo demás, la D.G.R.N. al señalar, por ejemplo, con fundamento en los arts. 9.h), in fine , y 130, ambos del T.R.L.S.A ., que «cuando se prevea retribución para los administradores», los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo, de modo que su alteración exigirá la oportuna modificación estatutaria previa» (Resolución de 20 de febrero de 1991, cit., FD 3); que «[n]o es suficiente la mera previsión estatutaria de varios sistemas alternativos dejando al arbitrio de la Junta la determinación de cuál de ellos haya de aplicarse en cada momento» (Resolución de 26 de julio de 1991, cit., FD 2); y que «lo que resulta inexcusable, si se quiere retribuir a estos cargos, es la determinación estatutaria clara e inequívoca del específico sistema de retribución que podría aplicarse, definido de modo preciso, completo y ajustado a los límites legales» [Resolución de 17 de febrero de 1992 (BOE de 14 de mayo de 1992), FD 3]. En suma, en primer lugar, aunque las sociedades anónimas pueden optar por diferentes sistemas de retribución, sea cual fuere la modalidad por la que se opte -una remuneración fija, una cantidad variable, o un sistema mixto que combine los anteriores-, ésta debe quedar reflejada claramente en los estatutos de la entidad.

Ahora bien, como asimismo recalcábamos en las tantas veces citadas Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo), es evidente que con la mera designación en los estatutos de la «forma de retribución» no se cumple el mandato legal. Además, en segundo lugar, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, contrariamente a lo que mantiene la representación procesal de XXX, S.A. (pág. 3 de su escrito de oposición), no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos. Así lo ha afirmado en términos contundentes esta Sección cuando, en las Sentencias de 17 de octubre de 2006 (FD Cuarto) y de 6 de febrero de 2008 (FD Tercero), varias veces citadas, ha dejado claro que «cuando la retribución se basa en una participación en los beneficios los estatutos deben determinar concretamente la participación, condicionándose la detracción a la cobertura de determinadas atenciones». En este sentido, y para el ámbito estrictamente mercantil, la D.G.R.N. ha indicado que no es «suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución sin indicar cuál será el contenido de ésta» (Resolución de 20 de febrero de 1991 (cit., FD 3); y que «la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias, es decir, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los estatutos con toda certeza, y ser también claramente determinable su base», porque, en otro caso «la inseguridad de la fijación, sobre su propia variabilidad, podría redundar [tanto] en perjuicio de los administradores», «como de los propios accionistas -y especialmente de los minoritarios, cuya participación podría eventualmente verse afectada por la decisión de la mayoría de atribuir una

participación elevada a los administradores-», «además de que las cautelas que introduce la ley, al exigir que sea cubiertas determinadas atenciones que estima preferentes (cfr. art. 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) no quedarían completadas sin una exacta fijación de la participación en los beneficios» [Resolución de 6 de mayo de 1997 (BOE de 30 de mayo de 1997), FD 2].

Estas dos exigencias (constancia estatutaria y certeza del sistema retributivo fijado en los estatutos) ya han sido remarcadas por otras resoluciones de este Tribunal Central, pudiendo citarse la Resolución de 5 de abril de 2018 (RG 9996/15) o la de 10 de mayo de 2018 (RG 3319/16); según la jurisprudencia del Tribunal Supremo se trata de una exigencia (doble) que, aunque también tutela el interés de los administradores, tiene por finalidad primordial favorecer la máxima información a los socios de la entidad para facilitar el control de la actuación de los administradores en una materia especialmente sensible.

De acuerdo con todo lo expuesto, podemos determinar que, a afectos de analizar la deducibilidad por parte de la entidad de las retribuciones satisfechas a los administradores, procede confirmar, en primer lugar que, en el caso de XY SA, sus estatutos contenían la correspondiente y preceptiva previsión retributiva en su artículo 30, según el cual:

Retribución de los Administradores.

La Junta General decidirá lo que los Administradores percibirán por gastos y dietas de asistencia a sus reuniones.

Los Administradores tendrán derecho a una participación en los beneficios líquidos de cada Ejercicio. La Junta determinará su forma de distribución y la cuantía total que sumados todos los conceptos no podrá exceder del 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio o de los límites que legalmente se hayan establecido en aplicación de las disposiciones que regulan la materia y con especial observancia de lo dispuesto en la Ley aplicable.

Pero es preciso continuar en el análisis para comprobar si dicha previsión establece un sistema retributivo para los administradores con el suficiente grado de certeza que, atendiendo a la doctrina y a la jurisprudencia le es exigible, siendo relevante que, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, no bastará con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los Estatutos (así lo ha dispuesto reiteradamente el Tribunal Supremo como ya quedó recogido en la Sentencia de 21 de enero de 2010 anteriormente transcrita).

El propio Tribunal Supremo, además, en su sentencia de 30 de octubre de 2013 (recurso de casación 131/2012), afirma que la retribución de los administradores solo será deducible cuando haya respetado las previsiones legales y estatutarias, expresándose en los siguientes términos:

Las retribuciones de los administradores son un gasto deducible cuando cumplen los requisitos legales exigidos para esa deducción.

Esos requisitos legales son los que se derivan de la totalidad del ordenamiento jurídico y de modo expreso de los estatutos de la entidad que efectúa la deducción.

El alcance de la afirmación precedente es el de que las retribuciones de los administradores no pueden traicionar las reglas que rigen la vida de la entidad que

retribuye, es decir, sus Estatutos. En consecuencia, al establecer los Estatutos la gratuidad del cargo de administrador es obligado rechazar la deducción de retribuciones que frontalmente infringen los Estatutos de la entidad pagadora.

En segundo término, tampoco pueden, las mencionadas retribuciones, defraudar las reglas que rigen el adecuado comportamiento de un ordenado comerciante, en los términos exigidos por el Código de Comercio , pues pocas cosas más contrarias a ese comportamiento ordenado que las que otorgan retribuciones del monto de las aquí contempladas a una sociedad con pérdidas. Afirmar que como la sociedad prácticamente pertenece al administrador es irrelevante el efecto que a los resultados de la entidad producen las retribuciones de los administradores, olvida que formalmente se trata de una entidad con personalidad jurídica propia y distinta a la del administrador y que las exigencias económicas, comerciales y de lealtad debidas a la entidad que efectúa las retribuciones no se pueden identificar con las de la persona que es titular de los títulos representativos de la entidad.

Por último, y como ya pusimos de relieve en nuestra sentencia de 22 de diciembre de 2011 , en materia de Autonomía de la Voluntad rigen los principios que allí declaramos y ahora reiteramos. En dicha sentencia afirmábamos en el último párrafo del fundamento séptimo: "Es verdad que el artículo 1.255 del Código civil establece la libertad de pactos, pero es también evidente que tal precepto fija unos límites a estos pactos: la de no ser contrarios a la moral, el orden público y él perjuicio de tercero. Cuando estos pactos excedan de los parámetros socialmente aceptables es claro que tales pagos no pueden ser considerados como retribuciones sino como meras liberalidades, no generadoras de un gasto deducible. La determinación de cuando estos pagos exceden estos límites es un problema que ha de resolverse a la vista de las circunstancias de cada caso, primero, por la Administración, y, en último término, por los tribunales.".

datadiar.com

Es decir, una entidad puede retribuir a sus administradores como tenga por conveniente, pero tales percepciones, por el concepto de retribuciones, no pueden exceder de los límites socialmente admisibles so pena de convertirlas en liberalidades que impidan su deducción a la entidad que las efectúa y que obliga a que sean gravadas en el perceptor como donaciones efectuadas por un extraño.

En el mismo sentido, el Tribunal Supremo en su sentencia de 2 de enero de 2014 (Recurso de Casación para la Unificación de la Doctrina Nº 4269/2012) reitera que la interpretación de la cuestión de la deducción de la retribución de los administradores se debe realizar atendiendo al estricto cumplimiento de la legislación mercantil. En el Fundamento de Derecho Quinto de dicha sentencia consta lo siguiente:

La cuestión, por tanto, no se centra en la "necesariedad" del gasto como a veces se pretende, sino en su "legalidad", que, ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los Administradores en los respectivos textos que las regulan. Tal legalidad hay que entenderla referida, como también hemos señalado, no sólo a los Estatutos sino a los límites que de la totalidad del ordenamiento jurídico pueden inferirse a la vista de las circunstancias concurrentes.

Este Tribunal Central entiende que cuando la previsión estatutaria (del carácter retribuido de los administradores) estipula una cantidad fija a concretar cada año por la Junta General de Accionistas de la entidad, ha de admitirse la deducibilidad del gasto correspondiente en el ejercicio, siempre que conste el acuerdo de la Junta en el que se aprueba tal dotación. Así lo recogimos en nuestra ya citada Resolución de 10 de mayo de 2018 (RG 3319/16) apoyándonos, esencialmente, en lo dispuesto en el FD 3º

de la Sentencia dictada por la sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2015 (Recurso Casación Nº 1785/2013) (el subrayado es nuestro):

"1. La retribución de los administradores debe venir determinada en los estatutos sociales, de acuerdo con lo previsto en los arts. 217, 23 e) LSC y art. 124.3 RRM que prevén que se fije un "sistema de retribución" en los mismos. Aún no siendo aplicable al presente supuesto por razones temporales, el sistema retributivo ha sido ampliamente modificado, a la vez que mejor determinado por la Ley 31/2014 de 3 de diciembre por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del Gobierno corporativo (en adelante, Ley 31/2014), concretamente el art. 217 LSC (remuneración de los administradores). Tal exigencia, que opera también como tutela para los administradores, tiene por finalidad principal, como señala la STS 893/2012, de 19 de diciembre de 2011, potenciar la máxima información a los accionistas, presentes y futuros, a fin de facilitar el control de la actuación de aquéllos, dada la contraposición entre los intereses particulares de los mismos en obtener la máxima retribución posible y los de la sociedad en aminorar los gastos y los de los accionistas en maximizar los beneficios repartibles.

Por sistema de retribución puede entenderse el conjunto de reglas encaminadas a determinar la retribución. La LSC concede un amplio margen de libertad para fijar en los estatutos el sistema de retribución. A pesar de expresarse la norma reglamentaria en singular, nada se opone para que el sistema revista una cierta complejidad o sistemas mixtos como así lo ha señalado esta Sala, entre otras sentencias, la más reciente, la STS 411/2013, de 25 de junio, siguiendo las SSTS 893/2011, de 19 de diciembre. 25/2012 de 10 de febrero y 441/2007, de 24 de abril, fijando como doctrina según la cual "[se deja a los redactores de los estatutos una amplia libertad en la elección del sistema (cantidad fija a pagar al principio o al final de la relación, sueldo, dietas de asistencia, participación en ganancias, combinación de esos sistemas .. .). Y como sostiene la STS 1147/2007, de 21 de octubre, debe atenderse al interés de los accionistas en no verse sorprendidos por cláusulas de indemnización pactadas por los consejeros, actuando en nombre de la sociedad, con motivo de su cese", pues, como señala la STS 441/2007, de 24 de abril , su finalidad es "proteger a los accionistas de la posibilidad de que los administradores la cambien (la retribución) por propia decisión" .

Solo la retribución mediante el sistema de participación en beneficios para las Sociedades Anónimas y las Sociedades de Responsabilidad Limitada y el consistente, para las primeras, en la entrega de acciones o de derechos sobre acciones (stock options) ha merecido una especial atención, en los arts. 218 y 219 LSC (hoy modificados por la Ley 31/2014 , apartados 11 y 12).

Sin embargo, para las sociedades de responsabilidad limitada, el art 217.2 LSC fijaba un sistema determinado, pero alternativo, "cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración ... será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General de conformidad con lo previsto en los estatutos".

La Ley de Sociedades de Capital hasta la promulgación de la Ley 31/2014, no se había preocupado de regular la retribución de cada uno de los administradores, en función de las responsabilidades atribuidas. Tan solo el art. 124.3 del RRM , señalaba que, salvo disposición contraria de los estatutos, la retribución correspondiente a los administradores será igual para todos ellos, posibilidad que, con frecuencia, se encomendaba al Consejo de administración, con base en su competencia para regular su propio funcionamiento (art. 245.2 LSC), sin perjuicio de que los estatutos puedan fijar criterios generales sobre los que acordar el reparto retributivo.

Se completa la información sobre la retribución de los administradores con el art. 260 LSC, según el cual, "la memoria deberá contener, además de las indicaciones específicamente previstas por el Código de Comercio, por esta ley, y por los desarrollos reglamentarios de éstas, al menos, las siguientes: (...) Novena.- El importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo-."

2. En el presente caso, el sistema de retribución de los administradores previsto en el art. 28 de los estatutos sociales de XXX, S.A. ha sido considerado por la sentencia recurrida de "imprecisa" y "vaga" , pues, invocando la Resolución de la DGRN de 17 de febrero de 1992 , se requiere que el sistema de remuneración que pueda aplicarse esté definido en los estatutos de forma "clara" e "inequívoca" .

Ciertamente la Ley exige que, además de la constancia retributiva de los administradores en los estatutos, el sistema de remuneración sea claro y preciso, y los términos del art. 28 del ordenamiento estatutario de la recurrente lo son: "el órgano de administración será retribuido, consistiendo la retribución en una cuantía fija de dinero, en concreto de servicios prestados determinada anualmente por la junta general de accionistas" . Por un lado, no deja lugar a dudas de que se fija un sistema de retribución, "una cantidad fija de dinero", y por otro, un procedimiento para su determinación, "por acuerdo de la junta general fijado anualmente" . Es verdad que el precepto estatutario podía haber sido más concreto, completando la determinación de la cuantía con unos criterios generales que sirvieran de base para su fijación, no tanto en interés de los accionistas sino en interés de los propios administradores.

Pero obsérvese que en las consideraciones que preceden en el apartado 1 de este fundamento destacamos que el art. 217.2 LSC establecía para las sociedades limitadas un sistema análogo al previsto en el art. 28 de los estatutos de ..., S.A. cuando la retribución no está vinculada a la participación en beneficios: "la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general". También, la OM JUS/3185/2010, de 9 de diciembre de 2010 por la que se aprueban los estatutos tipo de las sociedades de responsabilidad limitada recoge como opción válida para fijar el sistema de retribución el de la "cuantía fija determinada por la Junta General para cada ejercicio económico" (art. 9.2º a). Por tanto, el sistema retributivo denunciado en la impugnación de acuerdos sociales a que se contrae el presente recurso ni puede ser tildado de impreciso y vago, ni de equívoco o poco claro. Aunque el precepto legal era aplicable para las sociedades limitadas porque los sistemas de retribución eran más reducidos para este tipo social, no por ello la fórmula empleada en el precepto estatutario examinado dejaba de ser inequívoco por el hecho de tratarse de una sociedad anónima que, además, en el presente caso, es de base cerrada y de carácter familiar. La Ley 31/2014, ha sancionado el sistema previsto en los estatutos de la sociedad recurrente.

El sistema de retribución acordado, está en línea con la corriente doctrinal que fijamos en las SSTTS reproducidas al comienzo de este fundamento (....). También, la más reciente doctrina de la DGGRN, ha seguido el mismo criterio de declarar la validez del sistema retributivo consistente en la cantidad que fije la junta general en cada ejercicio (...)."

