



Roj: **SAN 2717/2019** - ECLI: **ES:AN:2019:2717**

Id Cendoj: **28079230022019100295**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **31/05/2019**

Nº de Recurso: **769/2015**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SEGUNDA**

**Núm. de Recurso:** 0000769 / 2015

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 07106/2015

**Demandante:** Grupo Félix Santiago Melián, S.L.

**Procurador:** MARIANO CRISTÓBAL LÓPEZ

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN**

### **SENTENCIA Nº:**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a treinta y uno de mayo de dos mil diecinueve.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 769/2.015, promovido por el Procurador D. Mariano Cristóbal López, en nombre y representación de la Entidad Grupo Félix Santiago Melián, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 8 de octubre de 2015, por la que se desestimó las reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001, interpuestas por la Sociedad recurrente frente a dos Acuerdos del Inspector Regional de la AEAT de las Palmas de Gran Canaria, de 26 de septiembre de 2013 y 13 de diciembre de 2013, por los que se liquidó el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 y se le impusieron las sanciones conexas, respectivamente.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.



## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 8 de octubre de 2015, por la que se desestimó las reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001 , interpuestas por la Sociedad recurrente frente a dos Acuerdos del Inspector Regional de la AEAT de las Palmas de Gran Canaria, de 26 de septiembre de 2013 y 13 de diciembre de 2013, por los que se liquidó el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 y se le impusieron las sanciones conexas, respectivamente.

**SEGUNDO.-** Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo el Procurador Sr. Cristóbal López, mediante escrito presentado en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción . Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

**TERCERO.-** Evacuando el traslado conferido, el Procurador de la parte actora, presentó escrito de demanda el 7 de diciembre de 2016, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que:

" ...se anule dicha resolución y los actos administrativos de los que trae causa ".

**CUARTO.-** El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 20 de enero de 2017, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que:

"dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor".

**QUINTO.-** Recibido el pleito a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos, y no estimándose necesaria la celebración de vista pública, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos, tras lo cual se declaró concluso el procedimiento, y se señaló para su votación y fallo el día 16 de mayo de 2019, fecha en la que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN, quien expresa el parecer de la Sección.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **PRIMERO.- Objeto del recurso . Antecedentes fácticos y contenido de la resolución recurrida.**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 8 de octubre de 2015, por la que se desestimó las reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001 , interpuestas por la Sociedad recurrente frente a dos Acuerdos del Inspector Regional de la AEAT de las Palmas de Gran Canaria, de 26 de septiembre de 2013 y 13 de diciembre de 2013, por los que se liquidó el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 y se le impusieron las sanciones conexas, respectivamente.

Para la adecuada comprensión de la litis planteada, conviene destacar los antecedentes fácticos más relevantes que se desprenden del expediente administrativo y no han sido objeto de controversia.

La liquidación del IS de los tres ejercicios, dictada el 26 de septiembre de 2013 y notificada el 4 de octubre de 2013, es consecuencia del Acta A-02, núm. NUM002 , levantada el 26 de junio de 2013 en el curso de un procedimiento inspector iniciado el 24 de febrero de 2012 al Grupo FSM, Grupo Fiscal 2/00, integrado en aquellas fechas por Grupo Félix Santiago Melián S.L, como sociedad dominante, y como sociedades dominadas Félix Santiago Melián S.L. (FSM, en lo sucesivo); Hormican S.L.; Transportes Félix Santiago Melián S.L.; Fegrisan S.L.; Costa Llano S.L. ; y Conagrican S.L.

La regularización inspectora se concretó, en síntesis y en lo que afecta a este procedimiento, -dado que algún otro ajuste no fue liquidado porque se trasladó a la jurisdicción penal-, en los siguientes aspectos:

-Inadmisión como deducibles de gastos contabilizados y declarados por multas y sanciones, comidas de Navidad o del personal, contribuciones a actividades culturales o deportivas deducidas como gastos de publicidad y donativos a partidos políticos.

-Inadmisión como deducibles de gastos que, a juicio de la Inspección, se documentaron en facturas falsas.



- Consideración como simuladas de las ventas de inmuebles realizadas durante 2006 por FSM a Fegrísán.
- Exceso de dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC, en adelante) por FSM en el ejercicio 2006, consecuencia del ajuste anterior.
- Se corrigen los ajustes de consolidación relativos a FSM en 2007 y las incorporaciones en cantidades insignificantes.
- Se reducen en 2007 y 2008 las bonificaciones por la venta de bienes corporales producidos en Canarias del artículo 26 de la Ley 19/1994 .

La liquidación imputó al sujeto pasivo dilaciones de 347 días por diferentes solicitudes de aplazamiento o por no aportar datos o documentación previamente solicitada.

Con fecha 13 de diciembre de 2013 se dictó acuerdo sancionador derivado de la liquidación anterior por la infracción prevista en el artículo 191 LGT , por dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que resultaría de una correcta autoliquidación, respecto a los ejercicios 2007 y 2008, calificada como leve.

Contra ambas resoluciones, liquidación y sanción, se interpuso las dos reclamaciones mencionadas que fueron desestimadas por la resolución del TEAC, de 8 de octubre de 2015, contra la que se dirige este recurso jurisdiccional.

### **SEGUNDO.- Sobre la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2007.**

La demanda alega la prescripción del derecho de la Administración para liquidar, dado que el procedimiento inspector comenzó el 24 de febrero de 2012 y concluyó el 4 de octubre de 2013.

Objetivamente, la duración del procedimiento fue de 588 días naturales, por lo que excedió en 223 días la duración máxima del mismo, previsto en el artículo 150 LGT (doce meses) para producir el efecto de interrumpir la prescripción.

La Liquidación, sin embargo, consideró un total de 347 días de dilaciones imputables al sujeto pasivo, por lo que el procedimiento inspector no se extendió más allá de lo legalmente previsto (doce meses), pues descontados estos días la duración del procedimiento, computable a los fines que nos ocupan, fue de 241 días.

Estas dilaciones se corresponden con 52 días por aplazamientos de las comparecencias o ampliación de plazos, a solicitud del obligado tributario, no discutidas; son las dilaciones 1, 2, 7, 11 y 12. Y con 295 días por no aportación de documentación (dilaciones 3 a 6; y 8 a 10), que son las controvertidas en esta causa.

Es preciso poner de relieve que la dilación 3, por no aportar documentación, abarca un período de 305 días, desde el 6 de julio de 2012 hasta el 7 de mayo de 2013, período en el que también se produjeron las dilaciones 4 a 6 y 8 a 10, todas ellas también por no aportar documentación, que suman un total de 232 días.

La demanda no admite las dilaciones imputadas al sujeto pasivo por 295 días, y centra todo su esfuerzo impugnatorio en la dilación 3 (305 días) que se produjo por no haber aportado las huellas electrónicas de la legalización de los libros de contabilidad en el Registro Mercantil. Respecto a las demás dilaciones (4 a 6 y 8 a 10), la argumentación es meramente descriptiva del contenido de las diferentes diligencias levantadas, sin un verdadero análisis crítico, como sí ha hecho con la dilación 3, que seguidamente analizamos.

