



Roj: **SAN 1044/2020** - ECLI: **ES:AN:2020:1044**

Id Cendoj: **28079230022020100159**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/03/2020**

Nº de Recurso: **874/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000874 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05509/2017

Demandante: ALIGATOR COMPANY 21, S.L.

Procurador: MARÍA DEL CARMEN PARDILLO LANDETA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a trece de marzo de dos mil veinte.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número **874/2017**, se tramita a instancia de la entidad **ALIGATOR COMPANY 21, S.L.**, representada por la Procuradora Doña María del Carmen Pardillo Landeta, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 8 de junio de 2017, relativa al **Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009, liquidación y sanción y cuantía de 860.932,75 euros**, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO.- La parte indicada interpuso, en fecha 28 de septiembre de 2017, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

*" **SUPLICA A ESA ILMA. SALA Y SECCIÓN** que tenga por presentado este escrito y los documentos que se acompañan, con el expediente administrativo que se devuelve, uniéndolo al recurso contencioso administrativo, por deducida la demanda, entregándose copia a la Administración demandada y demás partes que pudieran haberse personado, y, previos los trámites oportunos, se dicte en su día Sentencia por la que se anule la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central por la que se desestimó parcialmente la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 y NUM001 , objeto del presente recurso-contencioso-administrativo, así como los actos de los que trae causa.."*

SEGUNDO.- De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

*"Que teniendo por presentado este escrito, se admita y se tenga por **CONTESTADA LA DEMANDA** dictándose, tras los trámites legales, sentencia en la que se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el demandante con expresa condena en costas.."*

TERCERO.- No solicitado el recibimiento a prueba del recurso, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 13 de abril de 2018; y, finalmente, mediante providencia de 2 de marzo de 2020 se señaló para votación y fallo el día 5 de marzo de 2020. Por Providencia de 9 de marzo se acordó la continuación de dicha deliberación para el 12 de marzo de 2020, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

CUARTO.- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido **Ponente el Ilmo. Sr. D. Jesús María Calderón González, Presidente de la Sección**, quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad **ALIGATOR COMPANY 21, S.L.**, representada por la Procuradora Doña María del Carmen Pardillo Landeta, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 8 de junio de 2017, estimatoria parcial de las reclamaciones económico administrativas formuladas contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Madrid, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2008 y 2009, procedente del acta de disconformidad nº 72459180, así como contra la sanción derivada de la misma.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO: En fecha 20/12/2012 fueron iniciadas actuaciones inspectoras respecto de la reclamante por el concepto y período reseñados. Como resultado de la comprobación, el 08/10/2014 se extendieron sendas actas: acta de conformidad NUM002 y acta de disconformidad NUM003 .

El obligado tributario es ALIGATOR COMPANY 21, SL con NIF B97774947, como representante del grupo fiscal de sociedades nº 436/08, y forma parte del mismo en calidad de sociedad dominante.

Las sociedades que integran el grupo fiscal en los ejercicios 2008 y 2009 son las siguientes:

ENTIDAD NIF DENOMINACIÓN SOCIAL FECHA INCLUSIÓN % DOMINIO

DOMINANTE B97774947 ALIGATOR COMPANY 21, SL 01/01/2008 ;

DEPENDIENTE A28469625 LLEDÓ ILUMINACIÓN, SA 01/01/2008 100

DEPENDIENTE A28248797 ODEL LUX, SA 01/01/2008 99,99

DEPENDIENTE B84686757 LLEDÓ ENERGÍA, SLU 01/01/2008 100

DEPENDIENTE A78493954 MICENAS, SA 01/01/2008 100



Las actuaciones de comprobación, con alcance general y respecto del Impuesto sobre Sociedades, períodos 2008 y 2009, se han extendido a la sociedad dominante del grupo fiscal, ALIGATOR COMPANY 21, SL., con NIF B97774947 y a la sociedad dependiente, LLEDÓ ILUMINACIÓN, SA, con NIF A28469625.

En la regularización de la situación tributaría del obligado tributario propuesta por la inspección actuaria, este manifiesta su disconformidad respecto a las siguientes modificaciones:

Modificaciones en la sociedad dependiente Lledó Iluminación, SA:

Correcciones en la base imponible individual de Lledó Iluminación por los siguientes conceptos:

- Ajuste reservas
- Retribuciones familia Alicia
- Gastos de viaje
- Retribución Administradores
- Intereses préstamo adquisición acciones propias

Modificaciones en la sociedad dominante Aligator Company 21 SL:

Correcciones en la base imponible individual de Aligator Company por los siguientes conceptos:

- Intereses préstamo adquisición acciones propias.
- Retribución a Da Alicia .

Correcciones en las deducciones declaradas por el grupo fiscal 436/08:

- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios pendiente de aplicar en el ejercicio 2008.

En fecha 19/01/2015 fue dictado acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta, resultando una deuda tributaria de 492.383,74 euros, de los que 389.346,68 corresponden a cuota y 103,037,06 a intereses de demora. El acuerdo fue notificado en fecha 21/01/2015.

Como consecuencia de las actuaciones realizadas, fue iniciado expediente sancionador que finalizó con el acuerdo, notificado en fecha 21/01/2015, de imposición de sanción por la infracción consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria (191.1 LGT), así como acreditación indebida de partidas a compensar (195.1 LGT), en el que resultaba una sanción a ingresar de 368.549,01 euros.

SEGUNDO: Contra los acuerdos dictados fueron interpuestas sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 17/02/2015 alegando, en síntesis, lo siguiente:

-Prescripción del derecho de la administración a determinar la deuda tributaria. Considera que el inicio de las actuaciones fue el 20/10/2012, fecha en la que se notificó el inicio a Lledó Iluminación SA, entidad dependiente del grupo, y no el 22/12/2012, fecha en la que fue notificada la dominante del referido grupo, ALIGATOR COMPANY 21. S.L. Entiende que hubo conocimiento formal por parte de la dominante de la notificación del 20/10/2012 por los siguientes motivos: tanto ALIGATOR COMPANY 21, S.L. como LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. tienen como domicilio de notificaciones la misma dirección, el representante autorizado que compareció ante la inspección con fecha 15 de noviembre de 2012 y el representante autorizado de ALIGATOR COMPANY 21. S.L. que ha comparecido en las actuaciones inspectoras seguidas respecto del grupo fiscal son la misma persona, en ambas compañías y en el ejercicio 2012 (año en que se produce la notificación del inicio de actuaciones inspectoras) y coinciden personas como miembros del Consejo de Administración, tal y como puede observarse en los modelos 200 correspondientes al ejercicio 2011.

Por lo tanto, una vez establecida la fecha de 20 de octubre de 2012 como fecha de inicio de las actuaciones inspectoras seguidas respecto del grupo fiscal y, teniendo en cuenta el Acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras a doce meses, la fecha de finalización del procedimiento inspector debería haber sido el 20 de octubre de 2014. Por lo cual, habiendo finalizado el mismo el 21 de enero de 2015, el plazo ha sido excedido.

Es más, aun teniendo en cuenta las dilaciones imputadas a la entidad, que ascienden a 81 días, y sin entrar a debatir la procedencia de las mismas, el plazo de duración de las actuaciones inspectoras también ha superado el plazo legalmente establecido. Teniendo en cuenta estos 81 días de dilaciones, el plazo de finalización se ampliaría hasta el 9 de enero de 2015. Sin embargo, el Acuerdo de liquidación fue notificado con fecha 21 de enero de 2015, es decir, 12 días después de la fecha en que dichas actuaciones deberían haber concluido.

En virtud de lo anterior, al no haberse interrumpido la prescripción como consecuencia del desarrollo de las actuaciones inspectoras hasta la fecha de notificación del acuerdo de liquidación (21 de enero de 2015), a



esa fecha ya habría prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria en relación con el IS de los ejercicios 2008 y 2009.

- En relación con las cuestiones de fondo de la regularización:

1) En relación con la financiación recibida, tanto por ALIGATOR COMPANY 21. S.L. como por LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. a través del contrato de financiación sindicada otorgado por el Banco Sabadell y La Caixa con fecha 21 de diciembre de 2007, señala que la deducibilidad de todos los gastos, incluidos los de naturaleza financiera, no está condicionada a la correlación de los mismos con los ingresos. Pero es que, además, aun aceptado a efectos puramente dialécticos esta necesaria correlación, la misma concurre claramente en el presente supuesto. El TRLIS no establecía en los ejercicios inspeccionados ninguna limitación a la deducibilidad de los gastos financieros, a excepción del artículo 20, que contenía la regla de subcapitalización, que no resulta aplicable al presente caso.

2) Respecto de las retribuciones satisfechas a los miembros de la familia Alicia , incluida Alicia , administradora de ALIGATOR COMPANY 21, S.L., los pagos a la familia Alicia se realizaron en el marco de un contrato de prestación de servicios con la entidad LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. A tal efecto, se aportaron copias de los referidos contratos y de facturas, los cuales fueron desechados por la Delegación por no ser lo suficientemente descriptivos de los servicios prestados y, en definitiva, por no haberse acreditado, a su juicio, la realidad de los mismos. En lo que respecta a Alicia , administradora de ALIGATOR COMPANY 21, S.L., se llega a idéntica conclusión, pues considera la Dependencia que no se han aportado pruebas fehacientes de la efectividad y realidad de sus funciones como administradora.

No concurre, en el presente caso la simulación pretendida por la Dependencia, pues Alicia sí que ha ejercido sus funciones como administradora en los períodos impositivos comprobados. En lo que respecta a las remuneraciones satisfechas al resto de miembros de la familia Alicia estas se satisficieron por la salida de dicha familia del accionariado de la sociedad con el fin de evitar cualquier tipo de competencia entre el negocio industrial desarrollado por el Grupo Lledó y los negocios individuales que pudieran realizar los accionistas salientes. Lógicamente, este pacto de competencia tiene un valor y por el cual los miembros de la familia Alicia han de ser compensados, por el perjuicio económico que esa no competencia acordada podría causarles en sus propios negocios.

3) En relación con la operación de venta de los locales de Tenerife a la familia Alicia , cuya plusvalía generó el derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, el negocio jurídico que genera la renta acogida a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios es un negocio real y querido, y surte sus propios efectos jurídicos.

A pesar de las similitudes que pudieran existir entre el presente supuesto y los antecedentes de hecho de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014 (plusvalía obtenida por una sociedad de un grupo fiscal que se extingue, incorporándose esta sociedad en otro grupo fiscal), lo cierto es que en el supuesto de hecho recogido en dicha Sentencia los elementos en los que se realizó la reinversión por la entidad del grupo extinto se transmitieron antes del plazo de mantenimiento de 5 años. Sobre este particular interesa, además, manifestar que en la referida Sentencia se señala expresamente que "entiende la resolución recurrida y el Abogado del Estado en su escrito de contestación que si la extinción del grupo consolidado no supone la pérdida de las deducciones pendientes de aplicar, la deducción por reinversión se mantiene dentro del grupo, pero. en este caso se produce la transmisión de las acciones (elemento patrimonial en el que se materializó la reinversión)" (Fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014).

Considera que la regularización practicada por la Dependencia Regional de Inspección no es ajustada a Derecho, pues, a su juicio, aun cuando el grupo fiscal núm. 135/05 en el seno del cual se generó la plusvalía generadora de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios se extinguió en el propio ejercicio 2007, esta circunstancia no es óbice para que el subsiguiente grupo fiscal, el núm. 436/08, en el que se integra LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A., acredite la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios pendiente de aplicación, siempre y cuando la entidad generadora de la plusvalía (LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A.) cumpla los requisitos de reinversión y mantenimiento de las inversiones previstos en el artículo 42 del TRLIS.

Respecto a que la entidad que no ha cumplido los requisitos formales exigidos por el artículo 42 TRLIS respecto de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios generada, la inaplicación de un determinado beneficio fiscal, como lo es la referida deducción por reinversión, únicamente estaría condicionada al incumplimiento de los requisitos sustantivos para la aplicación de la misma (naturaleza de los activos transmitidos, reinversiones en plazo y mantenimiento de las mismas, fundamentalmente), pero no así al incumplimiento de un requisito formal, como lo es la mención en la memoria de las cuentas anuales.



No puede concluirse con claridad acerca de las consecuencias que podrían derivarse, para el caso de la vigente deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, del incumplimiento del requisito de mención en la Memoria sobre la base de los anteriores pronunciamientos, referidos todos ellos al derogado régimen de diferimiento.

4) Respecto a la valoración de aportaciones no dinerarias, la reclamante se remite a lo ya expuesto sobre este particular en su escrito de alegaciones a la propuesta de liquidación derivada del acta de disconformidad.

Considera la reclamante que la Dependencia Regional ha realizado una interpretación excesivamente estricta de lo ordenado por el precepto invocado y que la aportación de nueva documentación tras la fase del trámite de audiencia se debió a un perfeccionamiento de las pruebas ya aportadas en fase de inspección, ante el rechazo de las mismas en el acta de disconformidad incoada, pues dichas pruebas se estimaron como insuficientes para acreditar la deducibilidad del gasto controvertido.

5) Respecto a las retribuciones satisfechas a los administradores, el único contrato de Alta Dirección existente en LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A., es con Braulio, Director General de dicha entidad, el cual no es miembro de su Consejo de Administración.

La retribución percibida por Eliseo es debida a la función que realiza como Presidente del Consejo de Administración. Por otro lado, Eugenio y Everardo son consejeros independientes.

Gaspar no recibe su retribución como miembro del Consejo de Administración, sino que está dado de alta en el Régimen General de la Seguridad Social con la categoría de Jefe Administrativo y su función es la de Control Interno y de Gestión. Del mismo modo, Heraclio tampoco recibe su retribución como miembro del Consejo de Administración, sino que está dado de alta en el Régimen General de la Seguridad Social con la categoría de Jefe de División, y desempeña las funciones de Director de Informática y Servicios Generales. Así lo certificó el responsable de Recursos Humanos de LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A.. Inocencio, certificación obrante en el expediente administrativo, en la que constan las funciones desarrolladas para esta entidad por Gaspar y Marcelino. Existe una ausencia total de labor probatoria por parte de la Dependencia Regional, ya que en modo alguno dicho organismo ha procedido a realizar un análisis profundo y riguroso de los cometidos y funciones que ambos administradores desempeñaron en LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. y si, efectivamente, estas pueden calificarse como funciones de alta dirección, con la consiguiente aplicación de la Teoría del Vínculo expuesta y no deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores. Corresponde a la entidad la prueba de la existencia de un contrato laboral con Everardo y Gaspar y las funciones que estos realizan para LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. Por su parte, la Inspección podrá probar que las funciones desarrolladas por ambas personas constituyen funciones propias de un contrato especial de alta dirección, y no de un contrato laboral común.

6) Motivos de oposición al acuerdo de imposición de sanción:

1º.- Falta de acreditación del elemento subjetivo de la responsabilidad por infracción tributaria.

2º.- Falta de motivación del acuerdo sancionador por no contener la acreditación del elemento subjetivo de la infracción tributaria.

3º.- Inexistencia de responsabilidad por infracción tributaria, puesto que las discrepancias entre la entidad y la Dependencia Regional se basan en criterios interpretativos, de tal forma que la existencia de interpretaciones diversas y razonables excluye la responsabilidad en el proceder del contribuyente.

TERCERO.- En fecha 8 de junio de 2017 el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) dictó resolución en los siguientes términos:

"ESTIMARLAS PARCIALMENTE, anulando los acuerdos de liquidación y sancionador dictados, debiendo ser dictados otros en los que se excluya la regularización de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, según se ha dicho en el fundamento jurídico séptimo, y de la base de la sanción la parte que corresponda a esta causa de regularización."

Contra esta resolución se interpone el presente recurso.

SEGUNDO.- La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

-PRIMERO. Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Indica que si atendemos a la fecha de comunicación del inicio de las actuaciones inspectoras (20 de octubre de 2012) y a las dilaciones imputables a mi representada que, según manifiesta esa Delegación Especial, son de 81 días (dilaciones éstas que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 102.5 del Reglamento de Inspección, han de computarse por días naturales), el Acuerdo de Liquidación por el que se concluyen las



mismas debería haberse notificado con fecha 9 de enero de 2015. Esto es, si a los 24 meses, que vencían de forma natural el 20 de octubre de 2014, se le añaden 81 días de dilación, se llega al día 9 de enero de 2015. En cambio, como se ha expuesto en los antecedentes fácticos del presente escrito, dicha notificación tuvo lugar con fecha 21 de enero de 2015.

Insiste en que la notificación de inicio de las actuaciones se produjo el 20 de octubre de 2012 y no el 20 de diciembre de ese año.

Invoca el artículo 65.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, exponiendo que la entidad dominante del grupo de consolidación tuvo conocimiento en todo caso, del inicio de las actuaciones inspectoras en fecha 20 de octubre de 2012.