También sirvió de fundamento para la conclusión alcanzada en dicha resolución de este Tribunal Central de mayo de 2018 la resolución de la Dirección General de los Registros y Notariado de 26 de septiembre de 2014 (que se remite a las de 12 de noviembre de 2003, 16 de febrero y 7 de marzo de 2013 y 17 de junio de 2014) que viene a admitir dicha fijación del sistema de retribución (cuando se estipula una cuantía fija) en el supuesto de una sociedad anónima (el subrayado es nuestro):

La calificación negativa del registrador Mercantil no puede ser mantenida. Dice así el artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital: «1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución. 2. En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos».

La interpretación de este precepto (que procede del artículo 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitadas), ha dado como resultado una abundante doctrina de esta Dirección General (vid. «Vistos»), de la que resulta que la previsión de retribución del cargo de administrador no consistente en una distribución de beneficios requiere a efectos de inscripción en el Registro Mercantil de dos requisitos: su expresa previsión estatutaria y la determinación del concreto sistema retributivo (vid. Resolución de 15 de septiembre de 1999).

Las anteriores exigencias se traducen como afirmara la Resolución de 12 de noviembre de 2003 (cuyo criterio ha sido reiterado en las Resoluciones de 16 de febrero y 7 de marzo de 2013 y 17 de junio de 2014), en la exigencia de que se prevea en estatutos, de forma expresa, que el administrador es retribuido, para así destruir la presunción de gratuidad, así como la determinación de uno o más sistemas concretos de retribución (sueldo mensual o anual, seguros de vida, planes de pensiones, utilización en beneficio propio de bienes sociales, entrega de acciones o derechos de opción, ...), de suerte que en ningún caso quede a la voluntad de la junta general su elección o la opción entre los distintos sistemas retributivos, que pueden ser cumulativos pero no alternativos.

De este modo cuando la previsión estatutaria es que el órgano de administración sea retribuido mediante una cantidad fija, no le corresponde a la junta decidir si la cantidad se ha de satisfacer o no (vid. Resoluciones de 15 de septiembre de 1999 y 15 de abril de 2000), sino tan sólo la fijación de la cuantía concreta de la misma para el ejercicio correspondiente, de acuerdo con el sistema o sistemas de retribución previstos en los estatutos, y ello como garantía tanto para los socios como para los propios administradores.

Sin embargo, entiende este Tribunal Central que este sistema no es el recogido en el ya citado artículo 30 de los Estatutos de XY SA, sus estatutos contenían la correspondiente y preceptiva previsión retributiva en su artículo 30, según el cual, y como afirmación esencial en lo que aquí interesa, se señala que La Junta determinará su forma de distribución y la cuantía total que sumados todos los conceptos no podrá exceder del 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio o de los límites que legalmente se hayan establecido en aplicación de las disposiciones que regulan la materia y con especial observancia de lo dispuesto en la Ley aplicable.

Entiende este Tribunal que, de la mera lectura del precepto estatutario trascrito, se desprende que, como mantuvo la Inspección de tributos, los estatutos de XY, S.A. no cumplen con los requisitos antes expuestos, que permitirían considerar deducibles, en el IS, las remuneraciones de los Administradores de dicha sociedad, dado que,

aunque pudiera entenderse que se establece como obligatorio satisfacerles alguna cantidad , no recoge una concreta modalidad de retribución, sino que únicamente prevé un límite cuantitativo máximo de la misma para cuando se dé tal eventualidad (el 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio o de los límites que legalmente se hayan establecido en aplicación de las disposiciones que regulan la materia y con especial observancia de lo dispuesto en la Ley aplicable); límite máximo que, además, como hemos señalado, no es suficiente a los efectos de permitir la deducibilidad de la remuneración de los miembros del Consejo de Administración, dado que, conforme a todo lo expuesto, ha de exigirse que, si el sistema retributivo elegido es el de un porcentaje de participación en los beneficios de la entidad, dicho porcentaje esté perfectamente determinado.

En definitiva, procede desestimar las pretensiones que, a este respecto, plantea la entidad reclamante, debiendo confirmar el acuerdo liquidatorio en este punto ya que los estatutos de XY, S.A. no establecían, para los ejercicios objeto de la comprobación, el sistema de retribución de los administradores de la sociedad «con certeza», por lo que no puede concluirse que las cantidades satisfechas por dicha sociedad a tales administradores en esos ejercicios fueran obligatorias, necesarias y, por lo tanto, deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta que para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del IS en virtud de su normativa, no basta con que dicho gasto se haya efectivamente producido, sino que es "conditio sine qua non" que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable.

QUINTO.-La siguiente cuestión a tratar se refiere a la deducción por la colaboración de la entidad en la promoción de determinados acontecimientos de especial interés público, particularmente por los gastos de publicidad y propaganda de proyección plurianual en que incurrió correspondientes al evento "Xacobeo 2010".

Dice en primer lugar el reclamante que la Inspección no es competente para cuestionar la aptitud de los gastos incurridos para formar parte de la base de la deducción cuando ya han sido aceptados por el consorcio del evento "Xacobeo 2010". Además, a su juicio, ello supondría quebrantar los principios de confianza legítima y seguridad jurídica.

La cuestión debe resolverse a la luz de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de la Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos fiscales al Mecenazgo:

Artículo 27. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

1. Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.

2. La Ley que apruebe cada uno de estos programas regulará, al menos, los siguientes extremos:

a) La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años.

b) La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo.

En dicho consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda.

Para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda.

c) Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas.

d) Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los límites del apartado siguiente.

3. Los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:

PRIMERO.-Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

www.datadiar.com

El importe de esta deducción no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley.

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto.

Esta deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a los efectos establecidos en el artículo 44 del mismo.

(...)

4. La Administración tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales, practicando, en su caso, la regularización que resulte procedente.

(...)"

A su vez, el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (redacción vigente a partir de 2008) dice:

"Artículo 7. Contenido y ámbito de aplicación.

1. La aplicación de los beneficios fiscales, a efectos de lo previsto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, estará sujeta, en todo caso, a la ley específica por la que se apruebe el programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés público correspondiente.

2. La aplicación de los beneficios fiscales requerirá el reconocimiento previo de la Administración tributaria conforme al procedimiento regulado en este capítulo.

3. La Administración tributaria podrá comprobar el cumplimiento de los requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales a que se refiere este capítulo y practicar, en su caso, la regularización que resulte procedente."

"Artículo 8. Requisitos de los gastos, actividades u operaciones con derecho a deducción o bonificación.

1. A efectos de la aplicación de los incentivos fiscales previstos en el apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, se considerará que los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual cumplen los requisitos señalados en dicho apartado cuando obtengan la certificación acreditativa a que se refiere el artículo 10 de este Reglamento y reúnan las siguientes condiciones:

a) Que consistan en:

1.º La producción y edición de material gráfico o audiovisual de promoción o información, consistente en folletos, carteles, guías, vídeos, soportes audiovisuales u otros objetos, siempre que sean de distribución gratuita y sirvan de soporte publicitario del acontecimiento.

2.º La instalación o montaje de pabellones específicos, en ferias nacionales e internacionales, en los que se promocione turísticamente el acontecimiento.

3.º La realización de campañas de publicidad del acontecimiento, tanto de carácter nacional como internacional.

4.º La cesión por los medios de comunicación de espacios gratuitos para la inserción por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente de anuncios dedicados a la promoción del acontecimiento.

b) Que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento porque su contenido favorezca la divulgación de su celebración.

La base de la deducción será el importe total del gasto realizado cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación de la celebración del acontecimiento. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por ciento del gasto realizado.

(...)"

"Artículo 9. Procedimiento para el reconocimiento de los beneficios fiscales por la Administración tributaria.

1. El reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de las deducciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes se efectuará por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa solicitud del interesado.

La solicitud habrá de presentarse al menos 45 días naturales antes del inicio del plazo reglamentario de declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que haya de surtir efectos el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita. A dicha solicitud deberá adjuntarse la certificación expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente que acredite que los gastos con derecho a deducción a los que la solicitud se refiere se han realizado en cumplimiento de sus planes y programas de actividades.

El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa del órgano competente en este procedimiento será de 30 días naturales desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro de dicho órgano competente. El cómputo de dicho plazo se suspenderá cuando se requiera al interesado que complete la documentación presentada, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y la presentación de la documentación requerida.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior sin que el interesado haya recibido notificación administrativa acerca de su solicitud, se entenderá otorgado el reconocimiento.

datadiar.com
www.datadiar.com

(...)

5. El órgano que, según lo establecido en los apartados anteriores, sea competente para el reconocimiento del beneficio fiscal podrá requerir al consorcio u órgano administrativo correspondiente, o al solicitante, la aportación de la documentación a que se refiere el apartado 1 del artículo 10 de este reglamento, con el fin de comprobar la concurrencia de los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita."

"Artículo 10. Certificaciones del consorcio o del órgano administrativo correspondiente.

1. Para la obtención de las certificaciones a que se refiere este capítulo, los interesados deberán presentar una solicitud ante el consorcio o el órgano administrativo correspondiente, a la que adjuntarán la documentación relativa a las características y finalidad del gasto realizado o de la actividad que se proyecta, así como el presupuesto, forma y plazos para su realización.

El plazo para la presentación de las solicitudes de expedición de certificaciones terminará 15 días después de la finalización del acontecimiento respectivo.

2. El consorcio o el órgano administrativo correspondiente emitirá, si procede, las certificaciones solicitadas según lo establecido en el apartado anterior, en las que se hará constar, al menos, lo siguiente:

a) Nombre y apellidos, o denominación social, y número de identificación fiscal del solicitante.

b) Domicilio fiscal.

c) Descripción de la actividad o gasto, e importe total del mismo.

d) Confirmación de que la actividad se enmarca o el gasto se ha realizado en cumplimiento de los planes y programas de actividades del consorcio o del órgano administrativo correspondiente para la celebración del acontecimiento respectivo.

e) En el caso de gastos de propaganda y publicidad, calificación de esencial o no del contenido del soporte a efectos del cálculo de la base de deducción.

f) Mención del precepto legal en el que se establecen los incentivos fiscales para los gastos o actividades a que se refiere la certificación.

3. El plazo máximo en que deben notificarse las certificaciones a que se refiere este artículo será de dos meses desde la fecha en que la correspondiente solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para resolver.

Si en dicho plazo no se hubiera recibido requerimiento o notificación administrativa sobre la solicitud, se entenderá cumplido el requisito a que se refiere este artículo, pudiendo el interesado solicitar a la Administración tributaria el reconocimiento del beneficio fiscal, según lo dispuesto en el artículo anterior, aportando copia sellada de la solicitud."

La entidad incluyó, como base de deducción, el coste íntegro que le generó la adquisición de los envases y embalajes en los que se incluyó el logo del evento cuya promoción pretendía. La Inspección ha rechazado la deducibilidad de estos importes aduciendo que solo podrían acogerse a la deducción los gastos directamente vinculados a la inserción del logo del evento en tales envases y embalajes, pero no el coste total tenido por la adquisición de dichos envases y embalajes, ya que ese coste de adquisición no encajaba en la definición de "gastos de propaganda y publicidad" legalmente establecida. No habiendo sido probada por la entidad esos costes específicos de insertar la publicidad del acontecimiento en los envases y embalajes, no se admitió la deducción de importe alguno por el concepto de envases y embalajes .

El reclamante afirma que, de acuerdo con el artículo 10.2.e) del Real Decreto 1270/2003, es el Consorcio, no la Inspección, quien tiene la competencia para determinar qué gastos han de incluirse en la base de la deducción.

La posibilidad de comprobar el cumplimiento de los requisitos de los beneficios fiscales aparece en el artículo 115.3 LGT:

3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley.

Para el caso de las deducciones por acontecimientos de especial interés público, la posibilidad de comprobación aparece expresamente en el artículo 27.4 de la Ley 49/2002.

A juicio de este Tribunal, la posibilidad de comprobación posterior por la Inspección de los gastos específicos efectivamente referidos a la promoción y publicidad del evento, que son los que conforman la base de la deducción, no entra en conflicto con el criterio de la Dirección General de Tributos expuesto en consultas números 799/2001 y 1588/2010. Así, en la primera de ellas define el "reconocimiento previo" a que se refiere el artículo 9.1 del RD 1270/2003, en última instancia, como deliberar sobre la solicitud formulada por el contribuyente y pronunciarse expresamente sobre al misma. En la segunda se afirma que calificados por el Consorcio como de "esenciales" los gastos de publicidad y propaganda "...la Administración Tributaria no podrá alterar la calificación de esencial realizada por el Consorcio, en la medida en que exista completa identidad de hechos y circunstancias...". Y ello por cuanto que una cosa es pronunciarse acerca de la idoneidad o no del gasto o proyecto (o su carácter como de esencial o no) a efectos del acontecimiento de excepcional interés de que se trate, y otra la determinación de la concreta base fiscal de la deducción en el ejercicio de las facultades de comprobación posterior que a la Administración tributaria le otorga el anteriormente trascrito artículo 27.4 de la Ley 49/2002.

Tampoco la posibilidad de comprobación afecta, como sostiene la entidad reclamante, a los principios de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima, pues es claro que la posibilidad de comprobación posterior está avalada por las normas tributarias generales y también por las específicas del beneficio fiscal. Además, el propio certificado de reconocimiento previo emitido por la Administración Tributaria advierte al interesado de la posibilidad de una comprobación posterior de la concurrencia de las circunstancias y requisitos necesarios para el goce de la misma.

Por tanto, hemos de descartar la pretensión del reclamante porque la Inspección sí era y es competente, de acuerdo con el artículo 27.4 de la Ley 49/2002, para comprobar la idoneidad, para formar parte de la base de la deducción, de los gastos que ha tenido la entidad por su actividad de promoción del evento, entre los que se encuentran los referidos a los envases y embalajes. Ni la existencia del certificado del consorcio ni la existencia del certificado de reconocimiento previo del derecho a la deducción establecido en el artículo 9.1 del RD 1270/2003, pueden servir de base para negar la competencia regularizadora de la Inspección de Hacienda.

Este criterio ha sido confirmado por la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 (recurso 1351/2016), en la que el Alto Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse en un caso similar a este, en el que también estaba en liza si la Inspección podía comprobar la aptitud de los gastos en envases y embalajes para ser incluidos en la base de la deducción. Su fundamento de derecho noveno dice:

NOVENO.-Anulación de la sentencia recurrida y enjuiciamiento de la controversia que fue suscitada en el proceso de instancia.

La acogida de los motivos de casación impone, pues, anular la sentencia de instancia y el directo enjuiciamiento por este Tribunal Supremo del litigio planteado en el proceso de instancia; un enjuiciamiento que debe ir referido a estos motivos de impugnación que la demanda invocó en sus fundamentos de derecho sustantivos: (1º) incompetencia de la Inspección de los Tributos para la revisión de los certificados emitidos por los consorcios; (2º) imposibilidad de volver a comprobar en el procedimiento de inspección los hechos objeto del procedimiento de reconocimiento del beneficio fiscal del artículo 9.1 del reglamento; y (3º) validez de los gastos de adquisición de envases que llevan incorporado el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción establecida en el artículo 27 de la Ley 49/2002.