Respecto de esta concreta controversia no existe conflicto alguno en cuanto a los elementos fácticos; sólo se discute su significación, entendiéndola Administración Tributaria que la no aportación tuvo la consecuencia de poder ser considerada como dilación imputable, toda vez que *"resulta claro que el obligado tributario debía haber aportado las huellas electrónicas de los libros de contabilidad en la siguiente fecha al primer requerimiento, es decir, el 6 de julio de 2012 y no el día 4 de junio de 2013, impidiendo con ello hasta esta última fecha despejar cualquier duda a efectos probatorios en cuanto a la veracidad de los libros de contabilidad aportados primitivamente, al faltar la huella electrónica generada por los mismos"*.

Ciertamente, como sostiene la demanda, para apreciar que una dilación es imputable al obligado tributario no basta un incumplimiento por parte de éste de los requerimientos de la Inspección, en este caso, no aportando los antecedentes o la documentación requerida, necesaria para determinar el contenido y el alcance de la obligación tributaria y los restantes elementos de la labor de inspección, sino que es preciso que tal incumplimiento tenga un reflejo en la normal marcha del procedimiento inspector y así se diga por parte del actuario.

En efecto, en materia del cómputo del plazo de prescripción y de la incidencia que en él haya podido tener la posible interrupción del mismo por el inicio de las actuaciones de comprobación y la duración legal de las actuaciones, juegan un papel fundamental dos institutos muy elaborados por la jurisprudencia como son las dilaciones no imputables a la Administración y la interrupción justificada de las actuaciones.



De la muy profusa jurisprudencia recaída en esta materia, que a veces se ve obligada a pronunciamientos muy casuísticos, podemos extractar, como relevantes para la resolución de este litigio, y en lo que ahora importa, las siguientes conclusiones, referidas al propio concepto de dilación imputable al contribuyente, o no imputable a la Administración, en la normativa actual:

El artículo 104.2 del aludido Reglamento considera como dilaciones en el procedimiento, por causa no imputable a la Administración tributaria:

-Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de las comparecencias o en los requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria.

-la concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión de aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado.

Por otra parte, la jurisprudencia ha interpretado estos conceptos descartando el automatismo que supondría que a cada demora en la aportación de documentación o en cada solicitud de aplazamiento siga necesariamente una dilación no imputable a la Administración, debiendo tener en cuenta, por una parte, que la dilación no imputable ha de suponer un retraso del procedimiento de comprobación, considerado en su conjunto, de tal manera que no toda inobservancia, por parte del obligado, del plazo fijado para realizar la actuación de que se trate ha de merecer tal calificativo y llevar aparejada la consecuencia de no ser tomado en consideración si el procedimiento no ha sufrido detrimento alguno en su normal desarrollo, porque la Administración tributaria haya podido desplegar sus potestades sin merma alguna; y en segundo lugar que en el requerimiento de aportación de documentación han de jugar los principios de buena fe y de proporcionalidad, siendo rechazable que en un procedimiento que, como el presente, ha tenido una duración considerable, muy superior a la objetivamente exigible, se ofrezca un plazo muy limitado para aportar documentación, inferior al previsto por la norma, que determine la necesidad de solicitar aplazamientos para cumplimentarlo o directamente la inobservancia del plazo ofrecido, y que en ambos casos sea computada una dilación imputable al obligado tributario.

Ejemplos de estas conclusiones son, entre otras muchas, las STS de 24 de enero de 2011 y de esta misma Sala SAN de 30 de septiembre de 2010 , de 7 de marzo de 2013 , de 5 de diciembre de 2013 , y más recientes como la SAN de 29 de octubre de 2018 (recurso n.um. 313/2015 ).

Esta misma jurisprudencia ha declarado, a propósito del concepto de dilaciones imputables al contribuyente, que han de manejarse dos criterios fundamentalmente: en primer lugar, la noción de dilación incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo lugar, al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero discurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

Como conclusión, en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una dilación imputable al sujeto inspeccionado.

Pues bien, aplicando la anterior doctrina al caso ahora enjuiciado hemos de reconocer que la demanda, - muy extensamente argumentada y documentada en este extremo con una nutrida cita de jurisprudencia en la misma línea que hemos mencionado-, acierta al decir que la demora en la aportación de las huellas electrónicas no puede ser considerada como una dilación imputable al obligado, porque la razón dada (más arriba transcrita) para justificar la incidencia de la demora en la labor inspectora siendo razonable (como lo es), ha de ceder ante la evidencia de que no contar con tales huellas hasta el momento en que se aportaron no supuso obstáculo o freno alguno, ni dificultad añadida a la normal labor inspectora que se desarrolló durante más de un año, sin ni siquiera advertir la ausencia de tales huellas. Porque no es que no se aportaran los libros de contabilidad legalizados en el Registro Mercantil, que se aportaron en su momento junto con las solicitudes de legalización, sino que pasó completamente inadvertida la falta de aportación de las huellas, bien porque la aportación de la solicitud de legalización ya fue considerada acreditativa de la veracidad de los libros, bien porque la Inspección estuvo en el convencimiento de que se habían aportado, lo que queda patente por dos circunstancias, una, porque desde que se pidieron al inicio de la inspección (diligencia nº. 2 de 19 de junio de 2012, respecto a FSM y las comunicaciones de inicio en las demás entidades del Grupo el 6 de julio de 2012), y se volvió a recordar en la diligencia núm. 3 de 6 de junio de 2012, nunca más se reiteró la necesidad de aportarlas hasta un año más tarde cuando había concluido prácticamente el procedimiento inspector; segundo, porque así lo manifestó la propia Liquidación al decir "*...la Inspección entendió finalmente que la documentación había sido extraviada, pero su presentación desecha esta tesis e implicaría la existencia*



de una dilación por causa no imputable a la Administración desde el 6/7/2012 hasta el 4/6/2013 en un total de 333 días naturales" .

A ello cabe añadir que desde que se aportaron finalmente las huellas electrónicas el 4 de junio de 2013 hasta que se levantó el acta el 20 de junio siguiente no transcurrieron sino dos semanas en las que no cabe suponer que los trámites, que habían sido hipotéticamente entorpecidos o paralizados por la no aportación, sufrieran un impulso decisivo para la incoación del acta, o lo que es lo mismo, no es razonable pensar que no contar con las huellas electrónicas durante todo el año anterior tuvo incidencia alguna para considerar veraz (garantía de veracidad, dijo la Administración Tributaria) la información que obraba en los libros de contabilidad, y que permitió alcanzar, en escasas dos semanas, las conclusiones de la regularización, cuando el procedimiento inspector contaba con un desarrollo muy superior al año, en el que se habían celebrado 19 comparecencias y se habían extendido otras tantas diligencias, sin poner en duda la tan reclamada veracidad de los libros.

Rechazado el cómputo de este período de tiempo como dilación imputable al obligado, sin embargo cabe reseñar que sobre casi el mismo período temporal se superpusieron las dilaciones 4, 5, 6, 8, 9 y 10, todas ellas por no aportar documentación o aportación tardía de la documentación requerida, que, computadas con la precaución de no solapar períodos entre unas y otras, arrojan un total de 190 días, que, sumados a los 52 días por solicitud de aplazamientos no discutidos, hacen un total de 242 días, que descontados de los 588, arrojan una duración total del procedimiento inspector de 346, es decir inferior al de doce meses previsto por el artículo 150 de la LGT .