En el presente caso, resulta indubitado que la entidad dominante del grupo, ALIGATOR COMPANY 21, S.L., sí tuvo conocimiento del inicio de las actuaciones inspectoras, pues su representante legal compareció en esa Dependencia con fecha 15 de noviembre de 2012, tras la notificación realizada a la dependiente del grupo, LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A., en fecha 20 de octubre de 2012. Es más, prueba patente de ello es que se aportó y recepcionó por parte de la Inspección parte de la documentación requerida en la notificación realizada en fecha 20 de octubre de 2012 en el marco del procedimiento de comprobación ya iniciado respecto del IS, aun habiendo manifestado claramente el representante que LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. formaba parte de un grupo de consolidación fiscal. Si esa Dependencia Regional hubiese entendido que la notificación a la sociedad dependiente se realizó incorrectamente (pues lo que hubiera procedido es efectuar la notificación a la dominante del grupo fiscal) así lo habría manifestado y, en consecuencia, no habría recepcionado la documentación puesta a su disposición. Nada de eso ocurrió, como se ha indicado, de modo que no puede ignorarse la existencia de la notificación a la entidad dependiente y de su conocimiento por parte de la dominante del grupo de consolidación fiscal.

Por lo tanto, una vez establecida la fecha de 20 de octubre de 2012 como fecha de inicio de las actuaciones inspectoras seguidas respecto del grupo fiscal, fecha que, por otra parte, consta como tal en la página 1 del Acuerdo de Liquidación y, teniendo en cuenta el Acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras a doce meses, la fecha de finalización del procedimiento inspector debería haber sido el 20 de octubre de 2014. Por lo cual, habiendo finalizado el mismo el 21 de enero de 2015, resulta claro que el plazo ha sido excedido.

Es más, aun teniendo en cuenta las dilaciones imputadas a mi representada por esa Dependencia, que ascienden a 81 días, y sin entrar a debatir la procedencia de las mismas, se observa que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras también ha superado el plazo legalmente establecido. Así, como se ha indicado anteriormente, teniendo en cuenta estos 81 días de dilaciones, el plazo de finalización ya no sería el 20 de octubre de 2014, sino que se ampliaría hasta el 9 de enero de 2015. Sin embargo, el Acuerdo de liquidación fue notificado con fecha 21 de enero de 2015, es decir, 12 días después de la fecha en que dichas actuaciones deberían haber concluido.

En virtud de lo anterior, al no haberse interrumpido la prescripción como consecuencia del desarrollo de las actuaciones inspectoras hasta la fecha de notificación del Acuerdo de liquidación (21 de enero de 2015), a esa fecha ya habría prescrito claramente el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria en relación con el IS de los ejercicios 2008 y 2009 (con plazos de prescripción el 25 de julio de 2013 y el 25 de julio de 2014, respectivamente), razón por la cual el referido acto administrativo así como el Acuerdo de imposición de sanción que trae causa del mismo deben declararse nulos, por lo que así solicita que se declare por esa Ilma. Sala y Sección, con la consiguiente estimación del presente recurso contencioso-administrativo.

- SEGUNDO. Imprudencia de la liquidación practicada.

SEGUNDO.1º - Valoración de aportaciones no dinerarias.

SEGUNDO.2º - Intereses del préstamo.

SEGUNDO.3º - Pagos a la familia Gaspar Marcelino Heraclio Alicia Eliseo .

SEGUNDO. 4º.- Ajustes a reservas.

SEGUNDO. 5º.- Gastos de viajes.

SEGUNDO. 6º.- Retribuciones satisfechas a los administradores.

- TERCERO.- Imprudencia del acuerdo de imposición de sanción.

TERCERO. 1º.- Falta de acreditación del elemento subjetivo de la responsabilidad por infracción tributaria.

(i) No cabe la imposición de sanciones sobre la base de meras presunciones.



(ii) Vulneración del derecho fundamental a la presunción de inocencia.

TERCERO. 2º.- Falta de motivación del acuerdo sancionador por no contener la acreditación del elemento subjetivo de la infracción tributaria.

TERCERO. 3º.- Inexistencia de responsabilidad por infracción tributaria.

(i) Intereses del préstamo.

(ii) Retribuciones a la familia Gaspar Marcelino Heraclio Alicia Eliseo .

(iii) Ajuste a reservas.

(iv) Gastos de viajes.

TERCERO.- La Jurisprudencia es clara al respecto. Así en STS de 15 de diciembre de 2011 RC 3784/2008, se señala la necesidad de notificación de los actos de inspección a la sociedad dominante, precisando que en el caso de Grupos de Sociedades en régimen de declaración consolidada, por cuanto es sujeto únicamente la sociedad dominante, solo interrumpe la prescripción las actuaciones realizadas con conocimiento formal de la sociedad dominante.

Pues bien el primer motivo del recurso no puede prosperar porque la Comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, tal como consta en el expediente, en su condición de dominante del grupo de consolidación se produjo el 20 de diciembre de 2012, aunque en el Acuerdo de Liquidación de 19 de enero de 2015 se mencionan otras fecha en sus págs.. 1 y 3, aunque no en la 75. Esa misma fecha consta en las Actas de Conformidad y Disconformidad extendidas por los hechos enjuiciados y con el propio Acuerdo Sancionador de igual fecha.

Y ello tiene toda su lógica a raíz de la diligencia extendida a la dominada el 15 de noviembre de 2012.

Recuérdese que el artículo 65.4 del TRLIS requiere "el conocimiento formal de la sociedad dominante".

La resolución del TEAC en su Fundamento de Derecho Segundo declara al respecto:

"SEGUNDO: Alega la reclamante *prescripción del derecho de la administración a determinar la deuda tributaria*. Considera que el inicio de las actuaciones fue el 20/10/2012, fecha en la que se notificó el inicio a Lledó Iluminación SA, entidad dependiente del grupo, y no el 22/12/2012, fecha en la que fue notificada la dominante del referido grupo, ALIGATOR COMPANY 21. S.L. Entiende que hubo conocimiento formal por parte de la dominante de la notificación del 20/10/2012 por los siguientes motivos: tanto ALIGATOR COMPANY 21, S.L. como LLEDO ILUMINACIÓN, S.A. tienen como domicilio de notificaciones la misma dirección, el representante autorizado que compareció ante la inspección con fecha 15 de noviembre de 2012 y el representante autorizado de ALIGATOR COMPANY 21. S.L. que ha comparecido en las actuaciones inspectoras seguidas respecto del grupo fiscal son la misma persona, en ambas compañías y en el ejercicio 2012 (año en que se produce la notificación del inicio de actuaciones inspectoras) y coinciden personas como miembros del Consejo de Administración, tal y como puede observarse en los modelos 200 correspondientes al ejercicio 2011.

El artículo 65.4 del TRLIS señala que:

"4. Las actuaciones administrativas de comprobación o investigación realizadas frente a la sociedad dominante o frente a cualquier entidad del grupo fiscal, con el conocimiento formal de la sociedad dominante, interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades que afecta al citado grupo fiscal."

Alega la reclamante que el inicio de las actuaciones se produjo el 20/10/2012. En el acuerdo de liquidación, página 1, se señala esta fecha como la de inicio de las actuaciones, pero en la página 3 se indica el 22/10/2012 y en la 75 el 20/12/2012. Del examen del expediente resulta que la comunicación de inicio dirigido a la sociedad dominante del grupo, en su condición de representante del mismo, fue notificada el 20/12/2012.

Defiende la reclamante que el 20/10/2012 fueron iniciadas las actuaciones mediante comunicación dirigida a la entidad dependiente Lledó Iluminación SA y aporta como prueba la diligencia extendida en fecha 15/11/2012 a esta última entidad, diligencia en la que se menciona el inicio de actuaciones respecto a esta entidad el 20/10/2012.

Así pues, la cuestión a dilucidar consiste en cuál es la fecha de inicio de las actuaciones del grupo, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Del examen del expediente, esta fecha resulta ser el 20/12/2012, puesto que es la de notificación a la sociedad dominante, representante del grupo fiscal. Respecto a la posibilidad alegada de considerar que la notificación del 20/10/2012 a la dependiente se produjo con el conocimiento formal de la sociedad dominante, si bien podría especularse que la sociedad dominante pudiera conocer el inicio de actuaciones respecto a la entidad dependiente, en ningún modo podemos considerar que se había producido



el conocimiento formal por parte de Aligator Company 21 SL, puesto que no ha sido recibida comunicación alguna por esta entidad, siendo así que la norma exige el conocimiento "formal". La falta de notificación dirigida a la sociedad dominante impide que la prescripción se considere interrumpida en fecha 20/10/2012, ya sea esa interrupción en beneficio de la Administración o, como es este caso, en beneficio de la obligada tributaria. Debemos, pues, desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto."

Y según se ha expuesto, esta Sala comparte dichos razonamientos.

CUARTO.- El segundo motivo del recurso hace referencia al valor de las acciones de las sociedades LLEDO ILUMINACIÓN SA y MECENAS SA aportadas en la ampliación de capital social de ALIGATOR SL. La actora se remite a sus argumentos expuesto en vía administrativa.

El Fundamento de Derecho Octavo del TEAC señala al respecto:

"OCTAVO: Se opone la reclamante a la valoración de aportaciones no dinerarias. Se remite en este punto a las alegaciones presentadas al acta.

Como ya se expuso anteriormente, en diciembre de 2007 se efectuó una ampliación de capital en Aligator, mediante la aportación no dineraria por parte de sus socios de las acciones de la sociedad Lledó Iluminación SA y de Micenas SA.

Del informe de auditoría en poder de la Inspección se desprende que el valor otorgado a las inmovilizaciones financieras excede del valor teórico contable en euros, debiéndose la diferencia, básicamente, a la valoración otorgada a las aportaciones no dinerarias (96 millones de euros), y en concreto a la valoración otorgada al negocio industrial (37 millones de euros) y al patrimonio inmobiliario (59 millones de euros). En el informe se dice que si bien ambas valoraciones están soportadas por informes de tasadores independientes, en el caso de la valoración del patrimonio inmobiliario el certificado de tasación está condicionado a la aprobación definitiva de la Revisión del Plan de Ordenación Urbana de Móstoles del que resulte la recalificación de los terrenos valorados y a que las obras de urbanización y la compensación o recompra de las cesiones al Ayuntamiento se encuentren ejecutadas.

La Revisión del Plan General de Móstoles se contiene en el BOCM de 25 de abril de 2009, si bien en el mismo se clasifican los terrenos como suelo no consolidado. La norma urbanística señala que para esta clase de suelo es preciso y necesario la redacción de un Plan Parcial, que no consta que se haya realizado. En base a la falta de fiabilidad de los valores aportados y al artículo 15 TRLIS, la inspección comprueba el valor declarado llegando a las siguientes conclusiones.

En base al artículo 15 TRLIS, las aportaciones a entidades se valorarán por su valor de mercado. Para ello, la inspección acude al valor contable consolidado, siguiendo la regla contenida en la comunicación efectuada por el INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (1CAC) en el BOICAC Nº 61/2005 titulada "Nota del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en relación con el tratamiento contable aplicable a las transacciones realizadas entre las empresas pertenecientes a un mismo grupo de sociedades, por parte del receptor de los elementos patrimoniales objeto de transmisión.

En esta Nota, después de señalar el Marco Normativo Contable de carácter general, el Tratamiento contable general de las transacciones entre empresas del Grupo, el tratamiento contable de las fusiones y escisiones de sociedades y las consultas publicadas por el propio Organismo, llega a una serie de conclusiones, entre las que destacan las siguientes:

En una transacción entre empresas del grupo la receptora deberá, con carácter general, registrar los activos y pasivos recibidos por el precio de adquisición de la operación. Precio que, en las aportaciones no dinerarias, con carácter general, será el recogido en el valor de escritura, en los términos establecidos en la Resolución de este Instituto de 30 de julio de 1991.

Un aspecto que debe ser objeto de especial análisis en las operaciones entre empresas del grupo, precisamente por la ausencia de intereses contrapuestos, es el relativo a las valoraciones otorgadas, siendo necesario analizar si existe un valor fiable del importe que podría haber sido acordado entre partes interesadas en condiciones de independencia mutua, entendiendo por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en caso contrario, el derivado de aplicar modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.

En este sentido, de existir el citado valor fiable, en la medida en que el precio acordado difiriera del mismo, deberá tenerse en consideración la naturaleza económica híbrida que este hecho pondría de manifiesto (como expresa materialización del fondo económico de las operaciones), lo que es determinante a la hora de proceder a otorgar su adecuado tratamiento contable (por ejemplo, podría poner de manifiesto la existencia de donaciones entre las empresas o reparto de dividendos).



Si no existe un valor fiable del elemento objeto de la transmisión de acuerdo con sus características, la valoración a otorgar por el adquirente deberá consistir en un mantenimiento del valor contable preexistente en el transmitente, considerándose procedente, en su caso, el valor contable consolidado del mismo.

En el presente caso, ante la falta de fiabilidad del valor declarado, comparte este Tribunal la conclusión de la inspección, en cuanto a la necesidad de acudir a la contabilidad de la transmitente, pero además la reclamante se remite en sus alegaciones ante este Tribunal a las planteadas al acta, las cuales son debidamente contestadas en el acuerdo de liquidación, que indica que *a la ausencia de un valor de mercado fiable para los terrenos aportados ha quedado confirmada no solo por los hechos puestos de manifiesto sino por el propio reconocimiento de los mismos por parte de los informes de auditoría. El valor de dichos terrenos está condicionado a la calificación de los terrenos y al contenido y aplicación de un Plan Urbanístico que está pendiente de aprobación en el momento de realizar la valoración, por lo que no cabe duda alguna de que no podemos hablar de un valor fiable como exige la normativa contable*", por lo que consideramos ajustado a Derecho el acuerdo de liquidación en este punto."

Pues bien, dichos argumentos, no combatidos por la actora, deben ser aceptados, pues al no constar un valor fiable debe acudir a la contabilidad preexistente de la transmitente considerándose, por tanto, procedente el valor contable consolidado del mismo.

Por tanto, este motivo debe ser también desestimado.

QUINTO.- En el siguiente se plantea la deducibilidad de los intereses del préstamo.

Recuerda que el 21 de diciembre de 2007 las entidades ALIGATOR COMPANY 21, S.L. y LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. suscribieron un préstamo de carácter sindicado con el Banco de Sabadell, S.A y la Caja de Ahorros y Pensiones de Barcelona (La Caixa) para proceder a la financiación de necesidades corporativas generales y a la refinanciación de su deuda circulante existente y posteriores necesidades de tesorería. El referido préstamo se dividía en dos tramos:

Un Tramo A, a favor de ALIGATOR COMPANY 21, S.L., consistente en un préstamo puente, por importe de hasta 12 millones de euros, a los efectos de financiar la adquisición de las propias participaciones de dicha entidad, así como obtener determinada financiación adicional para financiar los gastos devengados como consecuencia del referido contrato y las garantías correspondientes.

Un Tramo B, a favor de LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A., consistente en un préstamo a largo plazo, por importe de 12 millones de euros, a los efectos del pago del dividendo de esta sociedad.

De este modo, LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. repartió un dividendo a su accionista único, ALIGATOR COMPANY 21, S.L., por importe de 12 millones de euros. Con la liquidez obtenida con la distribución del referido dividendo, ALIGATOR COMPANY 21, S.L. procedió, con fecha 22 de enero de 2008, a amortizar el tramo A del préstamo bancario recibido.

La deducibilidad de todos los gastos, incluidos los de naturaleza financiera, no está condicionada a la correlación de los mismos con los ingresos. Pero es que, además, aun aceptado a efectos puramente dialécticos esta necesaria correlación, la misma concurre claramente en el presente supuesto.

El dividendo distribuido se corresponde con las reservas existentes en sede de LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. y que se han nutrido con los beneficios previamente obtenidos por esta sociedad como consecuencia de su operativa empresarial. Basta con examinar el detalle de los fondos propios a 31 de diciembre de 2007 de dicha entidad que consta en la página 21 del Acuerdo de Liquidación para constatar que estas reservas existen y por un importe muy superior a los 12 millones de euros de dividendo distribuido. En concreto, el importe de las reservas asciende a 22.755 miles de euros y el resultado obtenido en el ejercicio 2007 asciende a 3.597 miles de euros.

La financiación concedida tiene como único fin atender a una necesidad puntual de falta de tesorería para hacer frente al pago del dividendo, falta de liquidez que, en modo alguno, está motivada por la ausencia de beneficios, sino todo lo contrario, pues LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. cuenta con beneficios de importe suficiente para hacer frente al pago de dividendo.