Empezando por el tercer motivo de impugnación, su rechazo ha de efectuarse reiterando para ello los mismos razonamientos que antes han sido expuestos para acoger el primer motivo de casación.

Y esos motivos de impugnación (1º) y (2º) de la demanda tampoco merecen ser acogidos por todo lo que seguidamente se explica.

Lo primero que debe decirse al respecto es que son distintos los campos en los que operan, de un lado, el Consorcio encargado de la ejecución del programa de apoyo al acontecimiento y, de otro, la Inspección de los Tributos.

Al primero le corresponde la mencionada ejecución, como también la certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del mencionado programa y, en lo concretamente referido a los gastos de propaganda, si el contenido del soporte merece la calificación de esencial o no a los efectos del cálculo de la base de la deducción. Mientras que a la Inspección de los Tributos le incumbe, a partir de esos extremos certificados por el Consorcio, constatar su realidad y si cabe individualizar en ellos los requisitos que legalmente resultan necesarios para disfrutar del beneficio fiscal y cómo ha de ser cuantificado éste último.

Lo segundo a destacar es que el reconocimiento subsiguiente a la solicitud del beneficio fiscal tiene el carácter de "previo", como literalmente declara el artículo 9 del Reglamento. Que ese carácter de "previo" lo explica el hecho de que el inicio del procedimiento correspondiente a ese reconocimiento previo tan solo requiere presentar la solicitud en un determinado plazo y adjuntar a ella la certificación del Consorcio, lo que viene a significar que este específico procedimiento tan solo constata la exigencias referidas al cumplimiento del plazo de solicitud, la adecuación de la publicidad al programa del acontecimiento y si merece esta la calificación o no de esencial. Que así lo viene a confirmar la expresa declaración del artículo 27.4 de la Ley 49/2002, que permite a la Administración tributaria comprobar la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para el beneficio fiscal y practicar la regularización que resulte procedente. Y que debe señalarse que rigen también aquí las potestades de comprobación que la LGT de 2003 atribuye a la Administración tributaria.

QUINTO.- Confirmada la posibilidad de que la Inspección compruebe que la base de la deducción por acontecimientos de especial interés público por gastos de publicidad y propaganda de proyección plurianual correspondientes al evento "Xacobeo 2010", debemos examinar si, como dice el interesado, no es necesario acreditar el coste incremental que ha supuesto la inclusión de la publicidad en los envases para poder disfrutar de la deducción, cuya base puede incluir el coste de los envases.

El Tribunal Supremo en la misma sentencia citada anteriormente, de 13 de julio de 2017 (recurso de casación 1351/2016) se ha pronunciado en un caso similar a éste. Esta sentencia resuelve un recurso de casación presentado frente a la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de marzo de 2016 (recurso 64/2014). Tras un análisis exhaustivo de la problemática, confirma la resolución de este Tribunal Central de 5 de marzo de 2014 recaída en la reclamación 00-6794-2011 que había sido anulada por la Audiencia Nacional, avalando así la actuación de la Inspección. Su fundamento jurídico séptimo dice:

"II.- El problema principal suscitado en este primer motivo de casación.

Con el anterior punto de partida normativo, ya debe decirse que dicho problema principal es el atinente a lo que ha de entenderse por gastos de propaganda o

publicidad en orden a determinar la base de la deducción sobre la que ha de operar el beneficio fiscal previsto en los anteriores preceptos para el Impuesto sobre Sociedades; y, más concretamente, como ha de calcularse dicha base cuando el vehículo o soporte material de la publicidad es un elemento de la empresa cuya finalidad no es sólo publicitaria, por realizar otras funciones diferentes a la mera divulgación de la marca o productos de la empresa.

III.- Consideraciones previas que son necesarias o convenientes para encontrar la solución de ese problema principal que acaba de ser apuntado.

Están constituidas por lo que sigue.

1.- La lectura completa de la Ley 49/2002 permite advertir que las finalidades perseguidas por el beneficio fiscal de que aquí se trata son facilitar la publicidad del acontecimiento de excepcional interés público al que dicho beneficio está referido y evitar en lo posible costes por este concepto a las Administraciones públicas.

Como también permite constatar que para alcanzar esas finalidades se articula un mecanismo que consiste en invitar a las empresas particulares a que, en la actuación publicitaria que desarrollen para dar difusión a su específica actividad empresarial, incluyan simultáneamente propaganda y publicidad del acontecimiento; y en ofrecerles, como contrapartida o incentivo para que lo hagan, un beneficio consistente en "el 15 por cien de los gastos que (...) realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento".

2.- Es necesario establecer en esta materia varias diferenciaciones.

Una primera y principal que separa, de un lado, el vehículo o soporte material de la publicidad y, de otro, el contenido de la misma

Una segunda que distingue, en lo que hace al soporte o vehículo, entre el que solamente tiene una función publicitaria y aquel otro que desarrolla otras funciones distintas de la publicitaria y constituye por ello un elemento o activo empresarial ligado a sus necesidades ordinarias diferentes a la de publicidad; diferenciación esta segunda que permite hablar de soportes mixtos y soportes exclusivamente publicitarios.

Y una tercera que, en atención al contenido de la publicidad directamente referido a difusión del acontecimiento de excepcional interés público, distingue entre una publicidad que es esencial y aquélla otra que no lo es, viniendo determinada una u otra modalidad según que el contenido de la actividad publicitaria realizada por la empresa para la que se reclama el beneficio fiscal haya estado o no referida de modo principal y en mayor medida a dicho acontecimiento; una diferenciación, ésta tercera, que, según la Ley 49/2002 (penúltimo párrafo del apartado primero del artículo 27.3), tiene incidencia en lo que concierne a la cuantificación de la base sobre la que ha de aplicarse el porcentaje del 15 por cien en el que queda concretado el beneficio fiscal.

3.- Las posibles dudas interpretativas deben ser resueltas según el criterio hermenéutico que descarta la interpretación analógica o extensiva de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales (artículo 14 de la LGT de 2003); y haciendo también aplicación del principio de igualdad que constitucionalmente rige en la obligación de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 CE). Principio, éste último, que, en lo que se refiere a gastos empresariales no publicitarios de sustancial identidad que hayan sido realizados por diferentes

operadores económicos, no parece permitir que el tratamiento tributario de su deducción pueda ser diferente según se haya decidido o no participar en la publicidad de los acontecimientos de que se viene hablando.

4.- Las dificultades que pueden presentarse, en algunos de los casos de soportes publicitarios mixtos, para distinguir entre el coste correspondiente a la parte del soporte que está ligada a una función empresarial distinta a la publicitaria y el coste referido a la inserción en dicho soporte del logo, eslogan, dibujo o cualquier clase de imagen en el que haya sido concretado el contenido del mensaje publicitario.

Y la simultánea necesidad de evitar que las anteriores dificultades originen una extensión del beneficio fiscal más allá de lo que es la estricta actividad publicitaria; pero también de impedir que, en aquellos casos en que el valor de la adición publicitaria es mínima en relación con el coste del soporte, resulte inaplicable el beneficio fiscal que es objeto de la actual controversia.

5.- En los casos de publicidad mixta a que se ha hecho referencia, esto es, de soportes publicitarios que adicionan a esa función de propaganda otra función distinta que está ligada a una necesidad ordinaria de la actividad productora o distribuidora de bienes o servicios que encarna el objeto empresarial, deberán diferenciarse estos dos supuestos: (i) aquellos es los que es fácilmente separable el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función es exclusivamente publicitaria (ejemplo: el envase o la botella en la que se adhiere una etiqueta publicitaria; o el vehículo utilizado por la empresa para el transporte o reparto de mercancías en el que se inserta un rótulo o signo publicitario); (ii) y aquéllos otros en los que el deslinde entre una y otra parte del soporte no sea fácil por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria.

datadiar.com

Y sobre la base de la anterior distinción, la prueba exigible al obligado tributario sobre el coste estrictamente publicitario debe ser igualmente diferente. Así, en el primer supuesto, se le podrá imponer que justifique los costes correspondientes a una y otra parte del soporte, mientras que en el segundo se le podrá aceptar como justificación suficiente la que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria.

IV.- Conclusiones.

Desde las consideraciones anteriores las infracciones denunciadas en el primer motivo deben considerarse fundadas, desde el momento en que la Administración tributaria y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo actuaron correctamente, en lo que hace a las liquidaciones aquí litigiosas, cuando diferenciaron, dentro del soporte publicitario, la parte del mismo que estrictamente tenía una función de publicidad de aquella otra que tenía otras funciones distintas; y únicamente aceptaron que los costes de esa primera parte pudieran disfrutar del beneficio fiscal.

Y tiene razón el Abogado del Estado en lo que viene a sostener sobre que la sentencia recurrida, al no tolerar esa diferenciación, ha interpretado y aplicado erróneamente el concepto de gastos de propaganda y publicidad que, según lo dispuesto en el artículo 27.3, punto primero, de la Ley 49/2002, deben ser considerados para cuantificar la base de la deducción según la doble alternativa prevista en función de que la publicidad haya sido o no esencial respecto de la divulgación del acontecimiento

De acuerdo con el criterio sentado por el Tribunal Supremo en la anterior sentencia, nos encontramos en el caso de los presentes envases y embalajes ante soportes de

publicidad mixta, por lo que solamente puede formar parte de la base de la deducción el coste estrictamente publicitario.

Este coste estrictamente publicitario ha de probarse, diciendo el Tribunal Supremo que se le podrá aceptar como justificación suficiente la que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria.

Este criterio ya ha sido asumido por este Tribunal Central en recientes resoluciones como la dictada el 8 de febrero de 2018 (RG 5153/2014).

No habiéndose probado coste alguno en este sentido, no podemos estimar la pretensión del reclamante, debiéndose confirmar la regularización inspectora.

SEXTO.- Subsidiariamente, el contribuyente solicita que en caso de no poder aplicarse la deducción por acontecimientos de especial interés público por gastos de publicidad y propaganda de proyección plurianual, se pide la aplicación de la deducción por los donativos hechos a la SOCIEDAD ANÓNIMA EM.

El artículo 20 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, Ley de Régimen Fiscal de Entidades Sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo, decía (redacción vigente en los periodos comprobados):

Artículo 20. Deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

2. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

El artículo 18 de la misma Ley dice:

Artículo 18. Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.

1. La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 16 será:

a) En los donativos dinerarios, su importe.

b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.

e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

f) En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refieren los párrafos d) y e) del apartado 1 del artículo 17 de esta Ley, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

2. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

El artículo 16 se refiere a las entidades que pueden beneficiarse del mecenazgo:

Artículo 16. Entidades beneficiarias del mecenazgo.

Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

datadiar.com

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.

b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

El artículo 2 se refiere a las entidades a las que resulta de aplicación el título II de la Ley:

Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

a) Las fundaciones.

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.

d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.

e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

El artículo 17 dice que solo darán derecho a la practicar deducciones los donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 16.

La entidad donataria es la SOCIEDAD ANÓNIMA EM, que tiene forma de sociedad anónima, siendo su capital íntegramente público. Sin embargo, las sociedades anónimas, sea cual sea la composición de su capital, no pueden ser entidades beneficiarias del mecenazgo, por lo que no resulta de aplicación la deducción solicitada por el interesado.

El hecho de que la única entidad a la que se pueden realizar las donaciones para el evento "Xacobeo 2010" sea una sociedad anónima no puede suponer la inaplicación de las normas generales sobre las deducciones por donativos, que impiden aplicar la deducción cuando el beneficiario tenga forma de sociedad anónima.

A este respecto, procede confirmar lo expuesto por la Inspección en el acuerdo liquidatorio:

(...) debemos recordar que la Ley 49/2002 establece de forma taxativa la tipología y forma jurídica de las entidades beneficiarias de donaciones susceptibles de acogerse a la deducción prevista en su artículo 20, tal como ya se expuso de forma detallada en el acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el Acta. La Sociedad Anónima EM no puede encuadrarse en ninguna de las diversas modalidades de personas jurídicas beneficiarias de tales donaciones, y por tanto las donaciones efectuadas a su favor quedan fuera de este concreto beneficio fiscal.

Ello no implica, como afirma el obligado tributario en sus alegaciones, que aquellas Administraciones Públicas que opten por desarrollar actividades por medio de sociedades mercantiles de titularidad pública quedan expulsadas totalmente del ámbito de la Ley 49/2002, sino que los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades se circunscriben a los previstos para las actividades de publicidad y propaganda de proyección plurianual que cumplan los requisitos previstos en la Ley.

(...)

Como puede observarse, en el supuesto de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (artículo 27 de la Ley 49/2002), el ámbito de entidades beneficiarias de las donaciones, a efectos del límite del 90 por ciento previsto en el apartado Primero para la deducción por gastos de publicidad y propaganda de proyección plurianual, es más amplio que en el supuesto de la deducción por donaciones a la que se refiere el apartado Segundo. En el primer caso, se computan las donaciones a favor del consorcio, las entidades de titularidad pública o las entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, mientras que en el caso de la deducción por donaciones, el apartado Segundo sólo se refiere a las efectuadas a favor del consorcio.

A tales efectos, debemos referirnos a la consulta de la Dirección General de Tributos V2787-09, de 16 de diciembre de 2009, la cual, en relación con el acontecimiento "Año Santo Xacobeo 2010", señala que una sociedad mercantil íntegramente participada por la Xunta de Galicia, a la que se encomienda la ejecución material de los planes y programas del acontecimiento, así como la emisión de las certificaciones relacionadas con los mismos, puede ser beneficiaria de donaciones, a los efectos del límite previsto en el artículo 27.3.Primero de la Ley 49/2002, porque tiene encaje en las "entidades de titularidad pública" a que se refiere dicho precepto. En cambio, dicha consulta en ningún caso extiende el ámbito de la deducción por donaciones, a la que se refiere el apartado 3.Segundo del artículo 27 de la Ley 49/2002, a las donaciones realizadas en favor de las referidas "entidades de titularidad pública".

En definitiva, la pretensión del obligado tributario implicaría efectuar una interpretación analógica de la normativa reguladora de la deducción por donaciones contenida en la Ley 49/2002, que se encuentra taxativamente prohibida por el ordenamiento, tal como expresa, de forma contundente, el artículo 14 de la Ley General Tributaria

(...)

En definitiva, dado que SOCIEDAD ANÓNIMA EM no revestía ninguna de las formas jurídicas previstas en el artículo 2 de la citada Ley 49/2002, no puede tener la consideración de entidad beneficiaria del mecenazgo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16 de la misma Ley 49/2002, procediendo la desestimación de la pretensión defendida, en este punto, por la entidad reclamante.

SÉPTIMO.- Pasando al análisis de los gastos derivados de acuerdos internacionales de marketing, el contribuyente viene defendiendo que sí son gastos deducibles.