Este último es el cómputo que consideramos ajustado a derecho, porque sobre las mencionadas dilaciones la demanda no ha hecho análisis pormenorizado alguno, limitándose a afirmar, en síntesis, que no se ha motivado sus circunstancias y la incidencia que la aportación tardía de documentación o no aportación de documentación, según los casos, hubiera tenido en la labor inspectora, pero lo cierto es que sobre las circunstancias de las diferentes dilaciones hay una más que suficiente explicación en cada una de las diligencias, -reproducidas en la demanda, en las que el representante del obligado no opuso tacha alguna-, y en la liquidación, que puso de relieve no la total paralización del procedimiento, que hay que descartar como lo demuestra el hecho de haberse levantado 19 diligencias de otras tantas comparecencias, sino la dificultad que tuvo la Inspección para avanzar en la investigación no por dejadez o desidia, como afirma la demanda (a efectos de su defensa, claro está), sino por la reiteración de incumplimientos, unos más acusados que otros (sobre esos detalles no entraremos porque la demanda los ha pasado por alto) de las entidades requeridas, a veces con reiteración, y esta explicación (en la liquidación y en las diligencias) la consideramos adecuada a la jurisprudencia mencionada, pues permite descartar el automatismo de considerar como dilación imputable al mero transcurso del tiempo sin cumplir el requerimiento de aportación de documentación.

Se desestima, pues, que hubiera prescripción.

### **TERCERO.- Sobre la deducibilidad de los gastos.**

Esta cuestión afecta a gastos que fueron deducidos en la autoliquidación de la Sociedad recurrente y rechazados por la liquidación por varios conceptos: gastos de publicidad; contribuciones realizadas a actividades deportivas y culturales; compras de lotería distribuida entre el personal de la empresa.

Son gastos que fueron contabilizados, justificados documentalente, correctamente imputados temporalmente y que obedecen a gastos reales, circunstancias que no son objeto de controversia.

No es necesario entrar en otras consideraciones acerca de los requisitos legales necesarios para contabilizar un gasto como deducible, porque no hay contienda sobre ello, sino sólo sobre determinados aspectos que iremos viendo.

(i) Los gastos de publicidad se realizaron en los ejercicios 2007 y 2008 por diversas empresas del Grupo con la finalidad de promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios objeto de las citadas empresas; fueron, pues, gastos de patrocinio deportivo a varios clubs deportivos radicados en el entorno geográfico donde operaban principalmente las empresas del Grupo (Gran Canaria), a juzgar por el nombre de los mismos: UD Las Palmas, Club Universidad, UD Agaete, etc., que no precisa mayor comentario.

La Inspección los rechazó por no haberse probado correlación alguna entre los mismos y los ingresos sociales, advirtiendo, entre otras consideraciones, que *"una actividad en nada relacionada con el deporte, el ocio o la cultura..., no encuentre mejor medio de publicidad que sufragar antes de estos sectores"*.

No podemos estar más en desacuerdo con estas consideraciones que se encuentran muy alejadas de la realidad, en la que el deporte, la cultura y todas las manifestaciones en torno a ellas, son el mejor escaparate para la publicidad de cualquier tipo de actividad empresarial; esta afirmación es tan notoria en



nuestros tiempos que nos releva de mayores disquisiciones y debió relevar de otra prueba a las empresas patrocinadoras.

Ciertamente la norma exige una correlación entre los gastos y los ingresos, para que los gastos puedan deducirse, pero está implícito en este tipo de gastos la evidencia de que la publicidad, dando a conocer la empresa y sus productos, provoca o puede provocar un aumento de las ventas y, por tanto, de los ingresos. Por ello, el artículo 14.1.e) del TRLIS excluye del concepto de donativo o liberalidad los gastos realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestaciones de servicios objeto del tráfico de la empresa en cuestión.

En una recta interpretación de nuestra realidad socio cultural resulta poco realista cuestionarse que la publicidad mediante la inserción del logo, del nombre, o de cualquier otra forma de identificación de la empresa, en las camisetas, en las vallas publicitarias, etc, de los clubs deportivos, de las sociedades culturales, o de todas aquellas otras manifestaciones a las que habitualmente concurren multitud de personas, satisfaciendo sus necesidades de ocio, no tenga, directa o indirectamente, reflejo en un aumento de las ventas, y en definitiva de los ingresos empresariales, que, en definitiva es la finalidad de los gastos a los que se refiere el aludido precepto.

Siendo este el único elemento discutido, hemos de estimar en este extremo la pretensión actora y anular tanto la liquidación en este extremo, de tal modo que estos gastos se consideren deducibles, como la sanción en la parte correspondiente a estos gastos que por tanto han de minorar el elemento objetivo de dejar de ingresar, como veremos más tarde.

(ii)Gastos de lotería. Fueron deducidos en el ejercicio 2008, amparándose en lo dispuesto en el artículo 14.1.e) TRLIS, como gasto efectuado con arreglo a los usos y costumbres con respecto al personal de la empresa.

La demanda sostiene que se adquirió la lotería y se repartió entre su personal, como era costumbre, de ahí su deducción.

La Inspección lo rechazó por no haberse probado que tuviera tal finalidad, dado que no se aportó justificante alguno que identificara a los empleados o trabajadores destinatarios de los décimos de lotería.

Siendo incontestable que no se aportó esta relación durante el procedimiento inspector, no lo es menos que se intentó ante el TEAC y éste no lo consideró necesario, porque, a su juicio, esta prueba no podría acreditar varios años después de los hechos la realidad de lo que pudieran manifestar los trabajadores ante notario, esto es, la realidad de los usos y costumbres.

Es también incontestable que ante nosotros se ha practicado esta prueba, en virtud de la cual 15 trabajadores de la Entidad recurrente testificaron, en acta notarial, que era una costumbre de la empresa entregarles décimos de lotería de Navidad, que la venían recibiendo desde antiguo año a año, y que efectivamente la recibieron, y aunque es cierto que no han comparecido todos y cada uno de los empleados, consideramos que la muestra es más que suficiente para entender acreditada la existencia de esta costumbre y, por tanto, que la entrega se hizo con esta finalidad a los trabajadores de la empresa, sin que, por lo demás, esta prueba haya sido objeto de tacha alguna en el proceso por parte de la representación de la Administración del Estado.

Se estima este motivo.

#### **CUARTO.- Sobre la validez de las transmisiones de inmuebles realizadas por FSM a Fegrisan. La simulación.**

FSM enajenó entre 2004 y 2006 diversos inmuebles a Fegrisan, empresa del Grupo, constituida en 1999 por algunos hijos de D. Jaime , sin actividad en los ejercicios 2002 y 2003, y dedicada al alquiler de locales industriales a partir de 2005, transmisiones que fueron consideradas simuladas por la Inspección, argumentando, primero el acta y después la liquidación, aquellos indicios (seis indicios) sobre los que construyó la conclusión de simulación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 de la LGT .

Estas ventas intragrupo en nada alteraron la base imponible consolidada (dadas las eliminaciones), pero sí tuvieron incidencia en la dotación máxima a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) admisible en sede de FSM, en el ejercicio 2006, siendo esta consecuencia la que realmente se combate por la demanda, a través de la negación de la simulación.

Por tanto, lo relevante en este momento para resolver este punto del debate es si se ajusta o no a derecho aquella calificación como operación simulada.