¿Qué hubiera opinado entonces esa Delegación Especial si LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A., en el momento del acuerdo del reparto del dividendo, dispusiese de los 12 millones de euros en sus cuentas bancarias e, inmediatamente después del pago del dividendo, se endeuda con 12 millones de euros para hacer frente al pago de las nóminas, a los proveedores y a los acreedores? Seguramente, no habría cuestionado la deducibilidad de los intereses financieros devengados.

La resolución recurrida declara en su Fundamento de Derecho Cuarto lo siguiente:



"CUARTO: Se opone en primer lugar la reclamante a la regularización efectuada en relación con la financiación recibida por Aligator Company 21 SL y por LLEDÓ ILUMINACIÓN SA. Según ha comprobado la inspección, en diciembre de 2007, Aligator y Lledó Iluminación solicitaron y obtuvieron conjuntamente un préstamo del Banco Sabadell que contemplaba dos tramos:

- Tramo A: 12 millones a favor de Aligator para financiar la adquisición de participaciones propias para llevar a cabo la reducción de capital a la que nos hemos referido anteriormente.
- Tramo B: 12 millones a favor de Lledó Iluminación para pagar el dividendo a sus accionistas.

Tras la ampliación de capital realizada en diciembre de 2007, Aligator pasa a ser propietaria del 100% de Lledó Iluminación, con lo cual el dividendo repartido va a parar íntegramente a Aligator.

El préstamo que recibe Aligator de 12 millones lo destina al pago a la familia Eliseo Marcelino Heraclio Alicia Gaspar en contraprestación a las participaciones de estos, que son amortizadas mediante reducción de capital. Un mes después, el 22/01/2008, Aligator devuelve la totalidad del préstamo con el líquido percibido de Lledó Iluminación como consecuencia del reparto de dividendos, dividendos cuyo pago ha sido financiado con el tramo B del préstamo.

El resultado de tal operación es la generación de intereses financieros devengados por el préstamo, que ascienden a:

- Tramo A: 67.359,78 euros (2008)
- Tramo B: 424.139,86 (2008) y 125.909,50 (2009)

Defiende la reclamante que, en relación con la financiación recibida tanto por ALIGATOR COMPANY 21. S.L. como por LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. a través del contrato de financiación sindicada otorgado por el Banco Sabadell y La Caixa con fecha 21 de diciembre de 2007, el contrato de préstamo realizado es un negocio jurídico real y lícito, y no existe un negocio jurídico que haya sido objeto de ocultación a la Administración Tributaria.

Debemos en primer lugar indicar que el motivo de la regularización en este punto no es la existencia de simulación. Se basa la inspección en su acuerdo en el artículo 13 de la LGT y en la falta de correlación de los gastos financieros deducidos con los ingresos de la entidad.

La Ley 58/2003, General Tributaria regula en su artículo 13 el instrumento de la Calificación en los siguientes términos:

"Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez"

En sintonía con dicho precepto, el artículo 115.2 de la citada Ley, dispone:

"2. En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos."

Ha de advertirse que esta cuestión, relativa a determinar si los intereses satisfechos durante el periodo inspeccionado por el préstamo obtenido para la compra de participaciones propias a amortizar con la consiguiente reducción de capital pueden ser objeto de deducción ha sido resuelta por el presente Tribunal en Resolución de 17 de febrero de 2011, con RG 497/2010, y en Resolución de 8 de septiembre de 2016, con RG 7089/2014.

Dice así el TEAC:

"SEGUNDO: El acuerdo de liquidación se limita a confirmar la propuesta de liquidación contenida en el acta incoada y a transcribir parcialmente el informe ampliatorio, en el que se motiva la regularización inspectora diciendo:

"nos encontramos ante un reparto de reservas acumuladas por la sociedad (un auténtico reparto de resultados), porque la operación citada no tiene más objeto que la devolución, a los socios, de sus aportaciones. De acuerdo con el artículo 14.1.e) de la LIS, para que los intereses devengados por los préstamos que financian la operación sean fiscalmente deducibles se requiere una suficiente acreditación documental de su correlación con los ingresos, porque, en caso contrario, serían donativos o liberalidades.

La adquisición de participaciones propias y su amortización, en ejecución de un acuerdo de reducción de capital, no tiene efecto alguno sobre la capacidad económica de la sociedad, en la medida que representa, simplemente un reparto de beneficios no distribuidos, y sin que se devenguen rentas de ningún tipo.



Por ello, los gastos financieros devengados como consecuencia del financiamiento de dicha operación no pueden ser fiscalmente deducibles, dado que si la adquisición y amortización de las acciones no pueden generar ingreso alguno, los gastos citados no respetan el principio de correlación con los ingresos."

A tenor de dichas afirmaciones, es claro que la regularización practicada se apoya en los arts. 10.3, 15.9 y 14.1 e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Sociedades (R.D.Leg. 4/04 TRLIS en adelante) a cuyo tenor:

Conforme al art. 10.3 del TRIS:

"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 el desarrollo de las citadas normas"

Conforme al art. 14.1 del TRIS, por lo que aquí interesa:

"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(...), ni los que se hallen correlacionados con los ingresos."

Por su parte, el art. 15.9 del mismo texto legal establece:

"La adquisición y amortización de acciones o participaciones propias no determinará para la entidad adquirente rentas positivas o negativas."

Parece pues claro que para el acuerdo liquidatorio, independientemente de que los importes objeto de controversia se encuentren contabilizados como gasto, dado que la adquisición y amortización de participaciones propias no genera ingreso alguno (art. 15.9 TRLIS), los gastos financieros incurridos para tal adquisición no están relacionados con los ingresos de la entidad (art. 14.1 e TRLIS) y, consiguientemente, no serían fiscalmente deducibles.

Y, ciertamente, a tenor de lo dispuesto por el anteriormente transcrito artículo 14.1. e) TRLIS, para que un determinado importe sea considerable como de gasto fiscalmente deducible es necesario que se encuentre correlacionado con los ingresos, siendo reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. SAN 23-07-1996 y SAN 06-02-1994) que sientan la doctrina de que en la materia que tratamos difícilmente se pueden establecer principios generales o apriorísticos ya que los gastos que en cada caso específico se contemplan serán o no fiscalmente deducibles en función de su relación causal inmediata y directa con los ingresos del sujeto pasivo del Impuesto, lo cual debe ser apreciado en términos de racionalidad a la vista de las circunstancias en cada caso concurrentes.

Así las cosas, en el caso que nos ocupa, los importes objeto de controversia que soporta y fiscalmente se deduce la sociedad, a juicio de este Tribunal, en vez de correlacionados con los ingresos de dicha sociedad deben entenderse correlacionados con el beneficio o interés propio de los socios de la misma que permanecen como tales tras la reducción de capital, desprendiéndose ello de la consideración conjunta de lo siguiente:

En primer lugar, la participación en el capital de los socios que desean separarse de la sociedad es del 40% por lo que los mismos no pueden forzar la realización efectiva de dicha reducción de capital; si tal reducción tiene lugar lo es por voluntad de los socios que permanecen como tales tras la reducción.

En segundo lugar, la operación que nos ocupa, en el fondo, no hace sino devolver a los socios que se separan sus respectivas aportaciones al capital social y la parte de las reservas que les corresponden, no entrañando la adquisición y amortización de participaciones propias renta positiva o negativa alguna para la entidad, como establece el art. 15.9 del TRL/S .

En tercer lugar, los socios que permanecen como tales tras la reducción de capital, sin soportar endeudamiento personal alguno, logran mantener su participación en la entidad evitando, a su vez, la entrada en la misma de socios terceros.

Debiéndose tener en cuenta, finalmente, que de haber adquirido los socios que permanecen las acciones de los socios que desean separarse, los gastos financieros derivados de los préstamos que en su caso hubieren tenido que suscribir a tal fin los primeros en ningún caso hubieren sido fiscalmente deducibles de su impuesto personal.



Procede por tanto ratificar la condición de fiscalmente no deducibles de los gastos financieros generados por los préstamos obtenidos por la sociedad para la compra de participaciones propias, préstamos que no constituyen la única alternativa para llegar a la separación de determinados socios minoritarios y, sobre todo, no presentan una directa correlación con los ingresos sociales sino, más bien, una correlación con el interés de los socios de la entidad que permanecen como tales tras la reducción de capital.

Deben en consecuencia desestimarse las alegaciones de la recurrente y confirmarse la regularización inspectora que nos ocupa".

Ha de resaltarse que la anterior Resolución del TEAC, RG 497/2010, ha sido confirmada por la Audiencia Nacional, en sentencia de 6 de marzo de 2014, recurso número 124/2011, en la que se expresa :

"TERCERO .- Con la Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades y, con el mismo enunciado legal, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 412004, de 5 de marzo, en la idea de gasto fiscalmente deducible no subyace de forma tan explícita como en la LIS precedente, de 1978, la característica de su necesidad o correlación con los ingresos empresariales. La Ley delimita este concepto con una enumeración de los gastos no deducibles, por lo que, en principio, todo gasto no incluido en dicho precepto podría ser objeto de deducción.

Así el artículo 14 de la Ley 43/1995 dispone:

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:... e) Los donativos y liberalidades. ft No se entenderán comprendidos en esta letra 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..."

A este respecto, ha de salirse al paso de la afirmación central que efectúa la demanda acerca de que la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, haya supuesto un cambio radical en la exigencia de prueba, no sólo del gasto sino de su vinculación con la actividad empresarial, la cual debe estar tan probada como la realidad del pago, pues de no ser así, esto es, de ser suficiente con el gasto, su documentación formal y su contabilización, tal como se pretende por la actora, se permitiría la deducción de puras donaciones o liberalidades, con tal que se satisficieran dichas exigencias formales, lo que no es una conclusión admisible en Derecho, dado que esa pretendida flexibilización de los requisitos de la nueva Ley afectó sólo a los gastos en concepto de relaciones públicas, por atenciones a clientes, proveedores y, en algún caso, al personal de la empresa, así como los gastos de promoción de los productos propios, directa o indirectamente, en tanto que el artículo 14.1.e) los menciona expressis verbis como excepción al concepto de "donativos y liberalidades", pero no dispensa a la sociedad de la carga de probar la relación de los gastos con los ingresos, como reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, en interpretación del artículo 14 de la LIS de 1995, viene sosteniendo.

La sentencia del Tribunal Supremo - STS- de 20 de junio de 2012 (recurso de casación nº 3421/2010) contiene diversas reflexiones al respecto del principio de correlación que en la demanda se controvierte de manera general y específicamente, en relación con los gastos financieros de cuya deducción se trata en este asunto.

Reconoce el alto Tribunal que, en principio, la Ley 43/1995, de la que trae causa el vigente Texto Refundido de 2004, supuso la creación de una expectativa de flexibilización en la exigencia de la prueba del gasto, máxime cuando el Tribunal Supremo, en una temprana e importante sentencia de 1 de octubre de 1997, citada hasta la saciedad por otras muchas del propio Alto Tribunal, así como por la Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia -en que utilizaba el argumento como un obiter dictum o a mayor abundamiento, pues los ejercicios allí debatidos se regían por la anterior Ley 61/1978- se felicitaba por la mayor concreción de la nueva Ley de 1995, en especial en cuanto a los gastos por relaciones públicas con clientes, proveedores y el personal de la empresa.

Sin embargo, a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995 quedó en el aire la incógnita de si se mantenía la exigencia del criterio de la necesidad del gasto, es decir, de la correlación con los ingresos. El argumento a favor de esa dispensa de prueba era el nuevo concepto sintético de base imponible, determinado por el resultado contable (art. 10 de la LIS) -alterado, en más o en menos, por los ajustes a dicho resultado que la Ley permite-. Bajo tal consideración, bastaría la contabilización correcta del gasto para su deducibilidad, siempre que la contabilidad respetase las reglas sobre imputación temporal y que las anotaciones contables contasen con la documentación justificativa de soporte del gasto. Desde esa perspectiva, no le cabía a la Administración indagar en la vinculación causal de los gastos de la sociedad con los ingresos derivados de la actividad económica para excluir aquellos que no cumplieren tal conexión causal, que tendrían a tal efecto la consideración de donativos o liberalidades, excluidos de la condición de deducibles (art. 14.1. e) de la LIS , con lo que dicha categoría no sólo comprendería los gastos que estrictamente estuvieran presididos por el ánimo liberal o de donación, sino



todos los que se hubieran efectuado sin necesidad cierta para la obtención de los ingresos, y ello al margen de la mayor o menor amplitud con que fuera valorado dicho concepto.

Según esa tesis liberalizadora que se suscribió en los albores de la Ley 43/1995, una vez cumplidos los requisitos contables, no limitados a la contabilización, sino a que ésta fuera correcta, al menos formalmente, conforme a esa teoría, que aún se sigue invocando ante los Tribunales todo gasto sería deducible, sin que la Administración pudiera entrar a rectificar el resultado contable acudiendo a conceptos jurídicos tan problemáticos y dudosos como el de la necesidad del gasto, su correlación con los ingresos y el concepto negativo de la liberalidad (art. 14.1.e) de la Ley 43/1995).

No obstante, basta una lectura de la sentencia del Tribunal Supremo a que se ha hecho referencia para descartar el advenimiento de cambios sustanciales en el régimen general de deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades, salvo en lo que respecta a los gastos que la ley reconoce específicamente como deducibles porque, siendo esencialmente gratuitos, no obedecen a un designio de liberalidad, sino de relaciones públicas, promoción directa o indirecta de productos o servicios y, en términos literales "...los que se hallen correlacionados con los ingresos..." y, en tal condición, se exceptúan del concepto legal de "donativos y liberalidades" (art. 14. te) de la LIS de 1995 .

Este es el criterio que, en lo sustancial, pervive en la actualidad y que, en suma, relega al ámbito de la prueba la cuestión de la deducibilidad de ciertos gastos en que resulte dudosa la conexión causal con los ingresos. Señala la mencionada sentencia de 20 de junio de 2012 a propósito de esta exigencia de correlación, lo siguiente:

"..Conviene recordar que la recurrente, en el procedimiento inspector, mantuvo la postura de que una vez acreditada la contabilidad del gasto la única forma de eliminar la deducción de un gasto real y contabilizado era mediante la prueba en contrario por parte de la Inspección de la que resulte que tal gasto no existió, al gozar el mismo, como hecho declarado, de la presunción legal de veracidad.

No podemos compartir este criterio, pues aunque la entrada en vigor del Impuesto sobre Sociedades aprobado por la ley 43/1995, de 27 de Diciembre, generó cambios sustanciales en lo que a la determinación de la base imponible se refiere, al introducir, como principio general, la determinación de la base imponible fiscal partiendo del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, lo que permite mantener; en principio, que todo gasto contabilizado que tenga una justificación contable por su vinculación con los ingresos del ejercicio es un gasto deducible, sin que sean necesarias más justificaciones, no podemos sin embargo, desconocer, que el art. 14 de la Ley en la relación de gastos no deducibles fiscalmente incluyó cuatro excepciones a la no deducibilidad de los donativos y liberalidades, concretamente los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ; los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; los gastos para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios y los gastos correlacionados con los ingresos , lo que comporta que la carga de la prueba, por aplicación del entonces vigente art. 114 de la Ley General Tributaria correspondiera, en todo caso, al contribuyente, quien tenía que acreditar que los citados gastos, calificados a priori como liberalidad, se encuadraban en alguno de los cuatro supuestos y, que por lo tanto, eran fiscalmente deducibles".

CUARTO .- Sentado lo anterior, el gasto que aquí se discute versa sobre el endeudamiento de la sociedad recurrente, que contrajo préstamos con una entidad bancaria, cuya finalidad no era en su propio beneficio como tal entidad dotada de personalidad jurídica propia, sino en favor de los socios que la integran, en tanto con el líquido obtenido se aspiraba a la realización de un negocio jurídico -adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y consiguiente reducción de capital-, así como posterior compra a los socios de 2000 participaciones, y se materializaban actos no reveladores de capacidad económica susceptible de gravamen.

Así, en consonancia con la naturaleza propia de estas operaciones societarias, el apartado 10 del artículo 15 de la LIS , reproducido en el mismo precepto del TRLIS:

"10. La adquisición y amortización de acciones o participaciones propias no determinará, para la entidad adquirente, rentas positivas o negativas".

Consecuencia de lo anterior es que si la operación de contracción de crédito tenía por objeto llevar a cabo esa adquisición de la propia cartera, con vistas a la reducción de capital en 4.000.000 euros, y tal operación no generaba rentas positivas o negativas - al no expresar capacidad económica de la empresa, sino afectar a sus propios fondos, como presupuesto, y no manifestación de actividad-, el mismo régimen jurídico debe seguir la naturaleza de los gastos contraídos para hacerla efectiva."