Estos gastos corresponden a la refacturación por la sociedad belga ZZS NV de los servicios de marketing derivados de acuerdos suscritos entre esta entidad con entidades del sector de la distribución en grandes superficies: K, CE, M y SP & CO KG. Esencialmente, a modo de resumen, podemos describir la operativa en los siguientes términos: la entidad belga asume unos gastos en virtud de dichos acuerdos, procediendo luego a "refacturar" parte de estos gastos por servicios de marketing a la entidad embotelladora ¿ en este caso XY¿ en la medida en que se considera que son servicios que le "benefician" directamente.

También se han hecho constar en las actuaciones que en los años objeto de comprobación, son los grandes clientes distribuidores (C, M etc) quienes facturan servicios de marketing derivados de los acuerdos internacionales directamente a la embotelladora (y ésta, posteriormente, los "refactura" a ZZS en la parte que, entiende, corresponde a gastos que benefician directamente a la marca).

Finalmente, un caso particular se presenta en relación a las facturas recibidas de SP & CO KG, que se estudiarán más adelante.

Dice la Inspección [página 107 del acuerdo de liquidación del IS 2009 a 2011 (A23-Nº 1)]:

A pesar de los reiterados requerimientos para aportar la documentación acreditativa de los gastos de marketing derivados de los acuerdos internacionales, no ha sido sino hasta la diligencia número 20, de 29 de abril de 2015, cuando el obligado tributario ha aportado solamente uno de los acuerdos internacionales, en inglés, concretamente el suscrito entre ZZS y C World Trade, por lo que, a su juicio, con este documento debe

considerarse suficientemente acreditada la deducibilidad de tales gastos. Efectuando una breve recapitulación, desde la comunicación de inicio de actuaciones, notificada el 5 de marzo de 2014, en la que se requirió expresamente la aportación de los «Contratos o Acuerdos Internacionales suscritos con Grandes Clientes», requerimiento que se ha reiterado a lo largo de las actuaciones, no ha sido sino hasta más un año después cuando el obligado tributario ha aportado tan sólo uno de los acuerdos internacionales suscritos por ZZS NV.

Si entramos ya a analizar el acuerdo suscrito entre ZZS NV y C World Trade, aportado en la diligencia número 20, podemos observar que regula los servicios que deben ser provistos por el Grupo C (cláusula 1 del contrato), y la remuneración correspondiente a cada uno de los servicios pactados (cláusula 5.2 del contrato). Las remuneraciones previstas en esta última cláusula consisten, para cada uno de los servicios, en un porcentaje de la facturación neta total de los años 2009, 2010 y 2011.

Con tan sólo estos datos, no queda suficientemente acreditada la deducibilidad de los gastos computados por el obligado tributario, toda vez que no constan en dicha documentación, ni los importes facturados y liquidados entre ambas entidades en cumplimiento del contrato (la cláusula 5.4 establece los términos y plazos de pago), ni los criterios de reparto entre los países afectados por tal acuerdo (que se refiere a Francia y sus territorios de ultramar, España, Italia, Bélgica, Portugal, Grecia, Polonia, Turquía, Rumanía, Rusia, Emiratos Árabes Unidos, Egipto, Túnez, Mauricio, República Dominicana, Qatar, Omán, Arabia Saudí, Kuwait y Siria, tal como se detalla en la cláusula 3), ni los criterios de reparto entre las distintas embotelladoras, ya dentro del territorio español.

Por otro lado, insistimos, tampoco se ha aportado documentación alguna relativa a los restantes acuerdos internacionales suscritos por ZZS NV, documentación que debería haber sido aportada a la Inspección, y no se ha aportado, a pesar de actuar esta última entidad como mandataria del obligado tributario, en la suscripción y gestión de tales acuerdos internacionales.

Asimismo, hemos de tener presente que las obligaciones a cargo del obligado tributario derivan del "Contrato de embotellador" suscrito con ZZ Company y ZZ Export Corporation, aportado en la diligencia número 2, de 5 de mayo de 2014. En este contrato, como se observa de su clausulado, no se establecen criterios objetivos para determinar la contribución del obligado tributario como embotellador a los gastos de publicidad, los cuales quedan sujetos a las decisiones de la central del Grupo ZZ, sin intervención del embotellador.

En lo tocante a los cargos recibidos de la matriz alemana del Grupo S, el obligado tributario alega que se encuentran plenamente justificados, pues se trata de servicios que comercializa la matriz, además de los servicios de marketing que presta S España, y dada la importancia que este distribuidor tiene para el embotellador, es lógico que éste acepte tales términos, al propiciar una mayor visibilidad del producto en los supermercados, lo cual redunda en un mayor incremento de ventas. En cualquier caso, argumenta que se trata de servicios de marketing efectivamente prestados, y es indiferente quién comercialice tales servicios. Asimismo, la importancia del cliente justifica, a su juicio, que la negociación quede en manos de ZZ Gestión, y no de cada una de las embotelladoras.

Respecto a la documentación aportada por el obligado tributario, debemos realizar las siguientes matizaciones:

1ª.- En primer término, esta documentación se refiere únicamente al período de 1 de enero a 31 de diciembre de 2009, es decir, no se ha aportado documentación alguna respecto a los restantes ejercicios comprobados.

2ª.- El contrato de 2009 suscrito entre ZZ Gestión y S (denominado "ZZ Gestion´s Agreement Conditions"), no aparece firmado por los representantes de dichas entidades.

3ª.- El documento en alemán de 11 de marzo, firmado por el Sr. Müller, del que también se adjunta una traducción al castellano con la denominación "Hoja de reembolso nº 1 de 2", se limita a establecer una relación de reembolsos a favor de SP & CO, por cada unidad de producto suministrado, sin efectuar en dicho documento referencia expresa alguna al contrato denominado "ZZ Gestion´s Agreement Conditions", sino únicamente, de forma genérica a «las condiciones de adquisición actuales entre la compañía ZZ Gestión y S Supermercados, S.A.U.» Es decir, el reembolso se refiere a relaciones comerciales con la filial española, y no con la sociedad alemana; además, este documento no acredita la cuantificación de los importes facturados por la entidad alemana.

A mayor abundamiento, debemos igualmente significar que no constan ventas por parte del obligado tributario a la entidad alemana SP & CO, por lo que los gastos provenientes de esta última entidad incumplen el principio de correlación de ingresos y gastos.

Por otro lado, en el escrito de alegaciones presentadas tras la formalización del Acta, y respecto a la regularización correspondiente a la facturación recibida de K Plus y la refacturación a la entidad belga como consecuencia de los Acuerdos Internacionales, el obligado tributario señala que existe un error en el importe refacturado por este concepto a la sociedad belga que se consigna en la página 35 del Acta, debiendo incluirse, según indica, 77.805 euros como ingreso por refacturación en el ejercicio 2010, a cuyo efecto se adjunta factura como Anexo número 5 a las alegaciones. Asimismo, en el escrito de alegaciones se matiza que dicho importe fue contabilizado en 2010, si bien en la factura aparece por error la fecha de 31 de diciembre de 2009.

Esta Oficina Técnica considera que procede atender a lo alegado por el interesado, incrementando la refacturación a la sociedad belga ZZS NV en el importe de 77.805 euros que se consigna en la factura, minorando por tanto la base imponible en dicho importe, si bien dicho ajuste debe practicarse en el ejercicio 2009, y no en el ejercicio 2010, como solicita la entidad, toda vez que la factura aparece contabilizada el 31 de diciembre de 2009.

En sus alegaciones, el contribuyente afirma que ha aportado, como pruebas de la realidad de los gastos y la necesariedad de estos, la siguiente documentación:

a. Contabilidad, donde figura registrado el gasto.

b. Informe de Auditoría, sin mención relativa al registro del mismo gasto.

c. Facturas y Libros de IVA.

d. Contrato embotellador, donde por sí sólo se establece la relación obligacional de esta Parte a soportar aquellos gastos de marketing que sean exigidos por la organización ZZ.

e. El Presupuesto de Marketing ("annual agreement") que justifica, junto con las facturas, la repercusión de los gastos correspondientes a los servicios contratados por ZZS, así como las refacturaciones realizadas por la misma a ZZS en caso de que se hubiera soportado el gasto facturado por el cliente de manera inversa, prueba ésta que no ha sido desvirtuada por la Inspección. Es más, como nos referimos más adelante, esta prueba sí ha sido tenida en cuenta por el mismo equipo inspector como hecho probado para desplegar consecuencias tributarias respecto de otro tributo del mismo periodo que los aquí reclamados.

f. El contrato firmado por ZZS con la sociedad suiza C World Trade, que pone en relieve la gestión realizada por ZZS, y la naturaleza de los servicios que mi representada viene a sufragar conjuntamente con ZZS.

g. Manifestación realizada por ZZS mediante correo electrónico, que pone de manifiesto la existencia de un mandato por parte del embotellador a esta entidad para negociar en su nombre las condiciones y demás prestaciones relativas a los acuerdos internacionales que afectan a multitud de países, aportada como anexo del escrito de alegaciones al acta de disconformidad.

A su juicio, estos documentos justifican la existencia de una obligación hacia ZZS NV. Dice también que la Inspección no niega la realidad de los servicios prestados por ZZS NV, sino solamente la obligación del contribuyente de hacer frente a los gastos refacturados y que es evidente que tales gastos contribuyen a las ventas. En el caso concreto de SP KG, se afirma que el hecho concreto de que esta sociedad se configure como una prestadora de servicios en nombre de sus afiliados y que, consecuentemente, no haya ventas a la misma, no puede suponer la no deducibilidad del gasto pues, en última instancia, lo que importe es que si hubo ventas a las filiales ocales del grupo S.

El artículo 106.4 de la LGT, en el que se regulan las normas sobre medios y valoración de las pruebas, establece respecto a lo que aquí nos interesa que los gastos deducibles, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación, o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización, que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria, si bien, en aquellos casos en que la factura no cumpla con todos las condiciones formales para considerarse como completa, la interpretación que ha prevalecido es que el gasto será deducible en la medida en que la realidad del mismo se justifique por cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho, dado que la factura es un medio de prueba prioritario, pero no el único (DGT 13-10-03, 12-05-04, CV 16-11-06).

Un requisito colateral es que el gasto debe responder a un hecho económico real, es decir, debe responder a la contraprestación de operaciones efectivamente realizadas y no simuladas o ficticias, aunque estén registradas contablemente.

Así pues, en cuanto a la admisión de la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades cabe destacar los siguientes requisitos:

1. Contabilización del gasto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de Reservas (artículo 19.3 del TRLIS).

Art. 19.3 TRLIS: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de

reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente."

2. Justificación mediante factura completa o cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho. Además el gasto debe corresponderse con una operación efectivamente realizada (art. 106.3 TRLIS; RD 2402/1985; TEAC 19/01/01; DGT CV 16-11-2006).

Al respecto, la tesis que debe imponerse en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades es aquélla que permite la libertad de prueba a la hora de justificar el gasto. En el bien entendido de que la exigencia de factura tiene relevancia en lo que se refiere a la carga de la prueba, esto es, que en el caso de que el sujeto pasivo no aporte una factura completa, será él quien deba acreditar la deducibilidad del gasto por los medios de prueba que estime convenientes debiendo por otra parte tenerse en cuenta que, aún aportándose dicha factura, la Inspección de los Tributos, en uso de sus facultades, puede verificar el resto de los requisitos exigidos en cuanto a la admisión o no de su deducibilidad.

3. Imputación según criterio de devengo (artículo 19.1 TRLIS), con las excepciones previstas en el segundo párrafo del artículo 19.3 TRLIS para el caso de gastos/ingresos imputados en un período impositivo posterior/anterior al de su devengo.

Art. 19.1 TRLIS: "Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

4. Correlación con los ingresos de la sociedad, en contraposición al concepto de liberalidad reflejado en el artículo 14.1.e):

www.datadiar.com

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

5. Principio de efectividad del gasto. Ello supone que un gasto, para ser deducible, debe ser efectivo y, por tanto, debe responder a una operación efectivamente realizada. La prueba y justificación de dicha realidad recae por expresa disposición del artículo 105 de la Ley General Tributaria sobre quien pretende el ejercicio de tal deducción, esto es, sobre el obligado tributario. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la deducción de los gastos está condicionada a la efectiva realidad de los mismos, si el sujeto pasivo no prueba esta circunstancia, no puede ejercitar tal derecho sin que la Administración Tributaria tenga que soportar la carga de la prueba.

Art. 105.1 LGT: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutitos del mismo."

6. Necesidad del gasto. A este respecto resulta necesario aclarar que la norma fiscal no recoge de una manera directa este requisito de deducibilidad del gasto pero sí que se infiere del principio de correlación de ingresos y gastos tal y como recoge la Consulta de la DGT de 11-05-2004, cuando dispone que: aquellos gastos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista

esa vinculación o no se probase suficientemente, no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

Así, cuando se incumpla alguno de los requisitos mencionados, se procederá a corregir el resultado contable con el objeto de determinar la base imponible por el método de estimación directa según los términos previstos en el artículo 10.3 TRLIS: En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Llegados a este punto es preciso señalar que la cuestión que aquí nos ocupa ya ha sido analizada por este Tribunal en las resoluciones de 9 de abril de 2015 (RG 00-7267-12) y de 13 de octubre de 2010 (RG 00-3096-09) que, si bien referidas a otros contribuyentes, presentan en este punto una identidad sustancial. Dijimos la segunda de las resoluciones citadas:

CUARTO:Entrando ya a conocer de las cuestiones de fondo, los gastos de marketing basados en acuerdos internacionales cuya deducción deniegan las liquidaciones impugnadas pueden clasificarse en dos grupos:

a) Gastos que se producen en todos los ejercicios, basados en los acuerdos de ámbito europeo suscritos por ZZ EXPORT CORP (EEUU) con C WORLD TRADE SA (matriz del GRUPO C con sede en Ginebra, Suiza), y con la sucursal en Suiza de U INTERNATIONAL SA (Luxemburgo). Además en los ejercicios 2003 y 2004, y por importes muy inferiores respecto de las comercializadoras antes citadas, aparecen pagos a Q AG (Suiza), y en 2003 a T(Alemania).

Dichos contratos tienen por objeto la promoción de las ventas de los productos amparados por las marcas propiedad de ZZ CO. (..., ...). Las sociedades comercializadoras los celebran en nombre propio y por cuenta de todas las sociedades de sus respectivos grupos, sin embargo ZZ EXPORT CORP lo hace en nombre y por cuenta propia (así consta en los respectivos contratos, pgs. 2864 y ss del expediente de 2004).

Ante la Inspección se declaró que estos gastos responden a servicios de marketing prestados a R por los establecimientos comerciales en España y Portugal pertenecientes a las filiales locales de las multinacionales contratantes.

b) Un segundo grupo de gastos, en los ejercicios 2002, 03 y 04, con origen en facturas recibidas de ZZS (ZZS, Bélgica) en concepto de gastos de marketing por acuerdos internacionales con C y sus filiales, Q, M (conocida en España como M), ..., gastos éstos que los embotelladores han refacturado a ZZS. Según las explicaciones dadas ante la Inspección, se trataría de gastos que los hipermercados españoles repercuten a los embotelladores en virtud de acuerdos internacionales. A su vez, los embotelladores refacturarían a ZZS el 50% de tales gastos, y ésta por su parte refacturaría a R el 35% del 50% restante.