Para resolver el supuesto examinado consideramos conveniente recordar la doctrina sobre la simulación contenida en los siguientes pronunciamientos del Tribunal Supremo:



1. En relación con el concepto de simulación, la STS de 4 de noviembre de 2015 (RC 100/2014), después de citar literalmente el artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece:

*"El precepto legal no da un concepto propio de la simulación, por lo que hay que acudir al concepto de la misma según el Derecho Civil. En este sentido, la simulación supone siempre una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, pues las partes no quieren en realidad celebrar el negocio jurídico que dicen celebrar (simulación absoluta) o quieren celebrar otro distinto del formalizado (simulación relativa). Los efectos de la simulación se reconducen a través de la figura de la causa, de tal forma que si existe simulación absoluta, la carencia de causa (o su ilicitud ex artículo 1275 del Código Civil) hacen que el negocio celebrado no produzca efecto alguno, refiriéndose también el mismo texto legal a la falsedad de la causa en los negocios jurídicos, que "dará lugar a su nulidad" - En cambio, en el caso de la nulidad relativa, los efectos producidos no son los del negocio de cobertura o aparente y si los del negocio encubierto o disimulado".*

2. Por otra parte, el Tribunal Supremo se ha pronunciado reiteradamente sobre la idoneidad de las presunciones judiciales a efectos de calificar la simulación relativa del negocio. Así, la sentencia nº 422/2016, de 24 de febrero (RC 948/2014) señala en su Fundamento Sexto:

*"2.- Quejas idénticas hemos rechazado en las dos sentencias, ya citadas, de esta misma fecha, en los recursos de casación 4044/2014 y 4134/2014, interpuestos por Dorna Sports, S.L. En la primera de ellas (FJ 6º.2), hemos explicado: B) Las presunciones judiciales son medios idóneos para obtener el convencimiento del Tribunal sobre hechos relevantes para el fallo. Y son especialmente idóneas en la calificación de los negocios jurídicos como simulados relativos. En el presente caso se cumplen los requisitos legales para la validez de las presunciones judiciales. Las presunciones, cuando son legales dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca ( artículo 385 LEC ). Y constituyen un válido medio de prueba indirecto cuando se trata de presunciones judiciales, mediante las que a partir de un hecho probado, el tribunal puede presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano ( artículo 386.1 LEC ). En este caso, la sentencia debe incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción ( artículo 386.2 LEC ).*

*En definitiva, como advierte nuestra jurisprudencia, para la válida utilización de la prueba de presunciones judiciales es necesario que concurren los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente, aunque sea de manera implícita, el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica. O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base en cuanto que éste ha de estar suficientemente acreditado. De él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad, de la arbitrariedad y del capricho subjetivo, como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba.(...)C) La simulación relativa es una figura jurídica especialmente compleja, más, incluso, que la simulación absoluta. En este caso la simulación, por sí misma, no califica peyorativamente a lo simulado, pero resulta ser un procedimiento contrario al ordenamiento jurídico que suprime la presunción de existencia y licitud de la causa ( artículo 1276 CC ). El Tribunal Constitucional y este mismo Tribunal ha afirmado con reiteración la validez de la prueba indiciaria, incluso para desvirtuar la presunción de inocencia. Y este medio de probatorio cobra singular relevancia en los supuestos en que se trata de descubrir la verdadera naturaleza de la causa de los negocios realizados, en cuanto requiere averiguar el elemento interno de las relaciones humanas, mantenido, de forma deliberada, oculto o disimulado. En el presente caso, ya hemos señalado que el Tribunal de instancia utilizó válidamente las presunciones judiciales, de acuerdo con las exigencias del artículo 386 LEC . Pero, además, dicho órgano judicial acudió, sin reparo alguno desde la perspectiva de la lógica y la razonabilidad, a otros medios de prueba y otras presunciones.(...) En consecuencia, también procede desestimar este grupo de motivos."*

Vaya por delante que todas las transmisiones de inmuebles efectuadas entre FSM y Fegrísán, que fueron consideradas simuladas, fueron formalizadas ante notario, en escritura pública, valoradas a precio de mercado, sin que respecto de ello se pusiera objeción alguna por parte de la Inspección.

La Administración tributaria reconoció que en el ámbito de la simulación resulta de difícil, por no decir imposible, encaje probatorio una prueba que no sea la indirecta; y por ello acudió a expresar los indicios sobre los que sustentó su juicio de inferencia o de valor, esto es, la existencia de simulación en la venta.

La finalidad que, a juicio de la Inspección, persiguió esta simulación negocial es descrita diciendo que: *"...existen indicios suficientes para concluir que se ha utilizado a la sociedad Fegrísan S.L. para inflar artificialmente el coste de determinados inmuebles, en principio destinados al arrendamiento, con la intención*

*de materializar dotaciones a la RIC por encima del esfuerzo inversor efectuado por la sociedad que la dota: Félix Santiago Melián, S.L.* , lo que se traduce en *"la falta de materialización válida de la RIC dotada por FSM en 2004, que se debe incluir en la base imponible de 2008"* , y en la existencia de *"un exceso en la dotación a la RIC de 2006"* , producto de la corrección de la cifra de ventas de FSM en 2006.

Pues bien, como indicios de que esta transmisión de inmuebles se hizo con la única finalidad de conseguir el resultado descrito, se señalaron los siguientes:

- a) El control absoluto de Fegrisan por parte de FSM. Perteneciendo Fegrisan a varios hijos de D. Jaime , éste último, a través de Grupo FSM, tiene la práctica totalidad del capital de las sociedades integradas en el Grupo Fiscal 2/00. Además Fegrisan ha tenido siempre como administrador único a D. Modesto , a su vez administrador solidario de FSM.
- b) El Grupo funciona bajo el sistema de caja única.
- c) Fegrisan tiene por única actividad el alquiler de los inmuebles adquiridos a FSM.
- d) Concertación de arrendamientos por FSM con carácter previo a la transmisión de los correspondientes inmuebles a Fegrisan. En 2004 FSM ofertó los locales y cerró tratos para arrendarlos, pero antes de documentar éstos los transmitió a Fegrisan.
- e) Fegrisan constituyó hipotecas sobre inmuebles adquiridos a FSM en garantía de créditos obtenidos por esta última.
- f) Las cesiones de personal por Fegrisan a FSM.

De ellos concluyó la Inspección, en esencia, afirmando que Fegrisan no tenía sustantividad propia, no era una entidad cuya finalidad fuera realmente el arrendamiento, sino un instrumento para que FSM materializara una mayor dotación a la RIC.

La demanda rechaza fundamentalmente no la existencia de los hechos base sobre los que se asentó el juicio de inferencia de la Inspección, sino las conclusiones, las inferencias que de cada uno se extrajo por la Administración Tributaria. El rechazo lo hizo de manera pormenorizada, examinando uno a uno los seis indicios expuestos por la Inspección.

En esencia y resumidamente, el examen es el siguiente:

1.-Afirmó la Inspección que Fegrisan se encontraba bajo el control absoluto de FSM, lo que determina que a través de la participación en Fegrisan puede decidir (FSM) cualquier aspecto relacionado con los inmuebles transmitidos.