Como puede apreciarse el caso es plenamente parangonable al que aquí se plantea. La única peculiaridad es que en el presente caso, la operación llevada a cabo fue la de préstamo en dos tramos de 12 millones. El dinero que se otorga a Aligator se destina a la amortización de participaciones, que es el objeto y la causa principal de



préstamo. Pero, en lugar de hacerse cargo Aligator de la devolución de principal e intereses que dicho préstamo generaría, se utilizan los 12 millones concedidos a Lledó Iluminación para cancelar el préstamo (vía reparto de dividendos), perviviendo el préstamo en esta última sociedad.

Así pues, por razón de unidad de criterio y seguridad jurídica, ha de concluirse en el mismo sentido de considerar no deducibles tanto los intereses generados por el tramo A como los del tramo B del préstamo, puesto que la finalidad del préstamo es única, y es satisfacer a la familia Gaspar Eliseo Marcelino Alicia Heraclio el importe de las participaciones que se amortizan.

Ha de observarse que, si bien se refiere la Audiencia Nacional en su Sentencia al artículo 15.10 de la LIS, o 15.9 del TRLIS, que a partir del ejercicio 2008 fue suprimido, debemos tener en cuenta que la situación no se ve modificada en lo que nos afecta por lo siguiente. Hasta el 01/01/2008 el precepto estaba redactado de la siguiente forma:

"La adquisición y amortización de acciones y participaciones propias no determinará, para la entidad adquirente, rentas positivas o negativas."

De esta forma, hasta esa fecha, en la amortización de acciones previamente adquiridas y posterior reducción de capital, la norma fiscal establece que esta operación no determina para la sociedad adquirente rentas positivas o negativas, de manera similar a lo que sucede a efectos contables, en donde la amortización de acciones propias no genera ningún resultado. Después de la fecha mencionada, la norma fiscal no establece ninguna especialidad, por lo que resulta de aplicación la nueva normativa contable aplicable a partir de esta fecha, según la cual la amortización de acciones propias no genera ningún resultado, como sucedía con el PGC anterior.

En consecuencia, en el presente caso, no existe renta con la que correlacionar los gastos soportados en una operación cuya única finalidad era la amortización de acciones propias para devolver las aportaciones a los socios."

Compartimos el criterio de la parte actora de que la no deducibilidad de todos los gastos financieros no está necesitada de su correlación con los ingresos.

Ahora bien, la resolución del TEAC, pág. 23, es muy clara al definir la mecánica de la operación realizada: "El dinero que se otorga a Aligator se destina a la amortización de participaciones que es el objeto y la causa principal del préstamo. Pero en lugar de hacerse cargo Aligator de la devolución de principal e intereses que dicho préstamo generaría, se utilizan los 12 millones concedidos a Lledó para cancelar el préstamo (vía reparto de dividendos), permitiendo el préstamo en esta última sociedad", puesto que la finalidad del préstamo es única, y es satisfacer a la familia Gaspar Eliseo Marcelino Alicia el importe de las participaciones que se amortizan, actos que son, como decimos en nuestra sentencia de 6 de marzo de 2014, recurso 124/2011, JF4, "ajenos a toda manifestación de riqueza gravable en sede de la sociedad, dada su naturaleza y, por ende, ajenos a la actividad propiamente dicha", lo que conlleva a desestimar el motivo al no admitirse su deducibilidad.

Y todo ello, al margen de las reservas existentes en sede de Lledó Iluminación S.A. y que se han nutrido con los beneficios previamente obtenidos por esta sociedad como consecuencia de su operativa empresarial. Basta con examinar el detalle de los fondos propios a 31 de diciembre de 2007 de dicha entidad que consta en la página 21 del Acuerdo de Liquidación para constatar que estas reservas existen y por un importe muy superior a los 12 millones de euros de dividendo distribuido. En concreto, el importe de las reservas asciende a 22.755 miles de euros y el resultado obtenido en el ejercicio 2007 asciende a 3.597 miles de euros.

La financiación concedida tiene como único fin atender a una necesidad puntual de falta de tesorería para hacer frente al pago del dividendo, falta de liquidez que, en modo alguno, está motivada por la ausencia de beneficios, sino todo lo contrario, pues LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. cuenta con beneficios de importe suficiente para hacer frente al pago del dividendo. Estamos, en definitiva, ante una falta de liquidez que puede venir motivada por diferentes razones (por ejemplo, porque la caja asociada a los beneficios empresariales se ha destinado para hacer frente a nuevas inversiones), sin que esta causa pueda determinar que el gasto no esté correlacionado con los ingresos, pues dicha correlación sí existe en el presente caso.

SEXTO.- Analizamos ahora los pagos a la familia Eliseo Marcelino Heraclio Alicia Gaspar .

El Fundamento de Derecho Quinto del TEAC, declara al respecto:

"Respecto a las retribuciones satisfechas a los miembros de la familia Marcelino Heraclio Alicia Eliseo , la inspección considera que las retribuciones percibidas por los miembros de la familia Alicia , bien por los servicios de asesoramiento facturados a la sociedad Lledó Iluminación, como por la remuneración por funciones de administrador satisfecha por la sociedad Aligator se corresponden, por igualdad de importes y proporcionalidad de los mismos, con los porcentajes de participación de cada uno de ellos en el capital de



las sociedad Micenas, SA, titular del 50% del capital de la sociedad Lledó Iluminación, antes de efectuar la operación de reestructuración accionaria' del grupo familiar Lledó.

La realidad y efectividad de los servicios de asesoramiento prestados no han sido acreditadas, considerando la inspección insuficientes las facturas aportadas como justificación de la prestación de los mismos.

A juicio de la inspección, las retribuciones percibidas por la Familia Eliseo Marcelino Heraclio Alicia Gaspar no pueden considerarse retribución por servicios prestados o, en el caso de Alicia, como retribución como administradora, sino que, al amparo del artículo 13 de Ley 58/3003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deben ser consideradas retribuciones de fondos propios derivadas de la salida de la Familia Eliseo Marcelino Heraclio Alicia Gaspar del GRUPO LLEDO y de la reestructuración accionarial expuesta con anterioridad, no teniendo en consecuencia, la consideración de deducibles.

Alega la reclamante que no concurre en el presente caso la simulación pretendida por la Dependencia, pues Alicia sí que ha ejercido sus funciones como administradora en los períodos impositivos comprobados. En lo que respecta a las remuneraciones satisfechas al resto de miembros de la familia Eliseo Marcelino Alicia Gaspar estas se satisficieron por la salida de dicha familia del accionariado de la sociedad con el fin de evitar cualquier tipo de competencia entre el negocio industrial desarrollado por el Grupo Lledó y los negocios individuales que pudieran realizar los accionistas salientes.

Aquí sí acude la inspección a la figura de la simulación. El planteamiento de la Inspección impone acudir de inicio a lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual:

"1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente".

La simulación tributaria es una concreción de la simulación tal y como se la reconoce en Derecho Civil, pudiéndose definir como la declaración de un contenido de voluntad no real emitida conscientemente, y de acuerdo entre las partes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe (simulación absoluta) o es distinto (simulación relativa) de aquel que realmente se ha llevado a cabo. Así, en el negocio simulado, se crea una apariencia jurídica que no responde a la realidad.

Como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (que puede ser lícito o ilícito), dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno. La cuestión está subsumida en el tratamiento de la causa y, en particular, en los artículos 1.275 y 1.276 del Código Civil, relativos a los contratos sin causa celebrados con expresión de causa falsa. En la simulación, el negocio aparente no puede desplegar sus efectos, aunque sí puede producirlos el negocio encubierto disimulado, si lo hay, y reúne todos los requisitos materiales y formales para su validez. Así, en su sentencia de 22 de febrero de 2010 (recurso n° 1089/2005), la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, remitiéndose a una anterior de 20 de septiembre de 2005, recoge que:

"En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. (...) Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil.

En el Derecho tributario, la Ley 2511995 da una nueva redacción al artículo 25 de la LGT 11963, introduciendo en el Derecho Tributario la regulación de la simulación. (...)

La novedad era solamente relativa, porque tradicionalmente, en nuestro ordenamiento jurídico existía el principio de la calificación, incorporado en la legislación del antiguo Impuesto de Derechos Reales (...), de donde pasó a la LGT/1963 como exigencias incorporadas a los artículos 25 y 28.2 LGT1963. (...)

En cualquier caso, para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria.

Así lo reconoce la propia resolución del TEARR originariamente impugnada cuando afirma (fundamento jurídico octavo) que "de acuerdo con los artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria [LGT/1963] y 1214 del CC, la existencia de simulación es un hecho cuya carga de la prueba pesa sobre quien la afirma. En efecto, las



cuestiones de hecho se imponen sobre las de derecho y "la causa simulandi" debe acreditarla quien la alega, en este caso la Administración tributaria.

La simulación o el negocio jurídico simulado tiene, por tanto, un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia. En este sentido se ha pronunciado tanto la doctrina de esta Sala (Cfr. SSTs de 7 de noviembre de 1998, 2 de noviembre de 2002, 11 de mayo y 25 de octubre de 2004 y 7 de junio de 2005) como, sobre todo, la de la Sala 1ª de este Alto Tribunal, señalando que "El resultado de esa valoración es como se tiene declarado por la jurisprudencia (sentencias de 10 de julio de 2002, la de 3 de octubre de 2002 y 2 de febrero 21 de julio y 25 de septiembre de 2003, por solo citar algunas de las más recientes), una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica. (..)

A estos efectos, debe tenerse en cuenta, como señala el Abogado del Estado, que la mencionada clase de pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra."

Habida cuenta de que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado. En este sentido, la sentencia de la misma Sala de 11 de febrero de 2005, tras poner de manifiesto la dificultad de la prueba de la simulación contractual, acrecentada por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, señala que,

"La doctrina de esta Sala admite como suficiente la prueba de presunciones, la cual se configura en torno a un conjunto de indicios, que si bien tomados individualmente pueden no ser significativos, e incluso cabe que sean equívocos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias, son reveladores de la actuación simulatoria."

Más recientemente, la misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de mayo de 2010, advierte que:

"A estos efectos debe tenerse en cuenta, como señala el Abogado del Estado, que la mencionada clase de pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra".

A estos efectos, el artículo 108 de la Ley 58/2003, General Tributaria, bajo el epígrafe 'Presunciones en materia tributaria', dispone que:

"1. Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

Conforme a la doctrina de este Tribunal Central consagrada en numerosas resoluciones que por reiteradas obvia reproducir, tal enlace se da cuando concurren los requisitos de 'seriedad' en aquel nexo entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico como extremadamente posible; 'precisión' o, lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y 'concordancia' entre todos los hechos conocidos, que deben conducir a la misma conclusión.

En el caso que nos ocupa, no ha sido acreditada la efectividad de los servicios de asesoramiento que se describen en el contrato aportado. Las facturas aportadas tampoco son suficiente para justificar la realidad de la prestación de estos servicios, máxime cuando no se ha concretado en qué han consistido los servicios que se recogen en estas facturas, dada la vaguedad del concepto facturado, "Servicios de asesoramiento según Contrato correspondientes a los meses...", "Honorarios mensuales devengados por la prestación de servicios de asesoramiento comercial correspondiente al mes...". De hecho, la reclamante manifiesta en sus alegaciones que estas remuneraciones se satisficieron por la salida de dicha familia del accionariado de la sociedad con el fin de evitar cualquier tipo de competencia entre el negocio industrial desarrollado por Grupo Lledó y los negocios individuales que pudieran realizar los accionistas salientes.



En el caso de las supuestas funciones de administradora de la Sra. Alicia, tampoco se han aportado pruebas fehacientes de la efectividad y realidad de tales funciones. El hecho de nombrarla formalmente en dicho cargo y de fijar su retribución en los Estatutos de la sociedad, no es prueba en sí misma de que efectivamente haya realizado tales labores.

Frente a estos indicios, la reclamante no aporta pruebas de los servicios prestados. Debemos tener en cuenta que la consideración de gasto deducible implica una serie de requisitos, tanto de carácter formal (exigible al documento mercantil y a su reflejo contable), como de carácter material (naturaleza del gasto); por ello, los gastos, para ser deducibles de los ingresos, además de ser necesarios para la obtención de los ingresos, en el sentido de correlacionados con ellos, deben estar contabilizados como tales y justificados documentalmente, de tal forma que se acredite la realidad y la naturaleza de los mismos.

No puede existir duda alguna de que la realidad de la prestación del servicio es presupuesto indispensable de la deducción del gasto que suponga la contraprestación del mismo. Resulta evidente que paso previo a la calificación de la conexión del gasto con la percepción de los ingresos, es que el mismo resulte contraprestación de un servicio prestado a la actividad empresarial.

Resulta evidente que nos encontramos con una cuestión de prueba. Respecto a los medios de prueba admitidos en derecho, debemos decir que la Ley 58/2003, General Tributaria regula específicamente la carga de la prueba en el ámbito tributario en su artículo 105.1, señalando que *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*. Esta regla se contenía en términos similares en el artículo 114.1 de la Ley 230/1963. Con base en este artículo, la jurisprudencia señala que *"cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor"* (STS de 27 de enero de 1992), y que la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud son carga de la Administración tributaria, mientras que corresponde al obligado tributario acreditar las exenciones, bonificaciones, deducciones, gastos y demás hechos que le favorecen (entre otras, SSTS de 25 de enero de 1995 y 1 de octubre de 1997).

En virtud del régimen de carga de la prueba establecido en el artículo 105.1 de la LGT, corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad, o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos.

En el presente caso, los documentos aportados no pueden ser considerados válidos, no porque no reúnan las características formales exigibles a las facturas, sino por el hecho de que los documentos, facturas o no, no demuestran la realidad de los gastos deducidos por la entidad. En efecto, hay que partir de que nos encontramos ante un problema de falta de acreditación suficiente de los servicios que se remuneran o retribuyen.

Este Tribunal ha declarado en reiteradas ocasiones que no es suficiente, a los efectos de la deducibilidad de un gasto, el hecho de su contabilización y documentación mediante la aportación de factura, sino que la norma fiscal exige la realidad de la prestación y la correlación del gasto con la obtención de los ingresos. La situación que se plantea en el presente caso surge porque la Inspección no consideró probada la efectiva prestación de los servicios, máxime teniendo en cuenta que para este Tribunal resulta determinante conocer los trabajos de asesoramiento realizados, cuya prueba y aportación corresponde lógicamente a la reclamante, en virtud de las reglas de la carga de la prueba citadas del 105 de la LGT, pues fue dicha sociedad quien recibió los servicios y se encuentra en la posibilidad de demostrarlos. Pero además se dan unas circunstancias especiales que justifican la exigencia de esta acreditación adicional relativa a la efectividad del servicio, como es la vinculación entre las entidades emisora y receptora de las facturas.

Los datos obrantes en el expediente llevan a este Tribunal a confirmar la conclusión alcanzada por la inspección, por lo que debemos confirmar el acuerdo dictado en este punto."

En definitiva el TEAC señala que los documentos o facturas no prueban la realidad de los servicios o funciones.

Respecto de doña Alicia (págs. 90 y 91) el Acuerdo de Liquidación reconoce que la labor de los miembros del Consejo de Administración será retribuida y de que en los Acuerdos de la Junta General de Accionistas se fijan tales retribuciones pero reseña que los correspondientes servicios prestados no se han justificado, sin que sean suficientes las meras facturas, consta solo la que la actora se remite a los Actas del Consejo de Administración obrantes en el expediente.

Pero esa prueba es más que relevante tal como ha exigido esta Sala y Sección en sentencia firme de 19 de diciembre de 2008, recurso 411/2005, (FJ 3 a 5), en la que se analiza casos de facturas por servicios emitidas por sociedades cuyos titulares eran también socios administradores de la sociedad perceptora.



No puede existir duda alguna de que la realidad de la prestación del servicio es presupuesto indispensable de la deducción del gasto que suponga la contraprestación del mismo. Resulta evidente que paso previo a la calificación de la conexión del gasto con la percepción de los ingresos, es que el mismo resulte contraprestación de un servicio prestado a la actividad empresarial.

En lo que respecta a las alegaciones de la actora relativas a que las remuneraciones se satisfacen para facilitar la salida de dicha familia del accionariado de la sociedad con el fin de evitar cualquier tipo de competencia ante el negocio industrial desarrollado por el Grupo Lledó y los negocios individuales que pudieran realizar los accionistas salientes, contratos a los que hace referencia el Acuerdo de Liquidación, pág 48 y ss., respecto de los que tampoco se justificaron los servicios efectivamente prestados (pág. 54 del citado Acuerdo), resulta esencial lo declarado y no combatido por la parte en su pág 92.