Pese a las reiteradas solicitudes por la Inspección de dichos contratos internacionales y de las facturas emitidas por las sociedades españolas titulares de las grandes superficies en España a los embotelladores, nunca se aportaron tales justificantes, habiéndose aportado únicamente las facturas emitidas a R por ZZS y las emitidas a esta última por los embotelladores, por lo que las liquidaciones inspectoras consideran no justificada la realidad de los servicios facturados en este grupo.

Las alegaciones de la reclamante no se refieren concretamente a este grupo de gastos.

Volviendo al primer grupo de gastos de marketing, los basados en acuerdos internacionales aportados ante la Inspección y que son los más importantes cuantitativamente, pese a ser la contratante ZZ EXPORT CORP (EEUU), las facturas se emiten por las comercializadoras firmantes de los contratos (C, U, ...) a nombre de ZZS (Bélgica), de modo que ésta refactura a los embotelladores el 50% de su importe, y, del restante 50%, el 35% a R y el 65% a la suministradora del concentrado (AI).

Respecto de este grupo, se aportaron igualmente ante la Inspección las facturas recibidas por ZZS de las comercializadoras firmantes de los contratos, en algunos casos las distribuciones de gastos hechas por ZZS entre las distintas entidades europeas del grupo ZZ afectadas, así como las facturas emitidas por ésta a R.

Los acuerdos de liquidación deniegan la deducibilidad de este grupo de gastos de marketing por el hecho de que R no es parte en los contratos internacionales suscritos, porque los correspondientes ingresos no se perciben por las sociedades españolas titulares de los hipermercados en España que se supone son las prestadoras de los servicios de marketing sino por sociedades no residentes que no son clientes de R, y porque las facturas y justificantes aportados nada tienen que ver con el supuesto prestador del servicio. Todo lo cual deriva en la falta de justificación de la relación de estos gastos con los ingresos de R en contravención del art. 14.1 e) de la Ley 43/95 y del R.D.Leg 4/04.

En sus alegaciones la reclamante considera probada la realidad de los pagos hechos por R de acuerdo con la documentación aportada a los actuarios respecto de los gastos del primer grupo, y debe reconocerse que sustancialmente es así, si bien una cosa es demostrar el pago y otra distinta hacerlo respecto del gasto.

Sostiene de otra parte la actora que no cabe negar la deducibilidad de esos mismos gastos por su falta de correlación con los ingresos. Es claro a la vista de los contratos globales firmados, en los que ZZ EXPORT CORP. se obliga, en esencia, a pagar a sus contrapartes determinados porcentajes en función de los volúmenes de ventas o compras por éstas de los productos ZZ, que el interés de las grandes comercializadoras por vender dichos productos está incentivado. Sin embargo, no resulta meridiano que sean las ventas de R las incentivadas.

En definitiva, las afirmaciones de la reclamante no pueden prevalecer frente al hecho de que R no es parte de los contratos globales firmados, por lo que ninguna obligación jurídica puede derivarse para ella de los mismos.

Procede en consecuencia ratificar las liquidaciones impugnadas en este tema desestimando las alegaciones de la recurrente.

En definitiva, como no está probado que estos importes estén debidamente justificados como gastos de la entidad y correlacionados con sus ingresos, debe confirmarse su carácter de no deducibles fiscalmente para XY SA. El ajuste, por tanto, se confirma.

Particularmente, en el caso de los gastos facturados por la alemana SP & CO, cuya deducibilidad no admite la Inspección porque no se ha probado ni justificado la razón de por qué se pagan, sirva adelantar que, también, el ajuste ha de confirmarse porque, efectivamente, en el expediente no hay documentos que acrediten válidamente el por

qué de esos pagos millonarios; que no se sabe a qué se deben, ni cómo se correlacionan con los ingresos de la entidad.

Lo usual es que cuando una empresa le paga a otra una determinada cantidad como contraprestación es porque ha recibido de ella unos bienes o unos servicios. En el expediente, sin embargo, no consta (ni la entidad lo ha alegado en ningún momento) que la entidad alemana SP & CO hubiese entregado bienes a B; con lo que habría que pensar que la contraprestación por los pagos que de ella recibió, debería obedecer a que SP & CO le habría prestado algún tipo de servicio a XY, S.A, el cual, sin embargo, no ha quedado debidamente acreditado por el sujeto pasivo.

OCTAVO.- Procede referirnos a continuación a los gastos por atenciones a clientes que también han sido objeto de regularización por haberlos considerado la Inspección como no deducibles. Se trata de importes referidos a la adquisición del denominado "material promocional", consistente en productos electrónicos y electrodomésticos, tales como microcadenas, lavadoras, planchas, secadoras, "home cinemas", "ipods", "iphones", entre otros, incluyendo también tarjetas regalo de DF, que, según las alegaciones del obligado tributario, se destinaron a la entrega a clientes sin contraprestación.

La Inspección no admitió la deducción de estos gastos por considerarlos liberalidades no deducibles, entre otras cuestiones, remarcando que no figuraba en ellos ningún sello distintivo de la empresa. Tampoco existe un registro en el que aparezca identificados los destinatarios.

El contribuyente afirma, por el contrario, que la entrega de estos productos está relacionada con las ventas porque los productos se entregan solo cuando los clientes llegan a un determinado nivel de compras. Por otro lado, considera que el hecho de que los productos entregados no incorporen un sello distintivo de la empresa no afecta a la deducibilidad. Además, dice aportar el acuerdo de liquidación A23-Nº7, correspondiente al IS 2009 a 2012 de G SA, contribuyente que presenta una identidad sustancial con él, en el que, según dice, la Inspección permitió la deducción de este tipo de gastos.

El artículo 14.e) TRLIS dice:

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

En primer lugar, comenzando por la alegación de que la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT no ha regularizado gastos semejantes en otras actuaciones desarrollas con entidades similares (otras embotelladoras de ZZ), el contribuyente dice fundarse en el acuerdo de liquidación A23-Nº7, correspondiente al IS 2009 a 2012 de G SA. Sin embargo, el acuerdo de liquidación aportado corresponde al Impuesto sobre el Valor Añadido 2010 a 2012 (A23-Nº 8).

Sea como fuere, aún en el caso de que se hubiera admitido la deducción del gasto correspondiente por G SA, ello no puede significar que deba admitirse necesariamente en el contribuyente.

Conviene citar, a este respecto, lo dispuesto por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 10 de junio de 2004:

el criterio adoptado por la Administración tributaria en una actuación inspectora, en relación con determinados conceptos y períodos, no vincula a dicha Administración para actuaciones de comprobación e investigación posteriores...Esas actuaciones inspectoras no vinculan ni a la Administración ni al funcionario que ha de actuar en otro expediente de comprobación posterior, siendo así que no puede invocarse con éxito el precedente administrativo, pues como es sabido, éste no resulta vinculante pudiéndose apartar de él con la adecuada motivación

También la Audiencia Nacional, en sentencia de 25-06-2009, ha declarado que:

...es claro que no existe una prohibición de que la Administración pueda cambiar de criterio, siempre que el acto administrativo que se separe del mismo sea motivado, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho

En este sentido, el Tribunal Supremo afirmó en sentencia de 1 de febrero de 1999 que el principio de confianza legítima:

no puede invocarse para crear, mantener o extender, en el ámbito del Derecho público, situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando del acto precedente resulta una contradicción con el fin o interés tutelado por una norma jurídica que, por su naturaleza, no es susceptible de amparar una conducta discrecional por la Administración que suponga el reconocimiento de unos derechos y/u obligaciones que dimanen de actos propios de la misma. O dicho en otros términos, la doctrina invocada de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los actos propios declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley...y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que necesariamente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias formativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos. O, dicho en otros términos, no puede decirse que sea legítima la confianza que se deposite en un acto o precedente que sea contrario a norma imperativa

Asimismo es preciso traer a colación nuestra resolución de 29 de noviembre de 2012 (RG 1870/09), en la que dispusimos:

"Este Tribunal Económico Administrativo Central ha tenido ya ocasión de pronunciarse anteriormente sobre esta cuestión. Así en resolución de 16 de febrero de 2006 dictada en la reclamación R.G. 2049/2003 se decía:

"Por otra parte, la posible modificación del criterio utilizado por la Administración en otros supuestos anteriores, (...), no constituye violación de la doctrina de los actos propios, de acuerdo con la delimitación que de los mismos ha realizado el Tribunal supremo en diferentes Sentencias y Autos, concretamente en el Auto de 4 de diciembre de 1998 indica "para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero", siendo una cuestión diferente los cambios en los criterios de interpretación del las normas aplicables. En relación con esta cuestión el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 9 de marzo de 2000 (RG 2004/96) ha afirmado que "teniendo en cuenta que la Administración, por el hecho de que en una comprobación anterior no haya detectado una improcedente deducción, no significa que no pueda hacerlo en un ejercicio posterior, no prescrito o no comprobado, si lo estima oportuna". En este caso, la Administración no revoca ningún acto declarativo de derecho sino que adopta una decisión que se encuentra suficientemente motivada (...)"

Dicha Resolución ha sido confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 2009, nº de recurso 195/2006, que ha señalado que: "Por otra parte, es claro que no existe una prohibición de que la Administración puede cambiar de criterio, siempre que el acto administrativo que se separe del mismo sea motivado, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho, conforme al artículo 54.1.c, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (...)."

Esto es, como ya decía la Audiencia Nacional, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, en sentencia de 18 de enero de 2001 (rec. nº 380/1997), que confirmó el criterio mantenido por este Tribunal Central, al señalar en el Fundamento Jurídico Cuarto de dicha sentencia:

(...) Ahora bien, este principio no puede invocarse para crear, mantener o extender, en el ámbito del Derecho público, situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando del acto precedente resulta una contradicción con el fin o interés tutelado por una norma jurídica que, por su naturaleza, no es susceptible de amparar una conducta discrecional por la Administración que suponga el reconocimiento de unos derechos y/u obligaciones que dimanen de actos propios de la misma. O, dicho en otros términos, la doctrina invocada de los «actos propios» sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el solo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta.(...)

Y en nuestra resolución de 2 de marzo de 2017 (RG 3496/13) decíamos:

Sin embargo, no puede coincidir con ese criterio este Tribunal Central dado que, como se ha manifestado previamente, no ha existido actuación alguna de la Administración Tributaria anterior respecto de los diferentes elementos que señala la interesada. Considerar como acto propio cada actuación administrativa que suponga una no regularización de cualquier elemento que constituya una operación económica susceptible de ser liquidada sería tanto como entender vetada cada regularización administrativa a practicar en un futuro sino se realizó en el pasado. Además, no es infrecuente el cambio de criterio respecto a determinadas situaciones cuando se

entienda que la norma debe ser aplicada en un modo diferente a como se venía actuando previamente.

Y en la aún más reciente resolución de 4 de diciembre de 2017 (RG 7108/15) decíamos:

Lo alcanzado por unas actuaciones, pero no regularizado, ya no podrá ser regularizarlo en unas segundas actuaciones; pero eso no supone ni determina que la Inspección hubiera declarado que todo lo que no regularizó con las primeras actuaciones es correcto.

Y también tiene dicho el Tribunal Supremo, en Sentencia de 22 de junio de 2016 (rec. nº. 2218/2015):

El hecho de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no puede ser causa obstativa a que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces

Todo ello sin perjuicio, además, de que la comprobación a que se refiere el interesado lo es respecto de otra entidad diferente, que puede ser similar en muchas cosas, pero que evidentemente puede plantear unas circunstancias fácticas algo distintas en determinados aspectos.

A este respecto, la Inspección recoge expresamente que se trata de productos en los que no existe mención publicitaria, por no guardar relación con los productos fabricados por el obligado tributario, y se trata de productos de uso personal del destinatario, que no permite a los clientes identificarlo con el obligado tributario; de hecho, resalta que no se han podido identificar a los destinatarios lo cual es relevante puesto que sería ésta una información "de la que debería disponer el obligado tributario si se trata, como indica, de entregas efectuadas de acuerdo con los catálogos que adjunta a sus alegaciones, y que le corresponde a él acreditar, al tratarse de un gasto que considera deducible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 105 de la Ley General Tributaria".

Al respecto de este precepto, y del principio que en él se consagra, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, ya afirmó que "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual, las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o relevatio ab onere probandi.

El Tribunal Supremo, en varias ocasiones, sirva citar la Sentencia de 19 de marzo de 2007, Rec. Casación Nº 6169/2001, ha dicho:

TERCERO.-(...) El reparto de la carga de la prueba entre las partes debe responder a una determinación legal, de ius cogens sustraída a la disponibilidad de las propias partes.

(...)

En definitiva, cada parte soporta la carga de la prueba de las condiciones fácticas de la norma en que se basa su pretensión; regla, a veces, corregida por el criterio de la mayor facilidad de una de las partes en la aportación de la prueba concreta y por el de la participación del órgano jurisdiccional en la investigación de los hechos. En este sentido se ha manifestado en ocasiones el Tribunal Supremo; así, en Sentencia de 20 marzo 1989, señala: «(...) El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra (...)». Igualmente, en Sentencia de 26 julio 1996, expresamente se señala que el onus probandi se traslada a la administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba. Por consiguiente, ha de atenderse también al cumplimiento de la doctrina legal que, dentro del marco del juego de la carga de la prueba, atribuye, en definitiva, el "onus probandi" a quien, por su posición y función, dispone o tiene "más facilidad" para asumirlo.

En segundo término, la doctrina más reciente de esta Sala (SSTS de 11 de octubre, 8 de noviembre de 2004 y 5 de febrero de 2007) ha señalado que, en relación con la carga de la prueba en el Derecho tributario, se han sostenido dos criterios. Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución. No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales. Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada (...) (también en el art. 105.1 LGT/2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración debe probar la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido (...) , desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (SSTS de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999)"

Posteriormente, el Alto Tribunal ha expuesto (Sentencia de 14 de enero de 2010, Rec. Casación Nº 2501/2004

(...) En relación con la carga de la prueba tiene esta Sala señalado (por todas, SAN de 4 de octubre de 2001) que «a tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la STS de la Sala 3ª de 22 de enero de 2000 (...) compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto según la sentencia citada la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba, paradójicamente tiene

interés sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebrantó el <<onus probandi>>. En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el artículo 114 de la Ley General Tributaria , que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilísticas.

Por su parte, en la STS de 28 de abril de 2001 se recuerda, en relación con la citada cuestión de la carga de la prueba, analizando el artículo 1214 del Código Civil , que «en nuestra STS de 31 de enero de 1981 tuvimos ocasión de afirmar que la jurisprudencia ha matizado indiscutiblemente el rigor con que se ha venido exigiendo a los sujetos pasivos tal probanza.