La demanda desmonta el valor de este indicio afirmando que ésta es una situación habitual en los grupos empresariales de naturaleza familiar, como es el que nos ocupa, en los que no es infrecuente puedan efectuarse todo tipo de entrega de bienes y de prestación de servicios, sin que, por esta sola circunstancia, se ponga en cuestión la válida existencia de dichas transacciones. Por ello este control no puede servir como indicio para considerar que las transmisiones de activos efectuadas entre una sociedad (FSM) y su filial (Fegrisan) sean simuladas o inexistentes.

2.-La existencia de una caja única, que soslaya cualquier tipo de problema de gestión financiera que pudiera acarrear la operativa puesta en marcha entre las sociedades del Grupo FSM.

La demanda explica que resulta habitual que en los grupos empresariales se asigne a una de las sociedades las tareas de gestión administrativa de todas las empresas del grupo, centralizadas mediante un sistema de caja única, que trata de cubrir las actividades de todas las demás entidades del Grupo, (cobrando facturas y atendiendo a los gastos de las diferentes compañías, etc), siendo necesario que en tal caso la centralización del régimen económico se contabilice adecuadamente y se retribuya conforme a las reglas de mercado. En cualquier caso, la existencia de operaciones vinculadas no lleva aparejada necesariamente la confusión patrimonial, que es la conclusión indiciaria que aporta la Inspección con esta afirmación de caja única.

3.- Fegrísán no desarrolla ninguna actividad distinta de la gestión de los bienes que teóricamente adquiere de FSM.

La demanda no sólo acepta esta afirmación, sino que apostilla que no podría ser de otra manera, porque ese era su único y exclusivo objeto social y no otro. Se reafirma en que los inmuebles promovidos por FSM eran transmitidos a Fegrísán para que por esta empresa se llevara a cabo su posterior arrendamiento.

4.- Existencia de algún caso de arrendamiento (la liquidación sólo cita un caso) concertado por FSM con carácter previo a la transmisión del inmueble a Fegrísán.





La demanda pone de relieve que ya la sola afirmación de la existencia de "algún caso de arrendamiento", presupone que los restantes se concertaron tras la transmisión del inmueble, y así fue, y no se ha puesto en duda, por lo que esta afirmación es irrelevante para contribuir a sustentar una prueba indiciaria.

5.-Reconoce la Inspección la existencia de una escritura por la que Fegrisán constituye una hipoteca sobre determinadas fincas recibidas de FSM en garantía de un crédito otorgado a esta última.

La demanda afirma que esta operación es muy normal entre empresas vinculadas (y así lo reconoció la propia Inspección), y no puede servir como un indicio más, porque son situaciones que la propia Hacienda Pública acepta con naturalidad en la suspensión de deudas tributarias garantizadas con hipotecas constituidas por y sobre bienes de otras empresas del grupo.

6.- La cesión de personal a que hace mención la Inspección como sexto indicio se enmarca en la operativa habitual de relaciones entre empresas del mismo grupo. En tales casos, podrá discutirse si las remuneraciones satisfechas se adecúan o no a los precios de mercado y, en definitiva a los estándares de mercado que han de regir a efectos fiscales las operaciones entre entidades vinculadas, pero no por ello puede calificarse este tipo de relaciones como indiciario de un hipotético negocio jurídico anómalo o inexistente.

Además de estos seis indicios, perfectamente explicitados, la liquidación aludió a otros elementos de prueba que consolidarían la concusión de la existencia de simulación, y que son desmontados también por la demanda.

Sostiene la demanda que el alta en el IAE de Fegrisán en la actividad de alquiler de locales industriales (en 2005) no acredita nada en cuanto al real inicio de estas actividades, porque consta acreditado que desde el año 1999 ya estaba dado de alta en el IAE en el epígrafe "alquiler de bienes inmuebles", y no puede ser indicativo de nada en cuanto a la fecha real del comienzo de la actividad, o mejor, de la no actividad, como pretende la Inspección.

El domicilio donde consta el alta en el IAE no coincide con el local donde la entidad realizaba la actividad (calle Lomo Guillén 1 y 3, respectivamente), tampoco puede ser un indicio (a juicio de la demanda), pues ambos locales pertenecen a sociedades del grupo, por lo que no es infrecuente que entre ellas se ceda en arrendamiento locales u oficinas, lo cual, a salvo el problema de la valoración de las operaciones vinculadas (como en los párrafos anteriores) no es por sí mismo indicativo de nada, y menos de una hipotética falta de sustantividad de Fegrisán.

En la página Web del Grupo FSM no aparecía Fegrisán como entidad orientada al alquiler y arrendamiento de inmuebles. De todos los indicios expuestos, este sí nos parece relevante: no es nada lógico admitir que una empresa que se dedica al alquiler de inmuebles, que, por concepto, hace de la publicidad (de toda publicidad; ya hemos hablado de alguna de ellas anteriormente) su principal instrumento para llegar a los hipotéticos clientes, no figure en la página web del grupo publicitando esta actividad. La demanda minimiza este hecho aduciendo que el contenido de la web del grupo se basa en criterios puramente comerciales y que en nada prejuzga la realidad que pueda esconderse tras ella. Justamente esos criterios comerciales son los que, en buena lógica, aconsejarían todo lo contrario; el hecho de no publicitar esta actividad por parte de Fegrisán si nos parece un elemento muy relevante, pero se contrarresta con la abundante publicidad realizada (y reconocida por la Administración Tributaria canaria) a través de anuncios publicados en prensa.

Estamos, en fin, de acuerdo con la demanda cuando afirma que, aún admitiendo la dificultad probatoria que presentan los supuestos de simulación, la prueba de indicios requiere un mayor nivel de exigencia que el expuesto por la Inspección en este caso, en el que solo uno de los indicios (añadimos nosotros) habría sido verdaderamente consistente para afirmar la falta de verdadera sustantividad de Fegrisán; indicio que, por cierto, es al que menos trascendencia ha dado la demanda, lo que revela que el criterio humano es muy difícil de reconducir a parámetros aprehensibles, de ahí la enorme dificultad de concluir afirmando voluntades negociales de uno u otro tipo.

Por ello, dado que el resto de indicios son muy poco sólidos, individualmente considerados, no se justifica, ni siquiera en una valoración de conjunto, con arreglo a las reglas del criterio humano, la conclusión simulatoria que hizo la Inspección, al no existir un enlace lógico entre todos los hechos demostrados que hemos visto, y el que se trata de deducir, es decir, la consecuencia lógica, o lo que es lo mismo la simulación.

A ello coadyuva las diferentes resoluciones administrativas, mencionadas por la demanda, que no han merecido comentario alguno por la contestación a la demanda, que resultan, en principio, contradictorias con la conclusión de simulación.

Así el anterior procedimiento inspector, referido al IS 2004 y 2005, que dio por buena la materialización de la RIC de FSM en Fegrisán y no cuestionó la realidad de las operaciones de transmisión de inmuebles efectuadas en

esos ejercicios entre ambas entidades. O las resoluciones de la Administración tributaria regional canaria que verificó, a los efectos del ITP, alguna de las transmisiones que se reputan simuladas, sin apreciar irregularidad alguna. O la resolución de la Junta Territorial Económico-administrativa de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, referida al IGIC.