"De los antecedentes y hechos expuestos anteriormente se deduce, a juicio de esta inspección, que las cantidades percibidas por los miembros de la familia Eliseo Marcelino Heraclio Alicia Gaspar , en contraprestación a estos supuestos servicios de asesoramiento comercial prestados por los mismos al obligado tributario, forman parte de un acuerdo global más amplio, el denominado contrato marco de fecha 13 de diciembre de 2007, al que se ha referido en los hechos expuestos, en el cual se estipulan las retribuciones que percibirán los miembros de la familia Eliseo Marcelino Heraclio Alicia Gaspar por la transmisión de su participación del 50% en el capital de Lledó Iluminación, SA, a la familia Marcelino Gaspar .

Como se ha expuesto detalladamente en los antecedentes de hecho hay una correspondencia absoluta, igualdad de importes y proporcionalidad de los mismos, entre las retribuciones percibidas por los socios de la familia Eliseo Marcelino Heraclio Alicia Gaspar y los porcentajes de participación de cada uno de ellos en el capital de la sociedad Micenas, titular del 50% del capital de Lledó Iluminación. De esta manera, las retribuciones satisfechas se corresponden con la retribución pactada en contraprestación a la amortización de sus acciones dentro del proceso de reestructuración del grupo empresarial mediante la salida accionarial de los miembros de dicha familia.

Consideradas de este modo, las cantidades percibidas por estos servicios, así como por las funciones de administración, tendrían la naturaleza de retribución de los fondos propios, no siendo procedente, por tanto, su deducibilidad fiscal, de acuerdo con los artículos 10 y 14 LIS."

En consecuencia de ello, el motivo debe correr la suerte de los anteriores.

SEPTIMO.- En el siguiente nos referimos al ajuste a reservas.

LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. dotó contablemente en exceso la amortización del inmovilizado inmaterial correspondiente a aplicaciones informáticas en los ejercicios 2004 a 2008, por un importe total de 316.496,56 euros. Este error contable fue detectado y corregido en las cuentas anuales de 2009, procediéndose a tal efecto a realizar un ajuste contable, incrementado el valor de dicho inmovilizado en el referido importe, siendo la contrapartida de este incremento un abono a la cuenta de reservas voluntarias.

El desglose de este abono a reservas que corrige el exceso de amortización contabilizado en los ejercicios anteriores es como sigue:

Amortizacion 2004 8.425,83

Amortizacion 2005 17.211,00

Amortizacion 2006 101.110,00

Amortizacion 2007 101.110,00

Amortizacion 2008 92.684,17

Este abono a reservas no se integró en la base imponible individual de LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A.

La Dependencia Regional rechaza el proceder seguido por mi mandante, señalando al respecto que el abono a reservas de 2009 es consecuencia de un error contable que originó un exceso de gasto, que fue deducido en su día, minorando la base imponible del correspondiente ejercicio, y que dicho abono no se ha integrado en la base imponible, de modo que ese exceso no fue regularizado. Por ello concluye esa Dependencia que *"el abono a reservas practicado tiene incidencia en la base imponible del ejercicio 2009, por lo que se deberá practicar un ajuste extracontable positivo en la misma"* (página 96 del Acuerdo de Liquidación impugnado).

En el presente caso, como se ha expuesto, el abono al patrimonio neto (reservas) efectuado en el ejercicio 2009 se ha calificado, a efectos contables, como una subsanación de errores contables, pues el mismo tendría como finalidad corregir el error contable cometido en los ejercicios 2004 a 2008, pues es en esos ejercicios en los que LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. debería haber registrado contablemente una menor amortización.



Desde un punto de vista fiscal, el artículo 19 del TRLIS dispone que los ingresos y 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.

Siendo esto así, los gastos o ingresos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en el apartado anterior.

No obstante lo anterior, el artículo 19.3 del TRLIS señala que, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas o ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en el artículo 19 del TRLIS.

Respecto de los ingresos imputados contablemente en un período impositivo posterior al de su devengo, como sucede en el presente caso, no se regula ninguna especialidad en el referido artículo 19 del TRLIS, por lo que, necesariamente, **deberán imputarse al período impositivo en el que se hubieran devengado, presentando, para ello, la correspondiente declaración complementaria al efecto de incorporar el ingreso atendiendo al criterio de devengo mediante un ajuste extracontable positivo.**

Lógicamente, **si el ejercicio al que se refiere el devengo del ingreso es definitivo, por el efecto de la prescripción, la deuda tributaria devengada y no pagada se habrá extinguido, por lo que no procederá presentar la declaración complementaria.** Asimismo, el ingreso registrado contablemente bien en una cuenta de pérdidas o ganancias, bien en una cuenta de reservas, no deberá integrarse en la base imponible, por así disponerlo expresamente el artículo 19.1 del TRLIS.

Yerra en este punto el Tribunal Económico-Administrativo Central, pues, a su juicio, la inscripción contable en reservas efectuada con motivo de la corrección del error contable tiene consecuencias fiscales. Señala expresamente dicho Tribunal en la Resolución de instancia (página 60) que *"el exceso de gasto dado en su día provoca un abono a reservas y desde el punto de vista fiscal se devenga un ingreso por tal exceso, que ha de someterse a tributación en ese ejercicio 2009"*.

No puede esta parte compartir la afirmación anterior ya que, a su juicio, el abono a reservas contabilizado por esta parte deriva de un ingreso (o menor gasto, si se quiere) que debió registrarse contablemente en el ejercicio en que se devengó el mismo (esto es, en el ejercicio en que se contabilizó el exceso de amortización contable). En consecuencia, en el ejercicio en que se registra contablemente el abono a reservas, no procede integrar ingreso alguno en la base imponible a efectos del IS con arreglo a lo dispuesto en el artículo 19 del TRLIS.

A efectos fiscales, el ingreso ha de imputarse en el ejercicio en el que el mismo se devengó a efectos contables y no en el ejercicio en el que el mismo se registró, en el presente caso, con abono a una cuenta de reservas, pues la regla de imputación prevista en el artículo 19.3 del TRLIS sólo resulta de aplicación respecto de los ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior al de su devengo contable.

Aplicando lo anterior al presente caso, resultará que el abono a reservas realizado en el ejercicio 2009 determinó el registro contable de un ingreso en un período impositivo posterior a aquellos en los que hubiera procedido su imputación temporal (2004 a 2008) con arreglo al principio de devengo. Por tanto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 19.3 del TRLIS, la imputación contable de dicho ingreso no tendrá ningún efecto fiscal en el ejercicio 2009, pues el mismo no se devengó en dicho período impositivo, sino que el mismo deberá imputarse en el ejercicio en el que concurrió su devengo. Es por ello que, encontrándose prescritos los ejercicios 2004 a 2007 en el momento en que se iniciaron las actuaciones inspectoras respecto de los períodos impositivos al margen referenciados, únicamente podrá imputarse el ingreso contabilizado en la cuenta de reservas de 2009 correspondiente al ejercicio 2008. El abono a reservas restante, que tiene por objeto corregir el exceso de amortización contable registrada en los ejercicios 2004 a 2007, no podrá, por tanto, regularizarse ya por esa Dependencia, al encontrarse dichos períodos prescritos.

El Fundamento de Derecho Noveno del TEAC, declara al respecto:

"Continuando con el *ajuste a reservas* regularizado, el obligado tributario dotó en exceso la amortización del inmovilizado inmaterial correspondiente a aplicaciones informáticas en los ejercicios 2004 a 2008 por un total de 316.496,56 euros. Este error fue detectado y reconocido por el propio interesado, de manera que en el ejercicio 2009 procedió a realizar un ajuste contable incrementando el valor de dicho inmovilizado en el importe



señalado. La contrapartida de esta corrección fue un abono a la cuenta de reservas voluntarias. Tal ajuste contable no tuvo su reflejo en el correspondiente ajuste extracontable en la declaración del 18.

Las dotaciones en exceso de tales gastos fueron deducidas en su día para el cálculo del resultado contable y por consiguiente, supusieron una reducción de la base imponible impropia. Por lo tanto, detectado el error, procede realizar un ajuste contable, pero, dado que el importe de dicha corrección no se lleva a la cuenta de pérdidas y ganancias, sino a una cuenta de reservas, queda pendiente la realización del ajuste extracontable positivo sobre la base imponible del 1S.

La reclamante considera que el exceso de amortización realizado en los ejercicios 2004 a 2007 debería haberse corregido en dichos años, si bien, como están prescritos, no procede la modificación de los mismos. Solo admite la corrección del ejercicio 2008 por 92.684,17 euros.

El Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su segunda parte, normas de registro y valoración, dedica su norma de registro y valoración **22a** a los cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, señalando que:

"22. a Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

(..)"

En el presente caso, tratándose de la subsanación de un error contable, contablemente debe hacerse un ajuste que recoja el efecto acumulado del cambio de criterio o de la subsanación del error, imputándolo directamente en el patrimonio neto a través de una cuenta de reservas. Así se hizo por el obligado tributario.

Por su parte el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se expresa en los siguientes términos en resolución a consulta consistente en si la subsanación de un error contable implica la reformulación de cuentas anuales (N° de BOICAC: 86/JUNIO 2011 Consulta 3)

«La norma de registro y valoración 22e, "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables" recogida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la subsanación del error. Asimismo, la empresa modificará las cifras de la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Adicionalmente, la Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA)

n° 8 "Estado de cambios en el patrimonio neto", establece lo siguiente:

"(...) Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en el epígrafe A.11. del Estado total de cambios en el patrimonio neto, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo dicho ajuste se incluirá en el epígrafe C.H. del Estado total de cambios en el patrimonio neto.(...)"



Por su parte, la reformulación de cuentas es un hecho excepcional previsto en el artículo 38 c) del Código de Comercio y en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC que, al desarrollar el principio de prudencia, dispone:

"Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas".

En este mismo sentido se pronuncia el PGC en su introducción al señalar:

"Esta regla legal relativa a hechos posteriores al cierre del ejercicio, no tiene como objetivo imponer a los administradores una exigencia de reformulación de las cuentas anuales ante cualquier circunstancia significativa que se produzca antes de la aprobación por el órgano competente. Por el contrario sólo situaciones de carácter excepcional y máxima relevancia en relación con la situación patrimonial de la empresa, de riesgos que aunque conocidos con posterioridad existieran en la fecha de cierre de las cuentas anuales, deberían llevar a una reformulación de éstas. Dicha reformulación debería producirse con carácter general hasta el momento en que se ponga en marcha el proceso que lleva a la aprobación de las mismas."

En definitiva, con carácter general, los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, debiendo reflejarse la citada rectificación en las cuentas anuales de dicho ejercicio."»

En definitiva, a la luz de la normativa contable se impone que, de detectarse un error en el registro de una operación el ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores, ello motivará, en el ejercicio en que se detecte, el respectivo ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas. Por lo tanto, no nos encontramos en el presente caso ante un supuesto de reformulación de cuentas anuales, ni ante una discrepancia entre criterio de amortización contable y fiscal sino que procede la corrección del error, con cargo a reservas voluntarias, en el ejercicio en que dicho error se detecte y en este sentido se pronuncia igualmente el ICAC en contestación a consulta 10 BOICAC 75/septiembre de 2008 para un supuesto en que no fue registrado un determinado gasto en un ejercicio anterior, concretamente una dotación a Provisión para Impuestos.

En este mismo sentido se ha manifestado este TEAC en resolución de 13/01/206 (RG. 6124/13).

Asimismo en otra resolución, de 2/06/2015 (RG. 3851/12) se exponía que cuando la Norma 22a habla de "aplicación retroactiva" en los casos de cambio de criterio contable (o de error contable), se está refiriendo a que en el ajuste realizado se han de tener en cuenta los efectos acumulados de las variaciones de los activos y pasivos derivados de ejercicios anteriores; no que los efectos del ajuste se hayan de retrotraer a ejercicios anteriores. En todo caso el ajuste se ha de realizar en el ejercicio en que se produce dicho cambio de criterio (o se advierte el error). Tanto bajo la vigencia del Plan General contable de 1990 como bajo la vigencia del actual de 2007, en casos como el presente, el apunte que recoge el error contable padecido se debe realizar en el ejercicio en que éste se advierte, bien utilizando las cuentas de reflejo extraanual previstas al efecto, (679) "Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores" y (779) "Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores", en el caso de ser aplicable el Plan Contable de 1990, bien llevando los efectos acumulados del error padecido al patrimonio neto, en el caso de ser aplicable el Plan Contable de 2007. En cualquier caso surte efectos a partir del ejercicio en que se efectúa su anotación.

Respecto a las implicaciones fiscales de esta situación, el artículo 19 del TRLIS establece lo siguiente en relación con la imputación temporal de ingresos y gastos:

"1. 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.

(-.)

3. 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.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de



unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

(..

En el presente caso, ese exceso de gasto que no correspondía en el ejercicio en el que incorrectamente se contabilizó y se dedujo de la base imponible, al reconocerse el error contable, determina en el ejercicio 2009, en que se efectúa tal corrección, una inscripción contable en reservas. Esta inscripción contable, sea en cuenta de Perdidas y Ganancias, sea en una cuenta de reservas, como previene el artículo 19.3, tiene consecuencias fiscales. Dado que, en el presente caso, el exceso de gasto dado en su día provoca un abono a reservas y desde el punto de vista fiscal se devenga un ingreso por tal exceso, que ha de someterse a tributación en ese ejercicio 2009, salvo que en un momento anterior a la corrección del error contable, la Inspección hubiese llevado a cabo la regularización de aquellos ejercicios, minorando la base imponible del impuesto en el exceso de gasto deducido o la propia entidad hubiera presentado declaraciones complementarias de aquellos, ninguna de cuyas circunstancias consta ni ha sido invocada.

Por lo tanto, el ajuste extracontable positivo y por consiguiente, el incremento de la base imponible correspondiente, debe efectuarse en el ejercicio 2009 y por el total de los gastos deducidos en exceso en los ejercicios 2004 a 2008, lo que nos lleva a desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto."

El párrafo primero del apartado 3 del artículo 19, establece lo que se conoce como regla o principio de inscripción contable, en virtud del cual los gastos no son deducibles en tanto no se hayan contabilizado. La falta de contabilización no conlleva en modo alguno la pérdida del carácter deducible del correspondiente gasto, sino únicamente el retraso en la deducción hasta el periodo en que se contabilice, con la excepción de aquellos casos en que este retraso pueda suponer una nueva tributación en cuyo caso se atenderá al devengo aunque no se haya contabilizado.

En suma, el retraso en la contabilización de un gasto únicamente supone un adelanto del impuesto, lo que conlleva a desestimar el motivo.

OCTAVO.- Nos referimos ahora a los gastos de viajes.

Como ya pusiera de manifiesto esta parte en su escrito de alegaciones a la propuesta de liquidación derivada del Acta de Disconformidad incoada por el concepto y períodos impositivos al margen referenciados, la Biennale de Venecia es una de las convenciones más importantes de arquitectura que se celebra a nivel mundial, siendo precisamente la base del negocio de LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. la prescripción de sus productos por los estudios de arquitectura en los proyectos junto con los cuales definen ideas, se desarrollan productos especiales y donde la parte técnica de las luminarias de los mismos es desarrollada por esta sociedad. Es decir, la relación con los arquitectos supone la base del negocio de LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. y, por tanto, está correlacionada con la obtención de sus ingresos.

Dicho lo anterior, interesa a esta parte manifestar que **mi representada sí ha aportado prueba suficiente para acreditar la deducibilidad del gasto** por los señalados viajes objeto de controversia con esa Dependencia.

En efecto, además de las facturas correspondientes, en la Diligencia de fecha 27 de febrero de 2014, LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. aportó la lista de viajeros que fueron invitados a la Biennale de Venecia, todos ellos arquitectos de reconocido prestigio con los que esta entidad desarrolla una actividad continuada de prescripción, promoción y generación de nuevos conceptos.

Asimismo, se aportó en el trámite de audiencia a la propuesta de liquidación derivada del Acta de Disconformidad incoada a mi representada una relación de los distintos proyectos en los que ha habido una colaboración entre LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A y alguno de los arquitectos invitados por mi representada a la Biennale de Venecia, que no hace sino demostrar la importancia que puede tener una invitación como ésta de carácter institucional en la definición de nuevos conceptos de iluminación para proyectos y, por lo tanto, para la obtención de futuros ingresos.

En este sentido, **la invitación a la Biennale de Venecia de los referidos arquitectos claramente buscaba la promoción, directa o indirecta, de la venta de los servicios de iluminación de LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. en los proyectos en los que estos profesionales estaban involucrados o bien en futuros proyectos.** Por lo tanto, se ha acreditado debidamente por esta parte la correlación del referido gasto de viaje con los ingresos de la Compañía y, por ende, la deducibilidad fiscal del mismo.