En la sentencia citada indicamos que tales imperativos requieren matizaciones y que la primera proviene de la necesidad de ir más allá de la escueta aplicación del artículo 1214 del Código Civil, precepto que está orientado hacia el campo del Derecho de obligaciones, debiendo ponerse el mismo en relación, en el campo del derecho tributario, con el supuesto de hecho de la norma de que se trate, habiéndose consolidado la doctrina uniforme y reiterada, según recuerda entre otras la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 1995, así como las que en ella se citan, de que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor.»

Efectivamente, en la citada STS de 17 de marzo de 1995 se señala que «procede reiterar la doctrina uniforme de esta Sala, según la cual cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias invoca a su favor, doctrina jurisprudencial puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 y 13 de marzo y 24 de enero de 1989, y reiterada en las Sentencias de 29 de noviembre de 1991 y 19 de febrero de 1994 .»

www.datadiar.com

La función que desempeña el art. 1214 del Código es la de determinar para quien se deben producir las consecuencias desfavorables cuando unos hechos controvertidos de interés para resolver cuestiones del pleito no han quedado suficientemente probados. Se trata de una regla cuyo alcance ha sido conformado por la doctrina científica y jurisprudencial, y que por su carácter genérico opera solamente en defecto de regla especial.

En resumen, y como sea que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven. (...)

Por ello, de acuerdo con lo expuesto, y siendo evidente la falta de prueba que acredite la deducibilidad de los gastos a los que nos venimos refiriendo, siendo a él al que le corresponde la carga de la misma, procede mantener, en este punto, el criterio de la Inspección.

Desde este punto de vista, resulta procedente resaltar, a juicio de este Tribunal Central, que la actuación inspectora, tras valorar las pruebas aportadas para tratar de confirmar la naturaleza deducible de los gastos controvertidos, ha llegado a una conclusión negativa, entre otras razones, porque el contribuyente no ha identificado a

los clientes beneficiarios de estos regalos, elemento esencial para poder afirmar la correlación entre gastos e ingresos y, con ello, la deducibilidad de los primeros. Por lo tanto, antes de verificar que las entregas de estos bienes están correlacionadas con las ventas, habría que conocer qué ventas son las que se ven favorecidas por los regalos. Ello exigiría conocer qué clientes han obtenido los regalos y en función de qué los obtuvieron. No habiendo sido suministrada esta información, no podemos más que confirmar la conclusión de la Inspección.

NOVENO.- Procede, ahora, entrar en un ajuste exclusivamente recogido en el acuerdo de liquidación del IS 2012 (A23-Nº 2); se trata del referido a la eliminación de una pérdida dotada por la entidad por el supuesto deterioro de unos bienes (los terrenos de ...y ... y la nave industrial del polígono industrial de ...), como consecuencia del valor razonable de éstos tenido en cuenta por la Inspección de acuerdo con un informe pericial emitido por los servicios administrativos de la AEAT competentes para ello.

Según consta en el expediente, el 31 de diciembre de 2012 se reclasificaron esos inmuebles calificándose "activos no corrientes mantenidos para la venta", dando lugar a un deterioro de 1.486.020,62 euros en el caso de la nave industrial y de 2.260.090,33 euros en el caso de los terrenos, registrado por la entidad en su contabilidad. El importe de tales deterioros resultó de unos informes de valoración elaborados para el sujeto pasivo por CB RE, previa solicitud del interesado.

La Inspección, en el marco de las actuaciones de comprobación desarrolladas, corrigió esos importes, considerando que los deterioros procedentes eran de 1.151.070,62 euros en el caso de la nave industrial y de 231.962,67 euros en el caso de los terrenos. Para ello se basó, a su vez, en los valores razonables de los bienes recogidos en dictámenes emitidos por un perito de la AEAT.

El contribuyente sostiene que esta valoración administrativa no está suficientemente motivada ni ha sido emitida tras un reconocimiento físico o presencial de los bienes en cuestión. No consta en el expediente un certificado de los estudios de mercado en que se fundamenta la valoración. En el caso concreto de la nave industrial, se ha establecido el valor capitalizando los precios de oferta de alquiler de naves similares, siendo este método poco riguroso porque puede ser fácilmente alterado y además, los precios de oferta son superiores a los precios que finalmente se fijan, que son los que deben considerarse de mercado.

Como vemos, las alegaciones no atacan de forma concreta los valores obtenidos, sino la metodología y procedimiento empleados.

Comenzando por la motivación de la valoración, el interesado se queja, esencialmente, de la falta de individualización y adaptación al caso concreto de las valoraciones del perito administrativo; singularmente, critica que no haya habido un reconocimiento ocular de los inmuebles a valorar y que no se haya incorporado al expediente información suficiente y precisa sobre los valores de referencia empleados.

El artículo 160 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI) dice:

1. En este procedimiento la Administración tributaria podrá proceder al examen de los datos en poder de la Administración, de los consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto,

así como requerir al obligado tributario o a terceros la información necesaria para efectuar la valoración.

Asimismo, la Administración podrá efectuar el examen físico y documental de los bienes y derechos objeto de valoración. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172 de este reglamento.

2. En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas. La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito.

3. La propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá ser motivada. A los efectos de lo previsto en el artículo 103.3 de dicha ley, la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación. En particular, deberá contener los siguientes extremos:

(...)

c) En los dictámenes de peritos se deberán expresar de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia.

www.datadiar.com

(...)

El Tribunal Supremo, en sentencia de 26 de noviembre de 2015 (recurso de casación 3369/2014), ha concretado los requisitos que debe reunir la motivación de un informe administrativo de valoración de un bien o derecho (el subrayado es nuestro):

2. Las valoraciones practicadas por la Administración (además de ser emitidas por funcionario idóneo) deben ser fundadas, lo que equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta para determinar el valor a que se refieren, pues en otro caso se produce una situación de indefensión para el sujeto pasivo que carece de medios para combatirlas.

Pues bien, el valor comprobado administrativamente estará motivado cuando la valoración efectuada sea "singular ", por contraposición a "genérica" u "objetiva". No caben las valoraciones generalizadas, sino que han de determinarse las circunstancias físicas y jurídicas que individualmente concurren en el objeto de comprobación, dando así lugar a una individualización en la valoración.

La valoración de los inmuebles ha de tomar como referencia una serie de elementos individualizados del inmueble transmitido y no unos criterios genéricos que se refieren a circunstancias como antigüedad, calidad de la construcción, conservación o precio de adquisiciones similares. Para que la valoración sea eficaz la Administración ha de expresar los criterios seguidos, los datos fácticos tenidos en cuenta, los procedimientos concretos de aplicación, ponderación, actualización, extrapolación o

individualización, todo ello glosado de un modo sucinto, pero suficiente, completo y adecuado para poder tomar cabal conocimiento de las operaciones realizadas por el perito de la Administración y poder verificar su corrección.

Esta Sala se ha pronunciado en numerosísimas sentencias acerca de los requisitos que debe cumplir un informe pericial, en materia de comprobación de valores, para considerarlo debidamente motivado; así, se ha sentado la doctrina de que los informes periciales que han de servir de base a la comprobación de valores deben ser fundados; que la justificación de la comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la determinación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien. Por el contrario la comprobación de valores debe ser individualizada Y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir o rechazarlos porque los repute equivocados o discutibles y en tal caso, sólo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho. Obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posibles de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores, pues en esta materia la carga de la prueba rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

No se entenderá que el valor está debidamente motivado si la valoración no se refiere al momento exacto del devengo, si el perito carece de la titulación adecuada al objeto a valorar (STS de 20 de julio de 1990 (RJ 1990, 6501)) o si no existe identidad entre el objeto de la transmisión y el de la comprobación, p.ej. se transmite una casa y se valora, atendido su estado de conservación, como solar (SSTS de 11 (RJ 1996, 4271) y 19 de enero de 1996 (RJ 1996, 6269)).

Acerca de este requisito de la debida motivación de los actos de comprobación de valores, el artículo 160.3 e) del RD 1065/2007, de 27 de julio (RCL 2007, 1658) , por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección (RGGI) exige, cuando el medio de comprobación elegido ha sido el dictamen de perito de la Administración, que se exprese "de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia"; además, es preceptivo, según el apartado 2 del mismo precepto, "el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas".

3. En definitiva, cuando la Administración tributaria recurre, como método de valoración, al dictamen de perito de la Administración , si bien amparado en precios medios de mercado , los cuales proceden, a su vez, de la utilización de diversos métodos (comparación en el mercado; valores medios extraídos de estudios de mercado efectuados por la propia Administración tributaria, por citar los más comunes), debe cumplir las condiciones exigidas al informe pericial.

Y ello porque no se trata de la utilización del medio de comprobación referido en la letra e) del artículo 57.1 de la LGT (precios medios de mercado) para determinar el valor, sino que el medio seleccionado ha sido el dictamen de perito de la Administración, aunque la Administración Tributaria utilice una "simbiosis" o "hibridación" de medios valorativos. Estos servirán sólo para fundamentar el informe del perito, pero no cabe la sustitución del valor "real" a que se refiere el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636) , del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) por el que resulta de la aplicación automática de dichos medios. La calificación definitiva del método de comprobación de valores ha de ser el regulado en el artículo 57.1.e) de la LGT : dictamen de peritos de la Administración, no pudiéndose confundir el medio empleado con los elementos tenidos en consideración.

No es ocioso recordar que no se trata de tener una idea del valor de un inmueble, sino de determinar su valor cierto. En efecto, la base imponible del ISD está constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal "el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles".

Dicho valor "real", que no medio, ni por aproximación al de mercado, es el que podrá ser comprobado por la Administración "por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 (RCL 1963, 2490) (actualmente 57) de la Ley General Tributaria ", tal y como establece el artículo 18 de la LISD.

www.datadiar.com

Así pues, la reiterada exigencia de que las valoraciones administrativas han de estar debidamente motivadas se ha traducido, en los casos en que se emplean medios combinados de comprobación (esto es, dictamen de perito, amparado en precios medios de mercado) en el ineludible cumplimiento de ciertas condiciones. Así se exige una valoración individualizada, en contraposición a la naturaleza del precio medio, de carácter objetivo y general, por lo que se exige que el perito razone la aplicación de dichos precios medios, lo que en la mayoría de las ocasiones obligará a una inspección personal del bien a comprobar.

No basta pues manifestar que se han tenido en cuenta determinadas circunstancias, sino que ha de justificarse individualmente su apreciación, probándose la circunstancia de la que resulta la aplicación de un coeficiente corrector y no otro.

La motivación por remisión del contribuyente a estudios de mercado realizados por la propia Administración tributaria deben reunir una serie de requisitos. En todo caso, la necesidad de justificar el modo de ponderación, actualización, extrapolación e individualización de los datos obtenidos de los estudios de mercado.

La sentencia anterior debe complementarse con lo dicho en la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2012 (recurso de casación para la unificación de doctrina 34/2010), citada por el contribuyente, que afirma (el subrayado es nuestro):

B) En relación con la necesidad de constancia en el expediente administrativo de gestión del estudio de mercado que sirve de fundamento al dictamen, la Sentencia impugnada afirma que «es cierto que no se aporta con el informe el estudio que se cita

por el que se considera que el valor real de los bienes es el 75% de las cantidades antes referidas, pero además de que dicha conclusión reduce el valor en un 25%, debe tener en cuenta que en ningún momento la parte interesa su aportación o puesta de manifiesto » (FD Sexto).

Razonamiento y conclusión contradictoria con la contenida en la Sentencia aportada de contraste que señala que «[e]n relación con los "precios medios" aducidos por el perito comprobante, la jurisprudencia advierte que no puede hacerse presumiendo la certeza de estos, sino que se requiere la justificación de las razones de su formulación y de su aplicación a los bienes concretos, se debe especificar la forma en que se han tomado en consideración esas circunstancias, siempre claro está de un modo detallado (STS 3ª sec. 2ª de 12-11-1999, rec. 7816/1992 (RJ 1999, 7828)).

Por otro lado se parte de los valores unitarios obtenidos de los estudios de mercado y es lo cierto que los mismos no obran en el expediente administrativo aún cuando se recuerda que están a la disposición del interesado, sin que se sepa su procedencia exacta. Toda administración pública, y la tributaria también, debe documentar sus actuaciones por escrito (artículo 55.1 y 2 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512 , 2775 y RCL 1993, 246)), y de no tener por ciertos los hechos alegados por los interesados o cuando la naturaleza del procedimiento lo exija, el instructor deberá abrir un periodo de prueba (artículo 80 de la misma norma general). Finalmente, con carácter general el artículo 78 de la misma ley exige la práctica de oficio por el órgano administrativo de los actos de instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución. En parecidos términos se pronuncia la LGT a la hora de describir los distintos procedimientos de comprobación tributaria. Esto significa, que si la administración tributaria autonómica se remite a los registros fiscales existentes o a los estudios de mercado efectuados por ella misma para con apoyo en los mismos dictar una determinada resolución, en este caso una valoración tributaria, tal actuación es válida, pero necesariamente debe aportar al expediente administrativo un certificado o testimonio documental de los datos tributarios contenidos en aquellos registros fiscales o estudios de mercado. Esa omisión o falta de aportación probatoria supone una conducta procedimental injustificada e inadmisible al imponer al administrado una nueva carga como es acudir al estudio de mercado o al registro fiscal de que se trate para contrastar esos datos. Adviértase que la administración demandada afirma haber seguido como método de valoración el dictamen de peritos. De aceptarse esta afirmación, no sería posible contrastar la actuación del perito sin poseer esos estudios de mercado. No es difícil pensar que para analizar la valoración, se debe tener acceso a esos valores unitarios aplicados. Y esto significa poder conocer de dónde han salido, de qué parte del total del Estudio de Mercado, y para ello resulta imprescindible su estudio u análisis. La Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2002 (RJ 2002, 5913) concluye con toda rotundidad en un supuesto similar que "La utilización de estadísticas y de relaciones de precios mínimos o medios puede servir para que la Administración decida aceptar la declaración del contribuyente, si su contenido se ajusta o aproxima a aquellos baremos o, en caso contrario, resolver practicar la comprobación de valores, pero nunca pueden ser tales datos genéricos motivación suficiente de aquella". La STS Sala 3ª, sec. 2ª, de 29 de diciembre de 1998 (RJ 1999, 559) , rec. 4678/1993 , sugiere tal interpretación, aunque no de un modo taxativo. La Sala no entra a considerar, ni tan siquiera a mayor abundamiento las consecuencias que tendrían la concreta, cabal y comprensible publicación de los estudios de mercado en los boletines oficiales. Y por otro lado, queda totalmente expedita la posibilidad del contribuyente de acreditar ante este Tribunal la incorrección fáctica o discordancia con la realidad de todo acto recogido en los tan traídos estudios de mercado, hayan sido objeto de publicación, aportación al expediente administrativo o no. Y en lo que ahora interesa, son datos concretos que

denotan esa falta de motivación, la falta de aportación al expediente de los valores unitarios obtenidos de los Estudios de Mercado citados por la Junta de Castilla y León y la falta de identificación o cita concreta de cuál de esos valores unitarios ha utilizado (de los muchos existentes)» (FD Décimo).