De todos estos antecedentes administrativos, entiende la demanda, puede extraerse la conclusión de que la actividad de Fegrísán y su objeto social principal consistían en la explotación de inmuebles, mediante arrendamiento, lo que no fue cuestionado por la Administración, ni tampoco que cumpliera los requisitos exigidos para su consideración como actividad económica; y que, como instrumento que revela el propósito de Fegrísán de arrendar los inmuebles, se utilizó los números anuncios publicados en prensa casi de forma mensual.

En consecuencia, como sostiene la demanda, procede concluir que las operaciones de transmisión de bienes (seis inmuebles) celebradas entre los años 2004 y 2006, entre FSM y Fegrísán existieron y fueron válidamente realizadas por las partes, debiendo producir los efectos legales y tributarios que les sean propios, y, especialmente en el caso que nos ocupa, respecto de la RIC dotada por FSM en el ejercicio 2006.

Se estima este motivo.

#### **QUINTO.- Sobre los ajustes de consolidación y la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).**

La liquidación modificó los ajustes de consolidación como consecuencia de la dotación de la RIC, al considerar, de acuerdo con lo previsto en el artículo 72.2 TRLIS que la dotación a la RIC por parte de una de las sociedades del Grupo da lugar a que sólo en la parte del resultado de ésta que efectivamente tributa procede la eliminación de resultados intergrupo, pues lo contrario (como pretende la entidad actora) produciría una doble eliminación.

Dice este precepto: "se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas en cuanto los mencionados resultados estuvieren comprendidos en las bases imposables individuales de las entidades que forman parte del Grupo Fiscal".

Dice la liquidación (pag. 116) "... resulta incontestable que si parte de dichos resultados no se comprenden o no se integran en la base imposable individual tampoco se podrá proceder a su eliminación a efectos de consolidación...".

La demanda plantea, con acierto, que la cuestión litigiosa se centra en determinar si una entidad que forma parte de un grupo de consolidación fiscal y que reduce su base imposable como consecuencia de dotar la RIC, puede al mismo tiempo eliminar en la base imposable del grupo el resultado generado en operaciones intragrupo y que haya formado parte a su vez del resultado con cargo al cual se dotó la RIC.

La respuesta afirmativa, contraria a la regularización, la encuentra la demanda en los siguientes aspectos:

En primer lugar, ni la LIS, que regula el régimen especial de consolidación fiscal, ni la Ley 19/1994, de 6 de julio, por la que se modificó el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que regula la RIC en su artículo 27, se pronuncian sobre la cuestión, y tampoco ha sido tratada la cuestión ni en precedentes administrativos ni existe jurisprudencia.

En desarrollo de esta primera premisa entiende que el artículo 72.2 TRLIS, que recoge el tratamiento que ha de darse a los resultados obtenidos en las operaciones realizadas entre entidades integradas en un mismo grupo fiscal se refiere a las bases imposables individuales de las entidades que formen parte del grupo fiscal. Y en cuanto a la RIC, el artículo 27 de la Ley 19/1994, dispone que las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imposable de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en este artículo.

En segundo lugar, la distinta finalidad a la que están dirigidos tanto el régimen de consolidación fiscal como el de la RIC. La consolidación fiscal persigue que las rentas obtenidas por un grupo de sociedades sean las que provienen exclusivamente de las operaciones realizadas por el mismo con terceros, para lo cual han de ser eliminados, para determinar la base imposable consolidada, los resultados derivados de operaciones efectuadas entre sociedades del grupo. Mientras que la RIC constituye una medida de incentivo fiscal a la autofinanciación e inversión empresarial en Canarias, en la medida que permite la constitución de reservas sin previo pago del IS o del IRPF, contribuyendo, además, al mantenimiento en la Islas Canarias de los beneficios obtenidos por las empresas canarias, mediante la inversión en activos fijos sitos en Canarias, etc.

En base a ambas premisas, la demanda concluye que no existe ningún tipo de limitación o incompatibilidad entre la aplicación del régimen de consolidación, señaladamente el artículo 72.2 TRLIS y la RIC, lo que nosotros



juzgamos acertado, al no existir norma alguna que establezca tal limitación o incompatibilidad, siendo los argumentos contrarios de la Administración Tributaria meramente voluntaristas.

Se estima este motivo.

#### **SEXTO.- Sobre las bonificaciones por venta de bienes corporales producidos en Canarias.**

La liquidación rechaza que determinadas subvenciones recibidas por las empresas del Grupo, sujeto pasivo, puedan ser computadas a los efectos de la bonificación del 50% de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por los sujetos pasivos, por actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, prevista (la bonificación) en el artículo 26 de la Ley 19/1994 .

Esta decisión se basó en la sentencia del TS de 3 de noviembre de 2011, (recurso núm. 463/2008 ), que, dictada en unificación de doctrina, había declarado, en lo que ahora importa, que no se ajustaba a derecho incluir las subvenciones en el cómputo de la bonificación, al decir *"...se trata, por tanto, de una bonificación sobre los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales, por lo que ni estamos en presencia de una ganancia derivada de la venta, aunque se calcule en función de la misma, no se trata de un propio rendimiento, carácter que en ningún caso puede darse a la subvención. Entender lo contrario sería tanto como extender más allá de sus propios términos estrictos el ámbito de las bonificaciones tributarias, lo que está prohibido por el artículo 23.3 LGT 1963 )*, por lo que frente a ello no puede darse una solución contraria, aunque ésta derive de órganos administrativos" .

El TEAC confirma esta decisión, rechazando el carácter vinculante de la consulta núm. V2638-13, evacuada el 4 de septiembre de 2013, sobre la que se apoyó la reclamación, por dos razones: porque el recurrente no había acreditado la identidad de hechos y circunstancias entre el contribuyente y las expresadas en la contestación, y porque la consulta se había planteado con posterioridad al inicio del procedimiento inspector que concluyó con la liquidación ahora impugnada, habida cuenta que el artículo 89.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT ) establece que las contestaciones que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad, -como es el caso que nos ocupa-, no vinculan a la Administración.

Por ello, concluye el TEAC afirmando *"...frente a la actuación inspectora, basada en las citadas sentencias del TS de 3-11-11 y la emitida por la AN de 16-5-12 , según las cuales las subvenciones recibidas no deben integrarse en la base del cálculo de la bonificación que nos ocupa, el Grupo reclamante apoya su opinión contraía exclusivamente en la contestación vinculante de la DGT fechada el 4-9-13, fecha ésta que implica su nulo carácter vinculante frente a la Inspección en un procedimiento inspector iniciado con notable anterioridad a tal fecha, de conformidad con el artículo 89.2 de la Ley 58/03 "*.

La demanda, en cambio, considera que la subvención si debe incluirse a efectos de cuantificar el importe de la bonificación aplicable, en cuanto supone un ingreso para la empresa y está relacionada con su actividad económica como parte del resultado.