El Fundamento de Derecho Décimo del TEAC señala:



"Considera la inspección por otra parte que, en relación con los *gastos de viaje* contabilizados por la sociedad, se ha puesto de manifiesto, de acuerdo con las facturas aportadas, que se trata de un viaje a Venecia para visitar la Biennale así como los gastos de alojamiento correspondientes, cuyos beneficiarios fueron arquitectos y sus acompañantes, es decir, no fueron empleados de la sociedad a excepción del director general y el director gerente.

Teniendo en cuenta la ausencia de relación laboral o mercantil de las personas que realizaron el viaje con la sociedad (a excepción de dos) y, sobre todo, que el obligado tributario no ha aportado ninguna justificación de la correlación de estos gastos de viaje con la obtención de ingresos ordinarios de la actividad de la empresa, la Inspección considera no deducibles tales gastos. Señala el acuerdo que la única explicación que el interesado ha dado respecto de estos gastos es que el viaje es profesional, pero no ha precisado el motivo del mismo ni la finalidad en el sentido de su necesidad o conveniencia para la obtención de ingresos en la sociedad.

En el trámite de alegaciones al acta presentó la interesada una relación de proyectos en los que se supone ha participado LLEDÓ ILUMINACIÓN y los relaciona con una serie de arquitectos, entre los cuales se cuentan algunos de los que recibieron la invitación del viaje a la Biennale. Señala la inspección que esta información podía haberla presentado en el curso del procedimiento de comprobación e investigación de manera que la inspección actuarla pudiera verificar la realidad de la misma, y sin embargo no lo hizo, por lo que en base al artículo 96 del RD 1065/2007, el interesado no puede aportar nueva documentación una vez cumplido el trámite de alegaciones, salvo que demuestre la imposibilidad de haberla aportado previamente. Y ello por cuanto que el órgano resolutorio ya no tiene los medios necesarios para comprobar la veracidad de la documentación aportada, ni efectuar las actuaciones de investigación que puedan requerir.

Considera la reclamante que la Dependencia Regional ha realizado una interpretación excesivamente estricta de lo ordenado por el precepto invocado y que la aportación de nueva documentación tras la fase del trámite de audiencia se debió a un perfeccionamiento de las pruebas ya aportadas en fase de inspección, ante el rechazo de las mismas en el acta de disconformidad incoada, pues dichas pruebas se estimaron como insuficientes para acreditar la deducibilidad del gasto controvertido.

Señala el artículo 96 del RD 1065/2007 lo siguiente:

"1. Durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos. Asimismo, se incorporarán las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación.

4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución."

Este Tribunal mantiene el criterio (RO 1194/2011) según el cual el artículo 96.4 del RD 1065/2007 establece un término temporal claro para la presentación de documentación acreditativa de hechos referentes al objeto de la comprobación: únicamente podrá aportarse documentación durante el trámite de audiencia o de alegaciones, en su caso, salvo que pueda demostrarse la imposibilidad de haberla aportado antes de dicho momento y siempre que, en este último supuesto, su entrega se produzca antes de que se dicte la correspondiente resolución.

Aún cuando una interpretación literal de este precepto supondría que en el procedimiento inspector la aportación de documentación debería producirse en el fase de trámite de audiencia previo a la suscripción de las actas, una interpretación garante de la tutela efectiva viene a admitir, en la práctica, la aportación de documentación nueva frente al Inspector Jefe en el período de alegaciones al acta. Pero en todo caso el plazo de aportación de alegaciones se extendería hasta dicho momento, esto es, hasta la finalización del período de alegaciones al acta, computándose en dicho supuesto la existencia de dilación no imputable a la Administración en los términos señalados en el artículo 104 b) del mismo RD 1065/2007.

En la Resolución mencionada, de fecha 09/01/2014, decíamos:

"En cuanto a las manifestaciones realizadas por el obligado tributario en el sentido de que se ha aportado documentación relativa a estos proyectos en un momento posterior del procedimiento inspector, en particular el día 2 de diciembre de 2010, una vez finalizado el trámite de audiencia previo a las Actas de disconformidad y el plazo de presentación de alegaciones frente a las mismas, reproduciéndose su aportación ante este Tribunal Central, ha podido constatarse que de los proyectos antes relacionados, únicamente se entrega un documento denominado "Memoria fiscal del proyecto núm. 5894-2005 Estudio de etapa de agotamiento en SX" elaborado por la División de investigación y desarrollo de Técnicas Reunidas Ingenieros & Constructores, por lo que



resulta indudablemente correcta la regularización relativa al resto de proyectos habida cuenta de la ausencia total de documentación justificativa de los mismos entre la documentación obrante en poder de este Tribunal.

No obstante lo anterior, debe confirmarse la procedencia del pronunciamiento del Inspector Jefe no tomando en consideración dicha documentación aportada tras el fin del periodo de alegaciones, habida cuenta del tenor literal del artículo 96.4 RGAT, que establece un término temporal claro para la presentación de documentación acreditativa de hechos referentes al objeto de la comprobación: únicamente podrá aportarse documentación durante el trámite de audiencia de alegaciones, en su caso, salvo que pueda demostrarse la imposibilidad de haberla aportado antes de dicho momento y siempre que, en este último supuesto, su entrega se produzca antes de que se dicte la correspondiente resolución. Es cierto que la redacción literal del precepto, ubicada en las normas comunes a todos los procedimientos tributarios, parece restringir la aportación de documentación a la fase de trámite de audiencia, permitiéndola en la fase de alegaciones únicamente si no existe la anterior. Ello supondría, en el procedimiento inspector, que la aportación de documentación debería producirse en la fase de trámite de audiencia previo a la suscripción de las Actas. Y que en el caso de que éstas fuesen en disconformidad, no cabría la aportación de documentación junto con el escrito de alegaciones interpuesto frente al Inspector Jefe. Sin embargo, una interpretación del precepto garante de la tutela efectiva viene a admitir, en la práctica, la aportación de documentación nueva frente al Inspector Jefe en el período de alegaciones al Acta. Pero en todo caso, el plazo de aportación de nueva documentación se extendería hasta dicho momento, esto es, hasta la finalización del período de alegaciones al Acta de disconformidad. De esta forma, la mención del artículo 104 b) del mismo texto legal a la existencia de dilación no imputable a la Administración en el supuesto de que el obligado tributario aporte nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o en su caso de alegaciones debe interpretarse conjuntamente con la existencia de dicho plazo preclusivo del artículo 96.4 RGAT, en el sentido de que de determinarse por parte del órgano actuante la procedencia de la incorporación de dicha documentación al expediente, por concurrir los requisitos previstos en el dicho precepto, deberá computarse la existencia de dilación en los términos señalados en el artículo 104 b). Sin que el tenor literal de este precepto deba entenderse como una licencia absoluta e incondicionado al obligado tributario para que aporte documentos al expediente antes de que se dicte la correspondiente resolución con el único efecto de que se compute una dilación a su cargo a resultas de dicha conducta. Si ello fuese así, se estaría permitiendo al obligado tributario alterar, de forma unilateral, la duración del procedimiento inspector, pues le bastaría para ello aportar documentación antes de que el Inspector Jefe dictase el correspondiente Acuerdo de liquidación, obligando así a una nueva valoración de la prueba aportada y a la acreditación en el expediente de la dilación ocasionada, tantas veces como estimase conveniente. En la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2012, en Recurso de casación núm. 3421/2010, se reconoce que la posibilidad de que en vía jurisdiccional puedan aportarse nuevas pruebas no entregadas en el marco del procedimiento administrativo previo no supone que la Inspección haya vulnerado los preceptos sobre la carga de la prueba, manifestando expresamente el primero de los votos particulares formulados en relación con dicha sentencia que el artículo 96.4 RGAT constituye una limitación a la aportación de dichas pruebas, en la línea marcada por el artículo 112 de la Ley 30/1992.

En cuanto a la pretendida valoración de la referida documentación complementaria por parte de este Tribunal Central, en vía de revisión económico-administrativa, es criterio reiterado que debe conjugarse la tutela judicial efectiva con la especial cautela que debe tenerse para evitar que quede al arbitrio o discrecionalidad de los obligados tributarios la duración de los procedimientos de aplicación y el procedimiento en que han de examinarse las pruebas que han de convenir a sus intereses, transformando un procedimiento de revisión en uno de aplicación de los tributos y sustrayendo de este modo a la Inspección de las facultades que justifican su particular procedimiento. Las facultades de contrastar, analizar e integrar toda la información aportada por el sujeto pasivo o terceros practicando en su caso la regularización procedente, adquieren todo su sentido en el marco de una relación con el obligado tributario con acentuado carácter dialéctico, en la que la presencia del obligado o su representante a lo largo de las actuaciones está ordenada precisamente a la finalidad, no sólo de lograr una mayor eficacia en la actividad administrativa, sino también de una mejor defensa de los derechos e intereses del propio administrado que puede así alegar y aportar continuamente todo aquello que convenga a su derecho, con posibilidad de ser verificado y comprobado, si se considera necesario, por la Inspección.

En consecuencia, no debe permitirse que el obligado tributario, a su voluntad, sustraiga a la Inspección los datos necesarios para ejercer su función en la forma legalmente prevista. Cuestión diferente es la imposibilidad justificada de aportar determinada documentación durante el procedimiento inspector, que se ofrece posteriormente al conocimiento del órgano revisor con el fin de acreditar extremos concretos afectados por la regularización, perfectamente identificados y respecto de los cuales el obligado tributario puede ofrecer una explicación razonada y coherente de su íntima relación con la documentación presentada. En estos supuestos este Tribunal considera que debe primar el derecho a la tutela de los intereses de los administrados frente a la delimitación excluyente de las competencias en el marco de procedimientos separados. No estamos



hablando aquí de la asunción de competencias comprobadoras por parte de los órganos revisores, sino de que éstos admitan aclaraciones y pruebas complementarias que puedan alterar en cierta forma la valoración conjunta y las conclusiones obtenidas inicialmente por el órgano de comprobación, pero sin suplir la labor de investigación, análisis e integración que corresponde esencialmente a éste último.

En el presente supuesto, no ha quedado acreditado por parte del obligado tributario que la documentación que ahora se pretende someter a revisión administrativa en relación con el proyecto 5894 no pudiese ser aportada en tiempo y forma a la Inspección de los Tributos en el curso de un procedimiento en el que se requirió expresamente esta documentación. En consecuencia, este Tribunal considera procedente confirmar la regularización inspectora referente a aquellos proyectos, identificados al inicio del presente fundamento de Derecho (con excepción del número 5867) respecto de los cuales se aprecia ausencia total de acreditación, en el procedimiento inspector, del derecho a practicar la correspondiente Deducción por actividades de I+D."

En el presente caso, habiendo solicitado justificación del gasto por publicidad en concepto "viajes incentivos", el representante de la entidad entregó las facturas y su contabilización, indicando la inspección en diligencia de fecha 22/11/2013 que queda pendiente de aportar su relación con los viajeros, a lo que el compareciente manifiesta que la aportará en la próxima visita. En fecha 28/01/2014 se reitera la petición así como se solicita la relación entre el cumplimiento de objetivos y el viaje ofrecido por la sociedad. En fecha 27/02/2014 manifiesta el representante que el viaje a Venecia fue por motivos profesionales, visita a la Biennale de Venecia, aportando una lista de arquitectos así como el Director General y Gerente de la Zona Centro de la compañía, indicando que la relación entre el cumplimiento de objetivos y viaje ofrecido por la sociedad será enviada por correo electrónico.

Pues bien, no se produce hasta el período de alegaciones posteriores al acta la entrega de la relación de los proyectos en los que ha habido una colaboración entre la empresa y alguno de los invitados a la Biennale de Venecia. Debemos confirmar la procedencia del pronunciamiento del Inspector Jefe no tomando en consideración dicha documentación aportada, puesto que su valoración exigiría comprobar dichas colaboraciones, lo que debería haberse producido en fase previa al acta. No ha quedado acreditado por parte de la reclamante que la documentación no pudiese ser aportada en tiempo y forma a la Inspección de los Tributos en el curso de un procedimiento en el que se requirió expresamente esta documentación. En consecuencia, este Tribunal considera procedente confirmar la regularización inspectora referente a gastos respecto de los cuales se aprecia insuficiencia de acreditación."

Sin embargo, en este caso, no aceptamos los razonamientos de la resolución recurrida, que por otra parte no pone en duda los argumentos de fondo de la actora, pues si en cumplimiento de la Diligencia de 27 de febrero de 2014, se aportaron los proyectos relativos a la colaboración entre la empresa y algunos de los invitados a la Biennale de Venecia, como dice el escrito rector, el T.S. en STS de 20 de junio de 2012, RC 3421/2010, ha admitido la posibilidad de presentar en vía judicial pruebas que por cualquier causa no fueron aportadas previamente en el procedimiento inspector, como no va a ser posible que en una interpretación correctora del artículo 96.4 del RD 1065/2007 lo haga el obligado tributario tras la fase del trámite de audiencia, debido a una mejora de las pruebas aportadas en Inspección, ante su rechazo en el Acta de disconformidad incoada.

Es decir, se estima el motivo.

NOVENO.- El siguiente versa sobre las retribuciones satisfechas a los Administradores.

La tributación de los pagos satisfechos a administradores de entidades y, en concreto, la posibilidad de su deducción en el Impuesto sobre Sociedades, se ha identificado como un tema relevante en los últimos tiempos, más aún cuando, en muchos casos, las cantidades que se satisfacen por este concepto son notorias. En este sentido, se puede indicar que las diversas modificaciones en la legislación mercantil introducidas en los últimos años, han jugado un papel relevante, no sólo en el ámbito societario, sino también en el plano fiscal. Igualmente conviene destacar que el debate se ha acrecentado cuando nos centramos en el análisis de las retribuciones a los consejeros delegados o ejecutivos de entidades no cotizadas.

Así pues, estamos ante una cuestión que ha sido muy debatida, tanto con anterioridad como con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante "LIS") y a la reforma introducida 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, la "Ley 31/2014").

También, a lo largo de los años, se han podido observar en la práctica cambios de criterio en torno a este asunto. A modo de ejemplo, en el plano tributario, el Tribunal Supremo estableció doctrina en distintas Sentencias de fecha 13 de noviembre de 2008, requiriendo la necesidad de prever en estatutos de manera minuciosa, tanto aquellas retribuciones que los administradores recibieran como consecuencia de las labores que realizaran



propias de su cargo, como las que se satisficieran debido al ejercicio de labores ejecutivas de alta dirección, con el fin de deducir los gastos derivados de ellas en el Impuesto sobre Sociedades.

Posteriormente, con la entrada en vigor de la LIS, y al amparo de la exclusión contenida en su artículo 15 e), en la que establecía -y se sigue estableciendo- que no se considerarán como liberalidades o donativos "las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad", se entendió que las retribuciones derivadas de funciones de alta dirección, no requerían previsión estatutaria para su deducción en el Impuesto sobre Sociedades, pese a lo expuesto con anterioridad por el Tribunal Supremo en 2008.

Lo anterior también resultaba acorde con la interpretación realizada, desde el punto de vista mercantil y a partir de la entrada en vigor de la Ley 31/2014, por la Dirección General de Registros y del Notariado (en adelante "DGRN") y, entre otra jurisprudencia, por la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, casada y anulada por el Tribunal Supremo a través de la Sentencia de 26 de febrero de 2018.

Cabe indicar que la Ley 31 /2014 -en vigor desde el 1 de enero de 2015- modificó el régimen de remuneración de los administradores de las sociedades de capital, regulado en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, "TRLSC") de 2010. En particular, en lo que a las sociedades no cotizadas afecta, en el artículo 217 del TRLSC se estableció que, el deber de previsión estatutaria y la exigencia de que la junta general aprobase el importe máximo de la retribución anual, iban referidos a los administradores "en su condición de tales". A su vez, en el artículo 249 del TRLSC se recogió la necesidad de suscribir un contrato para fijar la retribución de los consejeros ejecutivos.

La Administración no estima deducibles las retribuciones satisfechas a don Marcelino y don Gaspar .

Don Gaspar , no recibe su retribución como miembro del Consejo de Administración, sino que está dado de alta en el Régimen General de la Seguridad Social con la categoría de Jefe Administrativo y su función es la de Control Interno y de Gestión. Del mismo modo, Heraclio tampoco recibe su retribución como miembro del Consejo de Administración, sino que está dado de alta en el Régimen General de la Seguridad Social con la categoría de Jefe de División, y desempeña las funciones de Director de Informática y Servicios Generales.

Así lo certificó el responsable de Recursos Humanos de LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A., Inocencio , certificación obrante en el expediente administrativo, en la que constan las funciones desarrolladas para esta entidad por Gaspar y Marcelino .