En similares términos, y acogiendo los pronunciamientos del Alto Tribunal, se ha expresado este Tribunal Central, en su resolución de 19 de enero de 2017 (RG 00-5240-16), que resolvió un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Las sentencias y la resolución citadas resumen los requisitos esenciales que debe reunir un dictamen pericial de valoración de un inmueble para resultar aceptable, concretando cuándo se tiene por cumplido el requisito de motivación. Por ser sintéticos, en este sentido es necesario:

- Que se emita por funcionario con título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar.

- Que se expresen los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta para determinar el valor.

- La valoración debe ser singular, no objetiva, debiéndose tomarse como referencia elementos individualizados del bien a valorar.

- La valoración debe permitir al contribuyente conocer sus fundamentos técnicos y prácticos.

- La valoración debe referirse a la fecha del devengo del impuesto.

- En el caso concreto de bienes inmuebles, debe indicarse expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia.

- Será necesario un reconocimiento personal del bien cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas.

- Si la si valoración está basada en registros fiscales existentes o a los estudios de mercado efectuados por la Administración se debe aportar al expediente administrativo un certificado o testimonio documental de los datos tributarios contenidos en aquellos registros fiscales o estudios de mercado.

Pues bien, aplicando todo lo expuesto al caso que aquí se nos plantea, debemos señalar que los dictámenes de valoración realizados comparten una serie de elementos básicos:

- Han sido emitidos por una Arquitecta de la Hacienda Pública.

- Expresan los criterios tenidos en cuenta para determinar el valor. Concretamente, se tiene en cuenta la superficie, situación urbanística, el entorno y, en el caso de la nave industrial, las características de la construcción e instalaciones.

- La valoración es singular, pues ha partido de las características propias de cada bien.

- Conocidos los criterios tenidos en cuenta y su concreta aplicación a los inmuebles, la valoración permite al contribuyente conocer sus fundamentos técnicos y prácticos.

- La valoración se refiere al momento del devengo del impuesto: 31 de diciembre de 2012.

- Se expresa el módulo unitario básico aplicado (euros/metro cuadrado). En el caso del terreno de ... se ha atendido a datos estadísticos de la Xunta de Galicia; sin embargo, el propio perito reconoce que las estadísticas de la Xunta no contemplan los terrenos ocupados por cultivo maderable y, aun así, le atribuye el valor de los terrenos de labradío de secano, incrementándolo en un 50% por ser susceptible de aprovechamiento maderero. No se justifican las razones por las que se utiliza el valor de los terrenos de labradío de secano ni tampoco por qué se incrementa en un 50%.

En el del terreno de ...no se indica la fuente de los datos y en el caso de la nave industrial los valores medios provienen de la capitalización de los precios de alquiler de bienes similares ofertados en distintas páginas web.

Por lo dicho, solo cumple este requisito la valoración de la nave industrial.

- No se ha efectuado un reconocimiento personal por no presentar los inmuebles características singulares que lo aconsejen. Sobre este aspecto, el contribuyente, a pesar de manifestar la necesidad de realizar una inspección ocular, no ha justificado la singularidad que motivaría o exigiría de dicha inspección física o presencial.

- En cuanto a la incorporación al expediente de un certificado o testimonio documental de los datos tributarios contenidos en los registros fiscales o estudios de mercado utilizados, en el informe de valoración del terreno de ... se incluye una captura de pantalla de la página web de la Xunta de Galicia donde figuran las estadísticas de los precios de la tierra, que han sido las referencias utilizadas. Respecto al terreno de... no consta en el expediente certificado ni testimonio documental de los estudios de mercado realizados para hallar el valor de mercado. Por último, en el caso de la nave industrial, si bien se han extractado los datos de las ofertas de las páginas web, no se han incluido en el expediente los justificantes de las mismas. Así pues, solamente cumple este requisito la valoración del terreno de ....

Por lo dicho, y a modo de conclusión, ninguno de los dictámenes periciales cumple los requisitos de motivación. En el caso del terreno de ..., el módulo unitario empleado como referencia no es adecuado. En el caso del terreno de... no se ha indicado el origen de los datos de referencia utilizados para determinar el módulo unitario y tampoco figura en el expediente. En el caso de la nave industrial, no figuran en el expediente los justificantes de los valores obtenidos de las páginas web utilizadas como referencia.

La insuficiente motivación apreciada en los informes, esenciales para la práctica del ajuste fiscal controvertido, determina una evidente indefensión para el contribuyente, por lo que debe anularse el acuerdo de liquidación en este punto, debiendo las actuaciones ser retrotraídas al momento inmediatamente anterior a la emisión de los dictámenes periciales a efectos de que se lleven a cabo nuevas valoraciones en las que se corrijan los defectos apreciados.

DÉCIMO.- La retroacción ordenada en el fundamento de derecho anterior hace que no debamos pronunciarnos sobre el resto de cuestiones planteadas respecto del acuerdo de liquidación del IS 2012 (A23-Nº 2).

El artículo 239.3 LGT se refiere a las resoluciones en las que se ordena la retroacción:

3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes.

Según este precepto, cuando un órgano económico-administrativo aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, deberá anular el acto administrativo afectado y ordenar la retroacción de actuaciones, que volverán al momento en el que se produjo el defecto formal para que este sea corregido.

datadiar.com

A partir de ello, deviene improcedente, a juicio de este Tribunal, que se formule, por parte de los Órganos de Revisión, ningún juicio sobre el fondo del asunto. Así se concluyó en Resoluciones de este Tribunal como las de 23/03/2012 (RG 02183/2010), de 24-04-2012 (RG 2508/2010), de 19-10-2012 (RG 107/2010), de 11/04/2013 (RG 6333/2011), ó de 03/12/2013 (RG 01352-2011). En esta última resolución se dice lo siguiente (el subrayado es nuestro):

TERCERO.-La falta de motivación del acto administrativo determina que no proceda entrar a conocer sobre las cuestiones de fondo que se plantean. El principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, determina que cuando un Tribunal Económico - Administrativo anula un acto por estimar existente un defecto formal que lo invalida, y decide, por ello, retrotraer las actuaciones ordenando que se dicte un nuevo acuerdo en el que se corrijan los defectos observados, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Lo contrario, además de poder incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión en el obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando se dicte un nuevo acuerdo de liquidación corrigiendo los defectos observados y el interesado impugnase el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar las cuestiones de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior. Anulado el acto administrativo y la liquidación en él contenida por la existencia de vicios formales generadores de indefensión, carece de competencia el órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre las cuestiones de fondo.

En consecuencia, los pronunciamientos efectuados en la resolución impugnada por el Tribunal Regional en relación con cualquiera de las cuestiones de fondo suscitadas (adición de bienes y determinación del ajuar doméstico, deducciones), deben entenderse no efectuados.

CUARTO.-Por todo ello, este Tribunal Central confirma la resolución del Tribunal Regional en la que se aprecia falta de motivación en la comprobación del valor de los bienes generadora de indefensión y confirma la orden de retroacción del expediente para que se dicte un nuevo acuerdo con base a una tasación debidamente motivada, si bien deben entenderse no realizados los pronunciamientos sobre el ajuar doméstico y la reducción por la adquisición de las participaciones en una entidad que pudiera ser una empresa familiar, al tratarse de cuestiones que deben sustanciarse en la reanudación de las actuaciones tributarias y sobre las que, en su caso, conocerá el órgano económico ¿ administrativo competente cuando llegue el momento procesal oportuno.

A la misma conclusión llega la Audiencia Nacional en sentencia de 25 de abril de 2013 (recurso nº 196/2010), se describe idéntica situación a la que ahora nos ocupa, al señalarse en dicha sentencia, en la que, tras apreciar un defecto formal en la actuación de la Inspección, generador de indefinición concluye que (el subrayado es nuestro):

Ello determina la estimación parcial del recurso, ordenando "Ello determina la estimación parcial del recurso, ordenando correlativamente la retroacción de las actuaciones administrativas al momento inmediatamente anterior a aquél en el que se cometió la infracción para que por el órgano administrativo competente se dicte la resolución que proceda a la vista de las alegaciones efectuadas por el interesado en su escrito de 23 de julio de 2009, declaración que hace innecesario el análisis del resto de los motivos impugnatorios aducidos en la demanda y que determina, también, la anulación de la sanción tributaria impuesta por derivar la misma de una regularización tributaria dejada sin efecto por dicha causa de anulabilidad

Por lo tanto, anulado el acuerdo de liquidación del IS 2012 (A23-Nº 2) por haber apreciado un defecto formal ¿ la falta de motivación de las comprobaciones administrativas del valor de los inmuebles a los que se refiere el deterioro ajustado ¿ que ha disminuido las posibilidades de defensa del sujeto pasivo y que, por tanto, debe suponer la retroacción de las actuaciones, no procede que se hagan más pronunciamientos sobre el resto de cuestiones derivadas de dicho acuerdo. Esto obliga a matizar que los pronunciamientos sobre las cuestiones comunes que se encuentran en este y en el acuerdo de liquidación dictado en relación al IS 2009 a 2011 (A23-Nº 1), esto es, la deducibilidad de la retribución de los administradores (fundamentos de derecho segundo a cuarto) y de los gastos por atenciones a clientes (fundamento de derecho noveno), se deben entender referidas exclusivamente a ese acuerdo de liquidación del IS 2009 a 2011 (A23-Nº 1) y tenerse por no puestas en lo que respecta a este referido al IS de 2012 (A23 Nº 2).

DÉCIMO PRIMERO.- Pasamos ahora a examinar las sanciones. Comenzando por el acuerdo de imposición de sanción vinculado a la liquidación del IS 2009 a 2011 (A23-Nº 3), debemos rechazar, conforme a los pronunciamientos anteriores, la primera alegación, consistente en que no concurre el elemento objetivo, y es que, como acabamos de ver, se han confirmado todos los ajustes realizados en el acuerdo de liquidación.

Los ajustes sancionados en este caso no son todos los que fueron objeto de regularización; en concreto, se han entendido que merecen reproche los que se

refieren a la deducción de los gastos derivados de los acuerdos internacionales de marketing y de los gastos por atenciones a clientes. El reclamante dice que también se ha sancionado el ajuste derivado de la deducción por acontecimientos de especial interés público, pero lo cierto es que la Inspección concluyó que, en este punto, concurría una interpretación razonable de la norma que sostenía la actuación del sujeto pasivo (página 28 del acuerdo de imposición de sanción).

El reclamante alega que no se ha motivado suficientemente la culpabilidad en el acuerdo sancionador, que no se ha respetado la presunción de inocencia y, en términos generales, que su conducta siempre se ha amparado en una interpretación razonable de las normas aplicables.

El análisis de la existencia de la culpabilidad, como elemento preceptivo para que una conducta de un obligado tributario sea sancionable, se debe realizar en el marco de un procedimiento administrativo sancionador, tomando especial protagonismo, a este respecto, la exigencia sobre la motivación que el acuerdo debe contener a este respecto (la apreciación de la culpabilidad), esencialmente, porque es a través de una adecuada y suficiente motivación como se debe llegar a la conclusión de si la conducta fue culpable (en el caso que aquí interesa, si fue una conducta negligente).

Así la sentencia ya mencionada del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008 (Rec. nº. 146/2008) señala:

... la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalcado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de 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 citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que «no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere» (FD 6). Y la misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 216/2002), señaló: «Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada.- Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta (FD Cuarto).»

Asimismo debe traerse a colación la sentencia también de nuestro Alto Tribunal de 12 de Julio de 2010 (Rec. nº. 480/2007), en la que se afirma:

... este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º , respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03, FJ 6º).La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º). Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º , respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)].

Datadiar.com
www.datadiar.com

En relación con todo ello, la sentencia de 20 de diciembre de 2013 (Rec. nº. 1587/2010), se dispone:

... si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [sentencia de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/96), FJ 3º), cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 5º)].

Ni el Tribunal Económico-Administrativo Central, ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, a la Inspección de los Tributos en el presente caso, a quien incumbía motivar la imposición de la sanción [confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3 º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05 , FJ 4º)].

Estas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que necesariamente ha de implicar, para aquella, un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así cuando se dice: "hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico" o "Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la

culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere" o "sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados", se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que pretende la calificación de una conducta como infractora con la consiguiente imposición de la sanción correspondiente, que se traigan los elementos concretos de la conducta de los que se infiera tal culpabilidad, con el suficiente grado de detalle, al objeto de incorporarlos al razonamiento que concluya con la procedencia de la sanción. Hasta tal punto se ha de ser exigente en el cumplimiento de tal análisis, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este Tribunal Central que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por haber apreciado falta de motivación a la hora de justificar la apreciación de la culpabilidad en la conducta del infractor, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento punitivo en relación a los mismos hechos y sujeto.

No está de más remarcar, a su vez, que se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente para que se entienda acreditada la culpabilidad.

Aplicando los razonamientos expuestos al presente expediente, debemos comenzar por analizar la sanción impuesta por lo que se refiere a la incorrecta o improcedente deducción de los gastos derivados de los acuerdos internacionales de marketing. En este punto, la Inspección justifica la concurrencia de culpabilidad en la falta de prueba de la necesidad de dichos gastos, habiendo pretendido el sujeto pasivo acreditarlos exclusivamente con facturas y con la aportación de un presupuesto de marketing. Acreditado el incumplimiento de los requisitos de deducibilidad del gasto, su inclusión en la base imponible debe considerarse culposa o, cuanto menos, negligente, pues se deduce un gasto sin poder justificarlo fehancientemente; por ello, siendo claro que para la deducibilidad fiscal de un importe como gasto se requiere la justificación del mismo, y que dicha justificación no ha sido aportada por el interesado, a juicio de este Tribunal Central, concurre en su conducta la negligencia necesaria como para imponer la correspondiente sanción, siendo adecuada la motivación, en este punto, del acuerdo impugnado.

Similares consideraciones pueden hacerse respecto de la otra conducta merecedora, a juicio de la Inspección de sanción: la improcedente deducción de los gastos incurridos por atenciones a clientes. La Inspección justifica, en este caso, la concurrencia de culpabilidad en la falta acreditación de la entrega de los productos a los clientes para con quien se dice tener las atenciones, incumpliendo también los mínimos requisitos esenciales de deducibilidad en el IS de un gasto, siendo nuevamente adecuada la motivación del acuerdo de imposición de sanción a este respecto.

Respecto a la alegación de que la actuación del contribuyente se basó en una interpretación razonable de la norma, el artículo 179.2.d) LGT dice:

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su

actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

Por su parte, el Tribunal Constitucional también ha afirmado que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal como refleja la propia Constitución (Sentencia 76/1990, de 26 de abril).

En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993; y 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995).

No puede aceptarse la existencia de una interpretación razonable en la conducta del sujeto pasivo al haber considerado deducibles los gastos que han dado lugar a la práctica de los ajustes por los que, posteriormente, se ha impuesto la sanción. No es razonable interpretar que son deducibles unos gastos que el contribuyente ni siquiera ha podido justificar mínimamente que estuviera obligado a soportar (servicios de marketing) ni otros que corresponden a supuestos premios por volumen de compras concedidos a clientes (atenciones) en los que no se justifican ni las circunstancias o condiciones por las que se entregaron ni tan siquiera los clientes que los recibieron.