Se apoya en varios argumentos: (i) que esta conclusión constituye un criterio interpretativo de la propia Administración tributaria, recogido en la consulta núm. V2638-13, evacuada el 4 de septiembre de 2013, con anterioridad a la fecha de la liquidación, que es de 26 de septiembre de 2013, que, frente a lo manifestado por el TEAC, tiene carácter vinculante. (ii) si se negara el carácter vinculante de la consulta anterior, su posición jurídica, esto es la inclusión de las subvenciones, también encontraría el aval en otra consulta, la V 1101-08, de 4 de junio de 2008, que llegó a la misma conclusión, que es anterior al inicio del procedimiento inspector que ahora nos ocupa y ha de considerarse también vinculante pues, aun no siendo el mismo consultante, se produce el mismo efecto vinculante si existe identidad entre los hechos y circunstancias en que se encuentre un contribuyente y la situación descrita en la consulta, lo que no ha sido puesto en tela de juicio por la resolución del TEAC, ni se han alterado las circunstancias tenidas en cuenta por la Administración, ni se modificado la legislación vigente en el momento de la contestación a la consulta ( art. 89.1 LGT ), o, en fin no existía jurisprudencia aplicable al caso, que se pronunciara de manera distinta a como lo hizo la Administración en la contestación a la consulta, toda vez que la STS de 3-11-11 (recurso núm. 463/2008 ), a que alude la resolución del TEAC, no constituye jurisprudencia, pues se trata de una sola sentencia del Tribunal Supremo que, por tanto, no tiene tal carácter, al no cumplir las exigencias derivadas del artículo 1.6 del Código Civil . (iii) si se negara el carácter vinculante de estas dos consultas no por ello estas consultas carecerían de valor alguno en atención a la vinculación que tienen para la Administración sus decisiones anteriores.

Así planteada esta cuestión, hemos de valorar y resolver el juego de las mencionadas consultas y de las aludidas sentencias.

A propósito del carácter vinculante de las consultas, el artículo 89 de la Ley General Tributaria (58/03), determina, en lo que ahora importa:

*"1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos en relación con el consultante.*

*En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiere formulado en el plazo a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieren alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.*

*Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.*

*2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad".*

Conviene precisar que ninguna de las dos consultas mencionadas, sobre las que apoya la demanda su pretensión, fueron formuladas por la entidad recurrente, de tal manera que no sería aplicable el carácter vinculante del inciso primero del núm. 1 del precepto, que es aplicable "en relación con el consultante", no con terceros.

Por ello la demanda argumenta que *"la consagración del efecto vinculante de las contestaciones a las consultas a sujetos distintos del consultante se concreta en que, siempre y cuando exista identidad entre los hechos y circunstancias en que se encuentre un contribuyente y la situación descrita en la consulta. La Administración no podrá separarse del criterio manifestado en la contestación en la aplicación de los tributos a la situación de ese segundo contribuyente".*

Como hemos visto, el TEAC rechaza que la consulta V2638-13 (es la única que menciona) sea aplicable, porque no se ha acreditado la identidad de situaciones, y porque la consulta se formuló después de iniciado el procedimiento inspector que ahora juzgamos, lo que, según el TEAC, iría en contra de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo mencionado; y, además, lo que es más importante, porque la decisión de la Inspección, recogida en la liquidación, siguió el criterio de la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (ya citada).

No podemos coincidir con el TEAC en la aplicabilidad del núm. 2 del artículo 89 LGT, que necesariamente ha de referirse al consultante no a terceros, que nunca podrían conocer cuando se formuló la consulta y si esta se formuló antes o después de iniciado el procedimiento inspector.

En cambio, hemos de coincidir con el TEAC en que sobre la contestación a una consulta escrita ha de sobreponerse la decisión sobre la misma materia de una sentencia del Tribunal Supremo, añadimos nosotros, aunque no constituya jurisprudencia en el sentido técnico jurídico del artículo 1.6 del Código Civil, no tanto porque se haya producido un cambio jurisprudencial- *"En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiere formulado en el plazo a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieren alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta"*, -que, de nuevo, se refiere al consultante-, sino porque el precedente administrativo puede ser vinculante para la Administración, siempre que se den las mismas condiciones y dentro de la legalidad, y si no se produce un cambio de criterio debidamente justificado, pero no para este tribunal (STS, Contencioso sección 2 del 09 de abril de 2019 ( ROJ: STS 1262/2019 - ECLI:ES:TS:2019:1262 ).

Es indudable que la Administración Tributaria, en la liquidación que hoy juzgamos justificó su cambio de criterio (el TEAC lo confirmó) en que el nuevo criterio había sido establecido por una sentencia del Tribunal Supremo, y tal justificación es más que suficiente y permite considerarlo ajustado a derecho, sin necesidad de acudir a la revisión de oficio, como propugna la demanda, porque no habría en puridad identidad de circunstancias, al existir un pronunciamiento judicial que hasta entonces era inexistente.

La demanda trae a colación la sentencia de este Tribunal, de 16 de marzo de 2011 (recurso núm. 260/2008), que estimó el recurso interpuesto por una de las empresas del Grupo Fiscal, entendiendo que para el cálculo de las bonificaciones había de computarse las subvenciones, de acuerdo con la consulta vinculante núm. V1101-08, de 4 de junio de 2008.

No desconocemos esta sentencia y su conclusión; antes al contrario, la conocemos y su examen permite reafirmarnos en lo dicho ahora de que la Administración puede modificar su criterio, sin incurrir en arbitrariedad,



si tal cambio obedece a razones fundadas y se motiva, como ocurrió en el caso que ahora juzgamos, y sin que ello sea contrario a principios como el de confianza legítima, aducidos también en la demanda.

En aquella sentencia se afirmó el carácter vinculante de la consulta, lo que ahora no estamos en condiciones de ratificar (tampoco de negar) porque no se ha acreditado por la parte actora, quién fue la consultante. Además, también se valoró la posibilidad de que no lo fuera (lo que resulta significativo) y las implicaciones que tendría, de acuerdo con los principios de seguridad jurídica, apartamiento del precedente, confianza legítima, etc. - principios, todos, aducidos ahora en la demanda-; y se llegó a la conclusión, en lo que ahora importa, que existiendo un criterio administrativo, la propia Administración ha de seguirlo, salvo que se motivara que el cambio de criterio obedece a considerar errónea la interpretación anterior. Se dijo en aquella sentencia:

*"Esta consulta resulta vinculante, dada la fecha en que ha sido emitida, conforme a lo dispuesto en el art. 89.1 de la Ley General Tributaria de 2003, pero aún en el caso de que no lo fuere, ya ha expuesto esta Sala en Sentencia de fecha 21 de diciembre de 2006 -rec. núm. 814/2003-, anteriormente referida, que "el hecho en que tanto se insiste de que la consulta no sea vinculante no autoriza a pensar que carece por completo de valor alguno, pues una Administración que sirve con objetividad los intereses generales, más allá de sus propios intereses como organización, debe respetar el criterio jurídico de los órganos llamados, en mayor o menor medida, a sentar doctrina administrativa. Desde esta perspectiva, que la consulta no sea vinculante no autoriza a desconocerla pura y simplemente sin incurrir en una cierta arbitrariedad, prohibida en el artículo 9.3 de la Constitución, al margen de que, en el seno de la propia organización administrativa, quedaría también resentido el propio principio jerárquico, pues se dejaría al albedrío de cualquier órgano de mayor o menor importancia, central o periférico, desdecirse de los autorizados criterios de un órgano que, entre sus competencias, ostenta una significativa en materia de consultas".*