De todo lo anterior, se desprende, según la actora, que LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. tiene firmado un único contrato de Alta Dirección, concretamente, con el Director General (Braulio), que no es miembro del Consejo de Administración y que dos de los Consejeros, Heraclio y Gaspar , perciben retribuciones por la relación laboral que mantienen con esta Compañía, pero no por su condición de miembros del Consejo de Administración.

Pues bien, como se ha indicado anteriormente, esa Dependencia, aplicando en el presente supuesto la Teoría del Vínculo acuñada por el Tribunal Supremo, estima que, en el caso de Gaspar y Marcelino existe una dualidad de funciones, una como miembros del Consejo de Administración y otra como personal de Alta Dirección.

Expone que en el presente caso existe una ausencia total de labor probatoria por parte de esa Dependencia Regional, ya que, en modo alguno, dicho organismo ha procedido a realizar un análisis profundo y riguroso de los cometidos y funciones que ambos administradores desempeñaron en LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. y si, efectivamente, éstas pueden calificarse como funciones de alta dirección, con la consiguiente aplicación de la Teoría del Vínculo expuesta y no deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores.

Dicho de otra manera, esa Dependencia Regional basa toda su argumentación en el hecho presunto de existir un contrato de alta dirección con ambas personas (sin probar ni acreditar de dónde extrae esa conclusión) y en el hecho de haber pertenecido al Consejo de Administración de LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A., sin tener en cuenta aspectos esenciales, tales como la existencia de subordinación de estos miembros a determinados superiores, la existencia de poderes inherentes a la titularidad de la empresa relativos a la toma de decisiones fundamentales para su dirección y gobierno que afecten al núcleo de la organización productiva o que se incluyan en el círculo de decisiones fundamentales o estratégicas. Y tampoco se ha probado que los dos administradores actuaran con plena autonomía y responsabilidad, es decir, con un margen de independencia sólo limitado por los criterios o directrices de los órganos superiores de gobierno y administración de LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A.

Es decir, parte esa Dependencia de la presunta falta de prueba de mi representada en cuanto a la relación laboral que vincula a ambas personas con LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A., para, a continuación y sin acreditar lo



contrario, concluir que la relación existente es de alta dirección, sin entrar a analizar de forma detallada cómo alcanza esta conclusión.

En relación con la teoría del vínculo el Fundamento Jurídico Undécimo del TEAC señala a tal efecto:

"Continuando con el regularización causada por la deducción de las *retribuciones de administradores*, señala el acuerdo de liquidación que en las Cuentas Anuales de la sociedad Lledó Iluminación de los ejercicios 2008 y 2009 las remuneraciones satisfechas a administradores y alta dirección, han sido calificadas como gastos de personal, siendo objeto de deducción a la hora de calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

No existen discrepancias sobre la deducibilidad del gasto correspondiente a la retribución del Sr. Braulio, puesto que, señala la Inspección, desempeña un cargo de alta dirección, pero es ajeno a cualquier cargo de administrador. La discrepancia surge en cuanto a la deducibilidad de los gastos derivados de la retribución del resto de personas, las cuales ostentan todas ellas un cargo de administración.

Alega la interesada que la retribución percibida por Eliseo es debida a la función que realiza como Presidente del Consejo de Administración. Por otro lado, Eugenio y Everardo son consejeros independientes. Gaspar no recibe su retribución como miembro del Consejo de Administración, sino que está dado de alta en el Régimen General de la Seguridad Social con la categoría de Jefe Administrativo y su función es la de Control Interno y de Gestión. Del mismo modo, Heraclio tampoco recibe su retribución como miembro del Consejo de Administración, sino que está dado de alta en el Régimen General de la Seguridad Social con la categoría de Jefe de División, y desempeña las funciones de Director de Informática y Servicios Generales. Así lo certificó el responsable de Recursos Humanos de LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A.. Inocencio, certificación obrante en el expediente administrativo, en la que constan las funciones desarrolladas para esta entidad por Gaspar y Marcelino.

Los estatutos de la sociedad LLEDO ILUMINACION SA, de fecha 30 de marzo de 1977, que acompañan a la escritura de constitución de dicha fecha fijan la siguiente estipulación en relación con los consejeros:

"4º.- La cantidad necesaria para retribuir al Consejo de Administración o a los Directores Generales en su caso en cuantía que no supere al 10% de la cantidad que resulte de adicionar al saldo acreedor de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, el importe de las participaciones y remuneraciones extraordinarias que se hubiesen acordado satisfacer con cargo a los resultados del mismo ejercicio a sus empleados y obreros."

Señala la Inspección que no consta ningún acuerdo ni del Órgano de administración ni de la Junta General que fijen las retribuciones de los Administradores.

Por lo tanto, si bien es cierto que los Estatutos prevén que el cargo de administrador sea retribuido, sin embargo, en ningún momento se establece la forma de determinar dicha retribución, por lo que las retribuciones satisfechas a los administradores son consideradas, de acuerdo con el artículo 14 del TRLIS, no deducibles.

En el caso de los Sres. Gaspar y Heraclio, consejeros delegados mancomunados, se plantea la compatibilidad de la titularidad del cargo de Administrador o miembro del Consejo de Administración con un contrato laboral. En el caso de contrato laboral de alta dirección, en la Sentencia de 26 de septiembre de 2013 del Tribunal Supremo, el Alto Tribunal reconoce de forma expresa que los miembros del Consejo de Administración pueden tener al mismo tiempo una relación laboral con la empresa, *"ello no es posible cuando se trata de desempeñar al mismo tiempo el cargo de consejero y trabajos conectados con la organización, dirección y gestión de la empresa, como tampoco los de alta dirección, dado que en tales casos el doble vínculo tiene el único objeto de la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de la dirección"*.

Este Tribunal fijó el siguiente criterio en el *recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio* interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 05/07/2016 (RG 6112/2015):

"Cuando resulte acreditado que las únicas funciones que realiza un administrador, además de las propias de la relación mercantil, son las tareas propias de un director gerente, debe prevalecer la calificación mercantil, no teniendo la consideración de gasto deducible la retribución que perciba por dicha función de dirección o gerencia, de no estar prevista en los Estatutos Sociales remuneración del cargo de administrador."

Criterio aplicable a los períodos impositivos del Impuesto sobre Sociedades a los que no resultare de aplicación, ratione temporis, la hoy vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades."

En cuanto a la relación de funciones diferentes a las de dirección y gerencia, el interesado debe probar las desarrolladas distintas a la labor de administrador. Se trata de una cuestión de prueba que la interesada no ha aportado. La entidad no ha presentado los contratos que prueben la relación laboral alegada. Únicamente



presenta certificado de la Seguridad Social de alta en el régimen general en el año 1982, lo que no constituye prueba, por lo que debemos desestimar sus pretensiones en este punto."

Pues bien, como señala el TEAC, la actora, la parte reconoce que a ella le incumbe la prueba, no ha probado la relación de funciones diferentes a las desarrolladas por el Administrador. Y resulta ajustado "la teoría del Vínculo" en el periodo que nos ocupa, la cual establece que "cuando una misma persona ostente el cargo de Administrador y desempeñe funciones de alta dirección ejecutiva, la relación mercantil como administrador absorberá la relación laboral especial de alta dirección".

Por lo expuesto el motivo debe ser desestimado.

DÉCIMO.- El último se refiere a la improcedencia de la sanción. Denunciando la actora la falta absoluta del elemento subjetivo de la culpabilidad, pues la sanción se ha basado en una serie de presuntos indicios en virtud de los cuales se ha denegado la deducibilidad del gasto.

Recalca el valor de la presunción de inocencia.

De la misma manera, la falta de motivación del Acuerdo Sancionador concurriendo la circunstancia excluyente de responsabilidad prevista en el artículo 179.2.d. de la LGT.

Respecto de la motivación de la culpabilidad, debemos comenzar por exponer la doctrina del Alto Tribunal sobre dicha cuestión:

SSTS de 18 de julio de 2013 (RC 2424/2010 , FJ 4°), 1 de julio de 2013 (RC 713/2012 , FJ 5°), 30 de mayo de 2013 (RC 4065/2010 , FJ 4°), 7 de febrero de 2013 (RC 5897/2010 , FJ 8°), 28 de enero de 2013 (RCUD 539/2009 , FJ 4°), 20 de diciembre de 2012 (RCUD 210/2009 , FJ 6°), 13 de diciembre de 2012 (RC3437/2010 , FJ 4°), 10 de diciembre de 2012 (RC 4320/2011 , FJ 4°), 2 de julio de 2012 (RC 4852/2009, FJ 3 °) y 28 de junio de 2012 (RC 904/2009 , FJ 4°).Jurisprudencia reiterada y totalmente consolidada.

a) No se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad;

b) La no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 es insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 [actual artículo 179.2 Ley General Tributaria de 2003], entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" el vigente artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria de 2003 dice "entre otros supuestos", uno de los casos en los que la Administración tributaria debía entender que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente;

c) La ausencia de ocultación de datos ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala y Sección del Tribunal Supremo para excluir la existencia de la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 Ley General Tributaria de 1963 , y debe entenderse que reclama, asimismo el actual artículo 183.1 de la Ley General Tributaria de 2003 , y d) Tribunal Supremo ha rechazado que, en principio, pueda apreciarse la existencia de culpabilidad en los supuestos de complejidad o dificultad de las normas, operaciones o cuestiones. La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución española, lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor. Ni los Tribunales Económico -Administrativos ni los Tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. SSTS de 20 de diciembre de 2013 (RC 1537/2010, FJ 4 °) y 10 de diciembre de 2012 (RC 563/2010, FJ 3°, y 4320/2011 , FJ 4°).

Determinación de la culpabilidad a través de las circunstancias descritas en el acuerdo sancionador. STS de 28 de abril de 2014 (RCUD 1994/2012).



Asimismo, en SSTs de 28 de abril de 2014. RCU 1994/2012, FJ5 y 23 de febrero de 2015, RC 3855/2013 , FJ3, ha declarado que la determinación de la culpabilidad puede estar acreditada con la mera descripción de las conductas que realizan las resoluciones sancionadoras, que no son concebibles, sin concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia."

La STS de 15 de marzo de 2017, RC 1080/2016 , declara en su FJ2, respecto de la motivación de la culpabilidad de una sanción:

"2.- La jurisprudencia de la Sala sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador puede resumirse en los siguientes términos.

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio.

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar 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", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

(...)



La insuficiencia de la motivación expuesta resulta de que, de aceptarse como válida, habría que reconocer una infracción tributaria dotada del elemento de culpabilidad en cualquier incremento patrimonial no justificado y en toda regularización derivada de una actuación inspectora."

En el Acuerdo de Resolución del Procedimiento Sancionador de 19 de enero de 2015, a la hora de motivar la culpabilidad de la actora se declara en su Fundamento Jurídico Segundo, págs. 72 a 80 de 91 lo siguiente:

"2.- CULPABILIDAD !'

A) Normativa y jurisprudencia a tener en cuenta

El artículo 183 de la LGT dispone que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la Ley".

Para que la conducta del obligado tributario pueda ser calificada como constitutiva de infracción tributaria, además de darse el necesario elemento objetivo (que la conducta esté tipificada como tal en la Ley), debe concurrir el elemento subjetivo, la existencia de culpabilidad o intencionalidad en la comisión de la infracción por parte del sujeto infractor.

Profundizando en el concepto de "negligencia" señalado en el artículo 183 de la LGT, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la Sentencia 76/1990 refiriéndose al deber constitucional de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica, lo que implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. El conjunto de normas, derechos y obligaciones en las que se concreta ese deber no se compagina con la actitud de descuido o desinterés que caracteriza el concepto de negligencia. De igual manera, la Circular de la Dirección General de Inspección de 29 de febrero de 1988, a la que aluden reiteradamente las Sentencias del Tribunal Supremo afirma que "la negligencia no exige para su apreciación un clara ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos en la misma".

La culpabilidad o negligencia en el ámbito tributario consiste, en definitiva, en la no realización del comportamiento exigible, según la naturaleza de la obligación. La negligencia, como elemento subjetivo de la infracción, ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, es decir, con los medios personales y materiales, en sus aspectos cuantitativos y cualitativos, de que dispone o debiera disponer.

Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos (artículo 179 de la LGT).

B) Aplicación al caso concreto

De las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección se ha derivado la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo por distintos motivos que se han detallado en el acuerdo de liquidación que trae causa del acta de disconformidad NUM003 :

- Intereses del préstamo para adquisición de acciones propias
- Retribuciones de la familia Gaspar Marcelino Heraclio Alicia Eliseo
- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios
- Ajuste de reservas.
- Gastos de viaje
- Retribuciones de administradores
- Deterioro no justificado de existencias (otorgada conformidad en Acta NUM002)
- Gastos de tarjeta regalo (otorgada conformidad en Acta NUM002)
- Exceso amortización inmovilizado (otorgada conformidad en Acta NUM002)
- Deducciones de la cuota del grupo fiscal

Por lo que respecta a la retribución de administradores y al deterioro no justificado de existencias (*), se considera que el obligado tributario actuó amparado en una incorrecta aunque razonable interpretación de la normativa vigente, por lo que, en este caso concreto, la conducta del obligado tributario no se considera



sancionable por no concurrir el elemento subjetivo de culpabilidad exigido para ello. El importe del incremento practicado en la base imponible por estos dos conceptos asciende a:

Conceptos 2008 2009

Deterioro no justificado de existencias 295.087,48 ;

Retribución administradores 390.059,36 402.782,79

Total 685.146,84 402.782,79

Sin embargo, en relación con el resto de elementos objeto de regularización, se considera que no existe interpretación razonable de la normativa por no existir en ella divergencias en cuanto a su interpretación ni presentar lagunas interpretativas que puedan justificar la adopción de criterios distintos: a los que se derivan de la estricta literalidad de las normas.

Además, ha de tenerse en consideración que como bien señala la sentencia del TSJ del principado de Asturias de 14-06-2006, que las trasgresiones normativas que dieron lugar a la liquidación practicada por la inspección no parten de un ciudadano común, sino de una sociedad que realiza operaciones económico-financieras de cuya complejidad deriva, racionalmente un conocimiento de la normativa tributaria que convierte su actuación cuando menos en notoriamente negligente. En los casos que se están examinando ni los artículos 10, 14, 15 y 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ni la normativa contable correspondiente, ofrecen una dificultad hermenéutica en el contexto societario examinado.

Adicionalmente ha de considerarse, a efectos de valorar la culpabilidad, el contenido en que se efectúa la regularización, derivado de la operación de reestructuración empresarial llevada a cabo por la sociedad en diciembre de 2007, mediante la separación de las familias Alicia y Marcelino Heraclio Gaspar .

En efecto, esta operación, materializada; entre otros documentos en el contrato marco de 13 de diciembre de 2007, ha sido sustraída por parte del obligado tributario al conocimiento de la Inspección actuada, siendo esta circunstancia la que ha provocado adicionalmente a este expediente sancionador la apertura de un nuevo procedimiento sancionador por resistencia y obstrucción a las actuaciones de la Administración tributaria.

Los hechos regularizados ligados a las circunstancias anteriores son:

- Intereses del préstamo para adquisición de acciones propias
- Retribuciones de la familia Eliseo Marcelino Heraclio Alicia Gaspar
- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Las tres regularizaciones anteriores parten del tronco común de la separación-venta de participaciones de la Familia Eliseo Marcelino Alicia Gaspar y la separación de ésta del Grupo Aligátor. No es posible, por tanto, a juicio de esta Instrucción, que el Grupo Fiscal ALIGATOR desconociese que los hechos Indicados constituían infracciones tributarlas ya que además de estar tipificadas debe concurrir dolo o culpa.

La culpa se produce cuando las acciones se realizan sin la diligencia debida o el cuidado necesario y producen un resultado prohibido. La culpa supone la omisión del cuidado y atención que cualquier persona debe poner de ordinario al ejecutar un hecho capaz de perjudicar a otro.

Actúa culpablemente quien omite la diligencia debida. Por ello, concurre la culpa o imprudencia en quien realiza un hecho típicamente antijurídico, no intencionadamente, sino a causa de haber infringido el deber de cuidado que personalmente le era exigible.

En el caso de la culpa no se requiere una 'voluntad manifiesta y directa de Infringir la norma. En el caso de la culpa, la desaprobación jurídica no recae sobre el fin de la acción, sino sobre la forma de realización de la misma o la elección de los medios para realizarla. La norma sanciona la culpa o imprudencia para motivar que no se produzca una lesión del deber de cuidado y para que se actúe con la diligencia debida Como ha señalado reiteradamente el TEAC, la negligencia no exige un claro ánimo de defraudar, sino que bastará simplemente con un desprecio en el cumplimiento de los deberes tributarlos. La resolución del TEAC de 10-2-2000 (R.G. 5012/1999, 5013/1999 y 5014/1999, acumulados) y la resolución del TEAC de 23 2-2000 (R.G. 8381/1998), en casos en los que se alega la ausencia de dolo o de culpa en la conducta del sancionado, señalan que:

"Conv iene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme



establece el artículo 31 de la Constitución . En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias -entre otras- de 9 de diciembre de 1997 , 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 , y 17 de mayo de 1999 , en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de «vincularla 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 negligencia, por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma".