Se desestima, por tanto, la pretensión, debiendo confirmar el acuerdo sancionador referido a la liquidación del IS de 2009 a 2011.

DÉCIMO SEGUNDO.- En cuanto a la sanción vinculada a la liquidación del IS 2012 (A23-Nº 5), debemos diferenciar la que corresponde al acuerdo de liquidación A23-Nº 6, que confirmó los ajustes recogidos en el acta de conformidad A01-Nº 6, y la que se vincula al acuerdo de liquidación (A23 Nº 2) que se deriva del acta de disconformidad en la que se recogen los ajustes con los que el sujeto pasivo no estaba de acuerdo.

Empezando por analizar la sanción vinculada a la liquidación practicada en conformidad, debemos empezar por recordar que este acuerdo de liquidación (A23-Nº 6) incluía, esencialmente, el ajuste extracontable negativo practicado en 2012 para compensar la reversión del deterioro de la participación del 4,05% en L SL. El ajuste negativo declarado fue de 2.418.232,97 euros y el comprobado fue de 996.940,20 euros. El acuerdo de liquidación no ha sido recurrido. Sin embargo, sí se muestra en desacuerdo con la sanción que se le ha impuesto en relación a ese ajuste, y a ese acto (sanción) procede que nos refiramos ahora.

El contribuyente sostiene que no ha habido perjuicio económico por dicho exceso apreciado por la Inspección en el ajuste negativo del deterioro practicado en su momento, porque el importe fue pagado en 2013. Subsidiariamente, reitera ahora también que no se ha motivado suficientemente la culpabilidad, que no se ha respetado la presunción de inocencia y que siempre su conducta ha estado basada en una interpretación razonable de la norma.

Comenzando por la primera alegación, que en 2013 se abonara lo no pagado en el 2012 no significa que no deba sancionarse la conducta de 2012. Lo relevante es si la conducta de 2012, aisladamente considerada, es o no merecedora de sanción, independientemente de si el exceso deducido en 2012 revirtió en 2013 o en ejercicios posteriores.

Sentado lo anterior, en cuanto a la motivación, la Inspección explica en la resolución sancionadora que del comportamiento anterior del contribuyente se evidencia que conocía perfectamente los ajustes a que obligaba el artículo 12.3 TRLIS, por lo que el incumplimiento producido en 2012 ha de considerarse, cuanto menos, de negligente.

datadiar.com
www.datadiar.com

Así queda recogido en el acuerdo sancionador:

En el Acta mencionada se propuso la regularización de la reversión de la provisión por depreciación acumulada que ascendió a 2.395.597,09euros, habiendo sido corregida fiscalmente en 974.304,62euros. Este ajuste debió haberse tenido en cuenta en el ejercicio 2012, cuando la sociedad revierte la totalidad de la provisión contable, dando como ingreso 2.395.597,09euros, ingreso que fue ajustado fiscalmente en su totalidad. Sin embargo, la disminución al resultado contable de este ejercicio debió ser de 974.304,32euros en vez de los 2.395.597,09euros, y por tanto el exceso de deducción ha sido de 1.421.292,77euros.

De los hechos que se han puesto de manifiesto en el expediente se deduce que la entidad, aplicó en los ejercicios anteriores al que es objeto de comprobación el artículo 12.3 LIS, y que por ende, la participación en L en el año 2012, tenía un valor contable (1.255.452,00 euros), diferente del valor fiscal (2.229.757,2 euros).

Por tanto, su actuación supone que conocía perfectamente la normativa tributaria de aplicación y, como se ha puesto de manifiesto, fue la propia entidad la que diferenció en los años anteriores entre el valor contable y el valor fiscal de la participación en L, realizando los correspondientes ajustes extracontables por considerar que dichos valores debían ser diferentes.

Por tanto, lo que no tiene explicación, y de hecho no se ha aportado ninguna más allá de una alegación genérica sobre una interpretación razonable de la norma, es que el comportamiento de la entidad, si el valor de la participación aumenta y eso implica la reversión de los ajustes realizados hasta el precio de adquisición, sea realizar un ajuste fiscal igual que el contable para que el valor fiscal y el contable sea el mismo (e

igual al precio de adquisición), cuando ha sido la propia entidad la que ha ido realizando ajustes extracontables para diferenciar los dos valores. Dado que el valor fiscal y el contable eran diferentes, los ajustes que han de practicarse para dejar ambos con el mismo importe no pueden ser nunca iguales.

(...)

En este sentido, sin la existencia de una interpretación razonable, el comportamiento de la entidad debe ser calificado cuando menos de negligente, al no hacer el correspondiente cálculo para la reversión correcta de la provisión fiscal que él mismo había calculado anteriormente

Compartiendo plenamente este Tribunal Central tales razonamientos, ha de confirmarse que, en este caso, no puede hablarse de interpretación razonable de la norma porque de la información disponible para el interesado en el 2012 se podía concluir fácilmente cuál debía ser el ajuste extracontable a realizar en ese ejercicio, siendo esta una cuestión de hecho que no requiere interpretación alguna. Además, como hemos dicho, del comportamiento previo del contribuyente se deriva que sí conocía perfectamente el mecanismo normativo que debía aplicar, por lo que es procedente considerar su conducta, cuanto menos, de negligente.

Se desestima, por ello, la pretensión.

DÉCIMO TERCERO.- Por último, en cuanto a la sanción del IS 2012 (A23-Nº 4) derivada del acuerdo de liquidación A23-Nº 2 (disconformidad), hemos visto en los fundamentos de derecho décimo y undécimo que este acuerdo de liquidación del IS 2012 (A23-Nº 2) debe anularse por haber apreciado un defecto formal y las actuaciones deben retrotraerse. En consecuencia, el acuerdo de imposición de sanción derivado de este acuerdo de liquidación ha de ser anulado, no debiéndonos pronunciar sobre el fondo, y sin que ello prejuzgue la posibilidad de que, como consecuencia de la nueva liquidación que se dicte, pueda imponerse una nueva sanción.

En este sentido nos hemos pronunciado en la resolución de 5 de noviembre de 2015 (RG 00-3142-13) [criterio reiterado en la resolución de 5 de octubre de 2017 (RG 00-4807-16)]. Dijimos en ella:

(...) DECIMOCUARTO.-Señalado lo anterior, debe analizarse ahora la posibilidad de tramitar un nuevo procedimiento sancionador cuando ha sido anulada la sanción originaria por haberlo sido la liquidación de la que trae causa.

El hecho de que el defecto material o formal se sitúe en la liquidación o en la sanción, no es relevante en orden a aplicar el principio ne bis in idem, siempre y cuando tal defecto sea la causa determinante y exclusiva de la anulación de la sanción.

Deben pues trasladarse las conclusiones expuestas más arriba al caso en que la anulación de la sanción trae causa del pronunciamiento directamente realizado en relación con la liquidación en que se basa, pero con la precaución de delimitar los casos en que, efectivamente, la anulación de la sanción viene impuesta por la de la liquidación.

A tal efecto, cuando se anula una sanción por haberlo sido la liquidación en que se basa, y es posible la práctica de una posterior liquidación, en relación con el mismo concepto y período, para determinar si el principio ne bis in idem en su vertiente

procedimental impide el dictado de una nueva sanción que traiga causa de esta segunda liquidación, debemos diferenciar los siguientes supuestos:

- Casos en los que un Tribunal estima un recurso o reclamación por razones sustantivas o de fondo, anulando totalmente la liquidación pero subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar.

- Casos en los que se trata de sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada, si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

- Casos en los que un Tribunal estima por razones formales, anulando totalmente el acto impugnado, acordando la retroacción del procedimiento, o bien apreciando la caducidad.

En los dos primeros supuestos se realiza un pronunciamiento de fondo sobre la sanción, si quiera indirecto, al referirse directamente a la regularización de la que trae causa, en relación con todo o parte de ella, por lo que entra en juego el principio ne bis in idem en su vertiente procedimental, si bien que ambos supuestos se diferencian entre ellos por razón de la parte de regularización confirmada en el segundo. En el tercer supuesto, al no haber pronunciamiento sobre el fondo en relación con la sanción, no entra en juego, según lo expuesto, el principio ne bis in idem, ni aún en su vertiente procedimental.

Analicemos en detalle cada uno de los casos.

datadiar.com
www.datadiar.com

(...)

Casos en los que un Tribunal estima por razones formales, anulando totalmente el acto impugnado, acordando la retroacción del procedimiento, o bien apreciando la caducidad:

La anulación de la liquidación por motivos de forma lleva consigo la anulación total de la sanción, incluso en el caso de haberse acordado la retroacción del procedimiento, pues así lo impone el art. 66.4 RR: "No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora". Y, tal y como se ha expuesto, anulada la sanción por motivos de forma, está vedado realizar pronunciamientos de fondo sobre su conformidad a Derecho, como así lo ha recogido la doctrina de este TEAC citada más arriba.

De modo que, en este caso, anulada la sanción por un defecto de procedimiento, si bien que situado en el procedimiento liquidatorio del que aquélla trae causa, sin que se realice un pronunciamiento definitivo sobre el fondo, es decir sobre la procedencia y conformidad a Derecho del ejercicio del Ius Puniendi, no hay pronunciamiento absolutorio, sino tan sólo la obligada anulación de la sanción por razones procedimentales, por lo que, según lo expuesto, el principio ne bis in idem no veda la tramitación de un segundo procedimiento sancionador (una vez, claro está, que se proceda a la subsanación del defecto del procedimiento que fue apreciado).

No es ajeno este Tribunal a la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del TS de fecha 11 de Abril de 2014, rec. 164/2013, Ponente, Ex..., en la que, anulada una liquidación por razón de falta de autorización del representante para suscribir el acta, y por tanto, por razón de un defecto de forma, considera el TS impedida la reproducción del procedimiento sancionador tras la retroacción del procedimiento de liquidación. No podemos sin embargo extraer de tal Sentencia una doctrina contraria a lo que hasta el momento se ha expuesto y concluido, por las siguientes razones. En primer lugar, porque el TS hace esta declaración obiter dicta, pues se trata de un recurso de casación en unificación de doctrina que en este punto se inadmite por no haber Sentencia de contraste, y porque en el caso concreto no se planteó la relevancia de la diferencia entre la anulación por defectos materiales y de procedimiento, sino que la cuestión litigiosa se centró exclusivamente en debatir si la anulación de la sanción traía causa de la anulación de la liquidación, o bien estaba basada en la propia prescripción de la sanción, lo que, según hemos expuesto, y concluye el TS, carece de relevancia en orden a aplicar el principio non bis in idem. Por esta misma razón, las Sentencias que el TS cita como precedentes, tampoco resuelven casos en que la anulación de la sanción hubiera sido por un defecto de procedimiento; así, cita la Sentencia de 26 de marzo de 2012, rec. de casación 5827/09, en la que se impedía una nueva sanción cuando la retroacción del procedimiento liquidatorio había tenido lugar (indebidamente) por razones sustantivas, y la Sentencia de 22 de marzo de 2010, que versa propiamente sobre la articulación procesal del principio non bis in ídem en su vertiente material. Muy al contrario, en tales Sentencias, así como en las que cita del TC se subraya que es imprescindible para aplicar el principio ne bis in idem que haya un doble enjuiciamiento definitivo sobre la misma conducta (de hecho, algunas de tales Sentencias las hemos citado más arriba en apoyo de la diferencia entre ambos tipos de pronunciamientos).

En síntesis, a juicio de este Tribunal, la respuesta que ha de darse a la cuestión de si, después de haber sido anulada una sanción por razón de la anulación de la liquidación de la que trae causa, puede volver a dictarse una sanción basada en la nueva liquidación que se dicte, depende de la naturaleza del defecto que haya causado la anulación, pues de ello dependerá también el contenido del pronunciamiento anulatorio: si se ha apreciado un defecto material en la liquidación que implique su anulación total, ello conllevará, si quiera indirectamente, un pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del ius puniendi, de carácter absolutorio, pues se ha declarado la improcedencia de liquidar y de sancionar, por lo que si, posteriormente, se dictara una segunda liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador estaría vedada por el principio ne bis in idem; si el defecto material de la liquidación no implica su anulación total sino que se confirma parcialmente la regularización, acordándose pues la anulación de la liquidación para su sustitución por otra, el Tribunal habrá de enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización que ha quedado confirmada, y, en caso de confirmarla, en su ejecución, se dictará acto reduciendo la cuantía de la liquidación y de la sanción, sin necesidad de tramitar nuevo procedimiento sancionador, lo que, por ende, no vulnera el principio ne bis in idem; pero, precisamente por ello, si, confirmada parcialmente la regularización, el Tribunal anula totalmente la sanción, esta anulación no traerá causa de la anulación de la liquidación, por lo que constituye un pronunciamiento absolutorio directo y la imposición de nueva sanción tras la emisión de liquidación en ejecución, sí vulneraría el principio ne bis in idem; por último, si se ha apreciado un defecto de procedimiento, que es causa de la anulación de la liquidación, la anulación de la sanción viene impuesta por él, sin que ningún pronunciamiento puede hacerse sobre el fondo de la sanción, ni directa ni indirectamente, siendo tal una cuestión que queda imprejuzgada, de modo que cuando se tramite de nuevo el procedimiento, dictándose nueva

liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador no está vedada por el principio ne bis in idem.

Y siendo esto último lo que ha ocurrido en el presente supuesto, en que lo que causó la anulación de la liquidación fue un defecto de procedimiento, viniendo así la anulación de la sanción impuesta por él, en aplicación de lo expuesto debe concluirse que no se ha producido vulneración alguna del principio ne bis in idem, ni en su vertiente material ni en su vertiente procedimental, debiéndose desestimar las pretensiones de la reclamante al respecto.

DÉCIMO CUARTO.- El TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las presentes reclamaciones económico-administrativas, ACUERDA:

- DESESTIMAR las reclamaciones 00-444-16, 00-4709-16 y 00-2933-16, interpuestas, respectivamente, contra el acuerdo de imposición de sanción (A23-Nº 3) derivado del acuerdo de liquidación del IS 2009 a 2011 (A23-Nº 1) y el acuerdo de imposición de sanción (A23-Nº 5) derivado del acuerdo de liquidación del IS 2012 que confirmó un acta de conformidad (A23-Nº 6), declarando correctos los ajustes realizados y las sanciones impuestas.

- RETROTRAER LAS ACTUACIONES correspondientes al IS 2012 en lo que se refiere al acuerdo de liquidación (A23-Nº 2) (disconformidad) (RG 00-3295-16) y el acuerdo de imposición de sanción derivado de él (A23-Nº 2) (RG 00-7416-16), anulando ambos acuerdos y siendo posible tramitar un nuevo procedimiento sancionador sin que ello suponga vulneración del denominado principio de non bis in idem.

datadiar.com
www.datadiar.com

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.