*De ahí que, cuando menos, debió motivarse en Derecho, lo que en modo alguno se ha hecho, qué razones había para considerar errónea, de hecho o de derecho, la resolución de la D.G.T. y por qué se aparta el órgano de resolución de lo dictaminado para responder a una consulta, con posible vulneración, al no hacerlo, de lo prevenido en el artículo 54.1.c) de la Ley 30/92, a cuyo tenor "serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho: c) Los que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos", máxime teniendo en cuenta que no hay razón alguna para excluir el deber de motivar cuando el criterio haya sido sentado en procedimientos que, aunque diferentes a aquél en que debe dictarse resolución, tienen por objeto, precisamente, una función de orientación y consulta -a la postre, de favorecer la seguridad jurídica- orientar a los administrados y también a la propia Administración para el correcto ejercicio de sus potestades, siempre con el sometimiento, en su actuación, al control jurisdiccional.*

*De ahí que el respeto al principio de confianza legítima, reconocido en el artículo 3.1, segundo párrafo, de la Ley 30/92, imponga a la Administración la carga de expresar los motivos por los que juzga inaplicable, erróneo o contrario a Derecho el contenido propio de una consulta, sin que para llenar esta exigencia sea suficiente aducir, como se hace en el escrito de contestación a la demanda, lo siguiente: "En este contexto, a pesar de lo manifestado por la Dirección General de Tributos en las consultas que invoca la actora, no podemos compartir la configuración de esas ayudas como "rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas..." que es precisamente la base sobre la que se aplica la reducción del 50% de la cuota...", pues tal afirmación no desacredita como tal la conclusión material de la consulta".*

Difícilmente puede encontrarse una mejor y mayor justificación para cambiar de criterio que la existencia de una sentencia del Tribunal Supremo que llega a conclusiones distintas de las mantenidas por la Administración hasta entonces.

En fin, como cita el TEAC, aunque por otro camino argumentativo, referido al IRPF, la Sección Cuarta de esta Audiencia Nacional en la sentencia de 16 de mayo de 2012, dictada en el recurso núm. 196/2010 (ECLI:ES:AN:2012:2327), llegó a la misma conclusión que la que ahora mantenemos, diciendo:

*"...no podemos obviar que las subvenciones controvertidas se encuentran reguladas en el artículo 12 del Reglamento (CEE) 404/1993, del Consejo. Dicha norma dispone la concesión de una ayuda compensatoria por la eventual pérdida de ingresos a los productores de plátanos en función de las cantidades comercializadas. Tales subvenciones no pueden identificarse con "rendimientos derivados de ventas de bienes corporales", puesto que no lo son, de ahí que faltando el presupuesto de hecho de la norma, no quepa la aplicación de la bonificación. La interpretación que demanda la recurrente comporta una extensión de la norma del artículo 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (modificación del régimen económico y fiscal de Canarias) mediante la analogía, que es contraria al artículo 23.3 de la LGT 1963, y que por consiguiente debemos rechazar, como hiciera la Administración en las precedentes instancias económico-administrativas".*

Se desestima este motivo.



### **SÉPTIMO.- Sobre las sanciones.**

La demanda también combate la sanción impuesta (fundamento de derecho jurídico IX), entendiéndose que la resolución sancionadora no ha analizado la culpabilidad del contribuyente, a cuyo efecto trae a colación diversas sentencias referidas al elemento subjetivo de la culpabilidad.

Antes de nada, es preciso poner de relieve que la sanción se impuso por la infracción consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, es decir, la infracción tipificada en el artículo 191.1 LGT, tanto en el ejercicio 2007 como en el 2008.

La base fáctica constitutiva del elemento objetivo de la infracción se encuentra en la liquidación notificada el 4 de octubre de 2013, derivada del acta NUM002, y fue explicitada en el acuerdo sancionador, según el cual, en esencia y en resumen, el dejar de ingresar, constitutivo de la infracción, resultaba de las siguientes regularizaciones llevadas a cabo por la Inspección:

-Deducción de gastos, inadmitida por injustificados, como aportaciones a clubs deportivos, actos culturales, compras de lotería de Navidad.

-Deducción de gastos, inadmitida por incumplimiento de los requisitos legalmente establecidos, como aportaciones a partidos políticos o donativos al Obispado, o bien multas y sanciones.

El acuerdo sancionador justifica la existencia de culpa grave diciendo que la conducta del obligado tributario *"respecto de la inclusión en la base imponible del ejercicio 2007 y 2008 de una serie de gastos no deducibles se aprecia el concurso de culpa grave, por cuanto alguno de ellos-, en los términos ya expuestos-, no se encuentran justificados; otros sin embargo, resulta cristalina la normativa fiscal en cuanto a su no deducibilidad fiscal en sede del impuesto directo del obligado tributario"*.

La demanda niega la existencia del elemento objetivo del tipo sancionado, dejar de ingresar, porque, -al margen de su pretensión de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar-, no concurriría obligación alguna, al ser correcta la deducción de los gastos que fue inadmitida por la liquidación, lo que, como hemos dicho, conforma la premisa de la que parte el elemento objetivo descriptivo de la infracción sancionada.

A propósito de ello, su argumentación se refiere exclusivamente a la deducción de los gastos en patrocinio de actividades deportivas y culturales y la compra de la lotería de Navidad para entrega a su personal como uso o costumbre, sin referirse al resto de los gastos que, deducidos indebidamente, a juicio de la liquidación tributaria, también conforman (aunque seguramente en mucha menor cuantía) el elemento fáctico base de la infracción, respecto de los cuales no podemos entrar, precisamente porque no han sido analizados por la demanda, salvo para hacer afirmaciones genéricas o meras conjeturas del tipo *"...entre otros conceptos..."* (pag. 104 de la demanda), o *"...algunas de las partidas cuestionadas por la Inspección en el acuerdo de liquidación y que han dado lugar a la imposición de las sanciones..."* (pag. 105 de la demanda).

Pues bien, respecto de la infracción por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, que se habría producido por haberse deducido los gastos en patrocinio de actividades deportivas y culturales y la compra de la lotería de Navidad para entrega a los empleados, en la medida que hemos anulado la liquidación en estos dos extremos, hemos de anular también la sanción, pues respecto de estos dos conceptos no habría obligación tributaria alguna.

Hemos de estimar, por tanto, parcialmente este motivo impugnatorio, y con ello, también en parte, la impugnación de la sanción, en la parte que afecta a los dos referidos conceptos, sin que respecto de los restantes hagamos pronunciamiento alguno, por no haber sido explicitados e individualizados en la demanda, lo que conduce a la anulación parcial de la sanción, subsistiendo el resto de la misma, por los restantes gastos indebidamente deducidos.

### **OCTAVO.- Sobre las costas procesales.**

A tenor de lo dispuesto en el artículo 139 LJ no procede la imposición de las costas a ninguna de las partes, de tal modo que cada una satisfará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, al ser parcial la estimación de la demanda.

### **FALLAMOS**

Estimar en parte el recurso interpuesto contra las resoluciones recurridas, que anulamos en la parte que no se ajustan a derecho, de acuerdo con lo manifestado en los fundamentos de derecho tercero, cuarto, quinto y sexto, y parcialmente en cuanto al fundamento referido a la sanción; confirmando las dos resoluciones



administrativas, liquidación y sanción, en lo referente a los demás extremos, por ser ajustadas a derecho; todo ello sin hacer expresa condena en costas.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.