Respecto de los intereses del préstamo para adquisiciones propias, recordemos que se derivan del préstamo obtenido por las sociedades Aligátor y Lledó Iluminación, que no es sino un préstamo único, si bien, concebido en dos tramos cada uno con un destinatario, pero que forma parte de una misma y única operación societaria de reducción de capital con amortización de participaciones. Lo que en puridad debió ser un simple préstamo unidireccional, es decir, un préstamo a Aligátor para satisfacer directamente a sus socios el valor de sus participaciones y cuyos intereses generados supusieran una carga exclusivamente para Aligátor se ideó artificiosamente, como un préstamo bidireccional, esto es, se presta la misma cantidad a las dos sociedades, si bien, un mes después, una de ellas, Lledó Iluminación, entrega dicha cantidad a la otra para cancelar el préstamo bajo una operación de reparto de dividendos, de tal manera que la carga del préstamo se traslada a Lledó Iluminación, que es quien mantiene en su balance dicha deuda. De la operación resulta una duplicidad de intereses generados, que son objeto de deducción en ambas sociedades.

Por lo tanto, dicho reparto de dividendos debe considerarse subsumido en la operación de reducción de capital mediante devolución de aportaciones de manera que no responde sino a una mera transferencia de efectivo entre las mismas personas, recordemos que en ese momento, Lledó Iluminación pertenece a Aligátor en su totalidad.

Tanto los intereses generados por el tramo A como los del tramo B del préstamo deben considerarse no deducibles, puesto que la finalidad del préstamo es única, y es satisfacer a la familia Eliseo Marcelino Heraclio Alicia Gaspar el importe de las participaciones que se amortizan.

La tesis del alegante es que, aun admitiendo la no deducibilidad de los intereses soportados por Aligátor, por aplicación del artículo 15.10 y 14.1.e) de la LIS, debe reconocerse la deducibilidad de los intereses devengados por el tramo A del préstamo, ya que no se corresponden con ninguna retribución de los fondos propios, ni donativo ni una liberalidad, considerando que el apartado a) del artículo 14 LIS se refiere exclusivamente a los dividendos, cuya deducibilidad no se admite, pero no a los intereses generados por un préstamo destinado a satisfacerlos.

Evidentemente; ésta postura carece de toda coherencia, puesto que como ya se ha expuesto ampliamente en el acuerdo de liquidación, la doctrina de los tribunales defiende que la deducibilidad de los gastos pende de su correlación con los ingresos, de ahí que los gastos financieros ligados a un préstamo dirigido a la ejecución de una operación societaria de reducción de capital no se consideren correlacionados con los ingresos propios de la actividad económica de la sociedad. Esta Inspección considera que el reparto de dividendos es una mera operación interpuesta en la consecución de la operación societaria final, que es la amortización de acciones, pero aún en el caso, de que no fuera así, discrepa de esa interpretación del artículo 14.1.a, ya que, los gastos financieros ligados a una operación de retribución de fondos propios, tampoco deben considerarse deducible, por cuanto que falta el necesario requisito de correlación con los ingresos.

Por lo tanto, es evidente, que la conducta del obligado tributario fue consciente, voluntaria e intencionada, mediante la creación de un negocio simulado cuyo objetivo final fue reducir artificiosamente la tributación del grupo fiscal, minorando la base imponible del impuesto.

En cuanto a las retribuciones a la familia Gaspar Eliseo Marcelino Alicia Heraclio , tanto en concepto de retribución por las supuestas funciones de administradora de la Sra. Alicia , como por las retribuciones por los supuestos servicios de asesoramiento facturados por el resto de miembros de la familia Alicia , nos encontramos de nuevo con un negocio simulado, por el que se pretende ocultar, bajo la apariencia de pagos en contraprestación de funciones de administrador y de prestación de servicios, la retribución de fondos propios derivados de la salida de la Familia Gaspar Eliseo Marcelino Alicia Heraclio del GRUPO LLEDÓ y de la reestructuración accionarial llevada a cabo en diciembre de 2007.

No se han acreditado suficientemente la realidad y efectividad de los servicios de asesoramiento que se describen en el contrato ni en las facturas aportadas y de igual forma, en el caso de las supuestas funciones de administradora de la Sra. Alicia , tampoco se han aportado pruebas fehacientes de la efectividad y realidad



de tales funciones. El hecho de nombrarla formalmente en dicho cargo y de fijar su retribución en los Estatutos de la sociedad, no es prueba en si misma, de que efectivamente haya realizado tales labores.

Existen evidencias de que las cantidades percibidas por los miembros de la familia Gaspar Marcelino Heraclio Alicia Eliseo , en contraprestación a estos supuestos servicios de asesoramiento comercial y funciones de administrador, forman parte de un acuerdo global más amplio, el denominado contrato marco de fecha 13 de diciembre de 2007 en el cual se estipulan las retribuciones que percibirán los miembros de la familia Marcelino Heraclio Alicia Gaspar por la transmisión de su participación del 50% en el capital de Lledó Iluminación, SA, a la familia Eliseo Marcelino Everardo Heraclio Alicia Gaspar , así como evidencia de la existencia de una correspondencia absoluta, igualdad de importes y proporcionalidad de los mismos, entre las retribuciones percibidas por los socios de la familia Gaspar Eliseo Marcelino Alicia Heraclio y los porcentajes de participación de cada uno de ellos en el capital de la sociedad Micenas, titular del 50% del capital de Lledó Iluminación, es decir, las retribuciones satisfechas se corresponden con la retribución pactada en contraprestación a la amortización de sus acciones dentro del proceso de reestructuración del grupo empresarial mediante la salida accionarial de los miembros de dicha familia.

Por lo que esta inspección, en uso del principio de interpretación conjunta de las pruebas, concluye que estamos ante un negocio simulado que pone de manifiesto una conducta voluntaria e intencionada cuya finalidad es la deducción de gastos cuya naturaleza real subyacente es la de retribución de fondos propios y por tanto, no deducibles de acuerdo con la normativa del IS, mediante la simulación de operaciones de prestación de servicios y de funciones de cargo de administrador a cargo de los socios de la familia Gaspar Eliseo Marcelino Alicia Heraclio . El resultado de tal conducta ha sido la disminución fraudulenta de la base imponible correspondiente al grupo.

Por lo que se refiere a la operación de venta de los locales por parte de Lledó Iluminación a los miembros de la familia Alicia , generando con ello la deducción por reinversión que es objeto de regularización, nos encontramos de nuevo, con una operación simulada cuya finalidad es aplicar indebidamente un beneficio fiscal.

Recordemos que en la misma fecha en que la sociedad Aligátor procede a realizar una ampliación de capital mediante aportación no dineraria del 100% de las acciones de Lledó Iluminación, hasta ese momento propiedad de las familias Eliseo Marcelino Everardo Heraclio Alicia Gaspar y Alicia , se realiza simultáneamente una primera reducción del capital de Aligátor mediante amortización de participaciones propias en poder de los miembros de la familia Eliseo Marcelino Heraclio Alicia Gaspar , con el objeto de su salida progresiva del grupo empresarial. En el mismo día en que se realizan estas operaciones, se produce una tercera operación de transmisión de unos locales comerciales por parte de Lledó Iluminación a los miembros de la familia Eliseo Marcelino Heraclio Alicia Gaspar , adquiriendo éstos la propiedad de dichos inmuebles en idéntica proporción a la contraprestación debida por Aligátor en pago de las participaciones adquiridas a cada uno de ellos.

Es decir, se realiza una operación triangular en la que:

- Aligátor compra participaciones propias a la familia Alicia y por tanto se genera una deuda con ellos.
- Lledó Iluminación transmite unos inmuebles a la familia Alicia y por tanto se genera un crédito con los mismos.
- No hay ningún traspaso de fondos monetarios, Lledó Iluminación emite unos cheques que entrega a los socios de la familia Marcelino Heraclio Alicia Eliseo y que éstos le endosan de nuevo, de manera que Aligátor pasa a ser deudor de Lledó Iluminación por haber entregado los inmuebles en pago de la deuda que había contraído por la adquisición de participaciones propias a la familia Gaspar Marcelino Heraclio Alicia Eliseo .

Por lo tanto, nos encontramos con que la operación subyacente a las descritas no es sino la adquisición por parte de Aligátor de participaciones propias a los miembros de la familia Marcelino Heraclio Alicia Eliseo , entregándoles como parte del precio unos inmuebles propiedad de Lledó Iluminación. Mediante la operación triangular descrita se evita, por un lado cualquier traspaso de efectivo del que, de acuerdo con las circunstancias descritas en otros apartados, parece que carecían ambas sociedades. Por otra parte, se entregan inmuebles que no pertenecen a la sociedad deudora que es Aligátor, es decir, se evita una previa transmisión de los inmuebles de Lledó Iluminación a Aligátor, para posteriormente, entregarlos a la familia Alicia en pago de las participaciones adquiridas.

Evidentemente, esta transmisión entre empresas intragrupo no daría derecho a la deducción por reinversión tal y como expresamente establece el artículo 75.2 del TRLIS.



Sin embargo, a priori, con la operación triangular efectuada se genera en Lledó Iluminación el derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, aunque, si bien, sí hay transmisión de la propiedad a favor de la familia Eliseo Marcelino Heraclio Alicia Gaspar, sin embargo, dicha transmisión aparentemente onerosa, tiene como contrapartida un crédito contra la sociedad Aligátor que no resulta pagado, por lo tanto, podríamos decir que el trasfondo de la operación no es sino una liberalidad, ya que en pago de la deuda contraída por Aligátor con los miembros de la familia Alicia, Lledó Iluminación entrega a éstos unos inmuebles de su propiedad por los que no recibe contraprestación alguna.

Estamos claramente, ante un caso de negocio simulado, que bajo la apariencia de operaciones perfectamente legales e impecablemente documentadas en factura, escritura pública y asientos contables y registrales, subyace una mera compra de participaciones propias mediante entrega de unos inmuebles pertenecientes a una empresa del grupo distinta a la adquirente. No hay traspaso de fondos y el resultado es la generación de un beneficio fiscal en la sociedad Lledó Iluminación. Se trata por tanto de una conducta voluntaria e intencionada, que desde luego no se apoya en ninguna interpretación razonable de las normas aplicables, sino que busca la generación indebida de un beneficio fiscal a partir de la simulación de un negocio jurídico que oculta la verdadera operación subyacente que no es sino la retribución de; fondos propios a los socios a los que se les adquirió previamente sus acciones.

Los importes regularizados por estos tres motivos en los que se aprecia simulación son:

; CORRECCIONES EN LA BI INDIVIDUAL DE ALIGATOR Y LLEDÓ ILUMINACIÓN

Conceptos 2008 2009

Intereses préstamo adquisición acciones propias (ALIGATOR) 67.359,78

Retribución familia Alicia (Alicia) (ALIGATOR) 84.170,04 114.000,00

Intereses préstamo adquisición acciones propias (LLEDÓ ILUMINACIÓN) 424.139,86 486.000,00

Retribución familia Marcelino Heraclio Alicia Gaspar (LLEDÓ ILUMINACIÓN) 358.830,12 486.000,00

TOTAL 934.499,80 725.909,50

Reducción en saldo pendiente de deducción por reinversión beneficios extraordinarios 139.053,94

Respecto al resto de los conceptos regularizados, se concluye que la conducta del obligado tributario es igualmente culpable, cuando menos, por simple negligencia.

Así, respecto al ajuste de reservas, recordemos que el obligado tributario dotó en exceso la amortización del inmovilizado inmaterial correspondiente a aplicaciones informáticas en los ejercicios 2004 a 2008 por un total de 316.496,56 euros. Este error fue detectado y reconocido por el propio, interesado, de manera que en el ejercicio 2009 procedió a realizar un ajuste contable incrementando el valor de dicho inmovilizado en el importe señalado. La contrapartida de esta corrección fue un abono a la cuenta de reservas voluntarias.

Sin embargo, esta Inspección ha comprobado que tal ajuste contable no tuvo su reflejo en el correspondiente ajuste extracontable en la declaración del IS. Las dotaciones en exceso de tales gastos fueron deducidas en su día para el cálculo del resultado contable y por consiguiente, supusieron una reducción de la base imponible impropia. Por lo tanto, detectado el error, procede realizar un ajuste contable, pero, dado que el importe de dicha corrección no se lleva a la cuenta de pérdidas y ganancias, sino a una cuenta de reservas queda pendiente la realización del ajuste extracontable positivo sobre la base imponible del IS.

La interpretación de los artículos 10 y 19 del TRLI8 que hace el interesado es totalmente arbitraria y acorde a sus propios intereses y en cualquier caso, es contraria a la manifestada por la Dirección General de Tributos en contestación a las consultas planteadas al respecto, y que son vinculantes para el obligado tributario, por lo que no cabe la eximente de interpretación razonable de la norma.

En cuanto al exceso de amortización de los distintos elementos del inmovilizado material considerados en la regularización, practicada por la sociedad, hay que indicar que la normativa fiscal no es ambigua sobre la consideración de las amortizaciones deducibles. Así, tanto la Ley del Impuesto como el Reglamento establecen pormenorizadamente cuales de las amortizaciones contabilizadas resultan deducibles fiscalmente. Por otro lado el sujeto pasivo no ha demostrado una depreciación efectiva superior a la prevista en las tablas de amortización, por lo que, debe apreciarse culpabilidad en su actuación, sin posible apelación a una interpretación razonable de las normas.

Por otro parte, los gastos de viaje y de tarjeta de regalo cuya deducibilidad no se admite por esta Inspección, se han considerado como liberalidades de acuerdo con el artículo 14.1.e) del TRLI8 en la medida en que el



obligado tributario no ha acreditado fehacientemente su correlación con los ingresos de la actividad, obligación ésta que debe ser objeto" de conocimiento por su parte, y que le atribuye responsabilidad en su actuación.

Los importes regularizados por estos motivos son:

CORRECCIONES EN LA BI INDIVIDUAL DE LLEDÓ ILUMINACIÓN

Conceptos 2008 2009

Ajuste reservas 316.496,53

Gastos de viaje 64.005,35

Gastos tarjeta regalo 13.800,00

Exceso dotación amortización inmovilizado 7.754,54 9.036,36

TOTAL 85.559,89 325.532,92

De estas conductas del obligado tributario se ha derivado la falta de ingreso de la deuda tributaria, la obtención de devoluciones indebidas y la acreditación improcedente de bases imponibles negativas, con el consiguiente enriquecimiento indebido del contribuyente y el correlativo perjuicio para la Hacienda Pública. Debe apreciarse por tanto, culpabilidad en su conducta voluntaria, consciente e intencionada, no pudiendo ampararse en ninguna interpretación razonable de las normas habida cuenta de la claridad de las mismas y de las interpretaciones dadas por la DGT y Órganos judiciales, las cuales vinculan al obligado tributario, no solo en cuanto a su conocimiento, sino, como es lógico, a su cumplimiento, sin que quepan interpretaciones libres e interesadas. La falta de la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias no encuentra justificación que le exima de responsabilidad habida cuenta del tipo de contribuyente del que se trata y de los medios con los que cuenta. En consecuencia, no le resultan aplicables ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT.

EJERCICIO 2008 EJERCICIO 2009

Incrementos regularizados en BI sancionables 1.020.059,69 1.051.442,42

Incrementos regularizados en BI (TOTAL) 1.705.206,53 1.454.225,21

"

Pues bien, con la excepción referida anteriormente a gastos de viaje, la Sala aprecia, de la lectura de dicho Acuerdo, y en cumplimiento de la exigencia contenida en la STS de 23 de mayo de 2016, RC 1.133/2014, FJ2, que el mismo cumple el standard de motivación exigido por la Jurisprudencia, se identifica, por tanto, la modalidad negligente producida, cuyo incumplimiento es determinante de la desidia apreciada, tal como señala la STS de 28 de febrero de 2007, RC 150/2016. Y no existió interpretación razonable de la norma alguna (art. 179.2.d LGT).

Luego el motivo debe ser estimado en parte y lo mismo debe suceder con el recurso.

UNDÉCIMO.- Con arreglo al artículo 139.1, párrafo segundo de la LJCA, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos **ESTIMAR Y ESTIMAMOS EN PARTE** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad **ALIGATOR COMPANY 21, S.L.**, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de junio de 2017, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos en los términos de esta sentencia, así como los actos de los que trae causa, con las consecuencias inherentes a esta declaración, debiendo abonar cada parte las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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



PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