

STJ DE CASTILLA LEON, Nº 698/06 de 31 de marzo de 2006 (CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO)

RESUMEN

La Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Castilla y León anula parcialmente la resolución impugnada dictada por el TEAR de Castilla y León que desestimó reclamación económico-administrativa interpuesta contra liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, exclusivamente respecto del concepto de sanción por infracción tributaria grave. No se ha acreditado por la parte recurrente que el gasto deducido de la adquisición de dos vehículos a través de arrendamiento financiero fuera un gasto necesario. Se estima el recurso en cuanto a la sanción porque no ha mediado ocultación.

En Valladolid, a treinta y uno de marzo de dos mil seis.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA NÚM. 698/06

En el recurso núm. 566/99 interpuesto por la entidad mercantil Hervi, S.A., representada por el Procurador Sr. Gallego Brizuela y defendida por el Letrado Sr. Ortiz de Lanzagorta Álvarez, contra la Resolución de 27 de abril de 1998 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla,y León que resuelve la reclamación nº 47/3596/1994, siendo parte demandada la Administración General del Estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente la Magistrado doña MARÍA ANTONIA LALLANA DUPLÁ, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito de fecha 16 de abril de 1999 la entidad mercantil Hervi , S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de 27 de abril de 1998 dictada por el Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla y León, Secretaría Delegada de Valladolid , por la que se desestima la reclamación número 47/3596/94 , referida al impuesto de Sociedades del ejercicio 1989

SEGUNDO.- Por Providencia de fecha 20 de septiembre de 1999 se tuvo por interpuesto el presente recurso y, una vez recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 18 de diciembre de 1999 la correspondiente demanda en la que solicitaba se declarase la nulidad de la resolución recurrida, así como los actos administrativos de los que trae causa, en especial el Acuerdo del Jefe de la Dependencia de Inspección de la A.E.A.T., en Valladolid, de 1 de septiembre de 1994, con expresa declaración de conformidad con el ordenamiento jurídico de las declaraciones-liquidaciones presentadas en su día y referidas al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de 1989, solicitando subsidiariamente la anulación del acto impugnado y se ordene practicar otra liquidación excluyendo toda sanción , nueva liquidación que deberá ser notificada expresamente a la sociedad para su ingreso en los plazos reglamentarios.

TERCERO.- Por Diligencia de Ordenación de 3 de enero de de 2000 se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, y mediante escrito de fecha 4 de febrero de 2000 la Abogacía del estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso con imposición de costas.

CUARTO.- Por providencia de 9 de febrero de 2000 se tuvo por contestada la demanda, concediéndose a las partes el trámite de conclusiones, lo que verificaron ambas presentando sus respectivos escritos, quedando conclusos los autos, si bien por providencia de 7 de diciembre de 2005 se concedió a las partes un plazo para que alegaran sobre la posible aplicación a la sanción impuesta de la nueva normativa contenida en la ey 58/2003, de 17 de diciembre trámite que evacuaron por escritos de 26 de diciembre de 2005 y 20 de febrero de 2006 , con el resultado que obra en autos,

procediéndose al cambio de ponente, y señalándose para votación y fallo el día treinta y uno de marzo de dos mil seis.

QUINTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley , aunque no los plazos en ella fijados dado el volumen de trabajo y la pendencia que existe en la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La resolución objeto del presente recurso contencioso-administrativo desestimó la reclamación económico-administrativa formulada en su día por la entidad mercantil Hervi, S.A., contra el Acuerdo del Jefe de la Dependencia de Inspección de la A.E.A.T., en Valladolid, de 1 de septiembre de 1994, en el que se practicó liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1989 de la que resultaba una deuda tributaria de 2.132.826 pts de las que correspondían a cuota tributaria de 783.767 pesetas, más otras 369.250 pesetas de intereses de demora, y 979.709 pesetas de sanción , por entender: a) que no deben ser admitidas como gasto deducible las cantidades satisfechas en el ejercicio por arrendamiento financiero -leasing- correspondiente a la adquisición de dos automóviles de turismo (BMW y Opel Senator) al no haberse aportado en el expediente pruebas fehacientes de la relación unívoca y directa -afección exclusiva de los vehículos a la explotación empresarial- entre los rendimientos obtenidos y los desembolsos originados por aquél concepto; b) que se estima conforme a derecho la calificación del expediente como infracción tributaria grave, al no responder las infracciones cometidas a una discrepancia razonable en la interpretación de las normas; y c) que ello no obstante, y con arreglo a la normativa introducida por la ley 25/1995, de 20 de julio, procedía reducir la sanción en su día impuesta, que quedaría fijada en el 60 por ciento, ordenando a la Oficina Gestora la práctica de una nueva liquidación.

La entidad mercantil Hervi, S.A., alega que las cuotas satisfechas en concepto de arrendamiento financiero deben ser consideradas como gasto necesario y por ello deducibles para el cálculo de la base imponible, habida cuenta que la actividad social -promoción y construcción inmobiliaria- exige desplazamientos continuados y necesarios de los responsables-administradores sociales y que los vehículos , al formar parte del haber social, contribuyen al resultado de las operaciones societarias, al menos, como garantía de los negocios frente a los acreedores; que respecto de la calificación de su actuación como infracción tributaria, no concurre ni por asomo el elemento intencional o de culpabilidad , tratándose sin más de una discrepancia en cuanto a la interpretación y aplicación de las normas jurídicas; y que no es posible aplicar retroactivamente la circunstancia agravatoria - presentación de declaración incompleta o inexacta- de la sanción en 10 puntos introducida por la ley 25/1995

Finalmente, la Abogacía del estado, sobre la base que corresponde a quien pretende deducir un gasto, la carga de la prueba de su concurrencia , alega que la empresa no ha probado ni intentado probar sobre la realidad de la afección a la actividad empresarial de los vehículos de turismo cuyas cuotas pretende deducir y que respecto de la sanción impuesta, no cabe hablar de que concurra discrepancia razonable en la interpretación de las normas.

SEGUNDO.- Por lo que se refiere en primer lugar a la cuestión de si pueden o no considerarse gastos deducibles la adquisición de dos vehículo -BMW y Opel Senator- por la mercantil recurrente mediante el sistema de arrendamiento financiero o leasing, cabe señalar que el Artículo 13 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre sociedades -derogada por la Ley 43/1995 , de 27 de diciembre de 1995 a su vez derogada por el Real decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aplicable al ejercicio de 1990 aquí cuestionado, establecía que "Para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de los ingresos que procedan".

La Sentencia de la audiencia Nacional, Sala de lo contencioso-administrativo , sec. 2ª, de 16 de junio de 2005, señala que "Del referido precepto se desprende que la necesidad del gasto es tendencial, en el sentido de que ha de estar orientado o dirigido a la obtención de ingresos. Esta característica del "gasto necesario" puede ser

contemplada desde una doble perspectiva; primera, positiva, como concepción económica de obtención del beneficio, criterio que sigue el referido artículo 13 de la Ley 61/78 en el que gasto e ingreso están directamente relacionados, al entender el gasto como un costo de los rendimientos obtenidos. Y segunda, negativa, como contraria a donativo o liberalidad, criterio mantenido en el artículo 14.1.e) de la Ley 43/95 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y doctrina jurisprudencial de las sentencias de 20 de enero y 14 de diciembre de 1989 y 25 de enero de 1995, entre otras.

Se trata en realidad de criterios que no son incompatibles, sino complementarios, y de cuya interpretación conjunta bien puede concluirse que en el concepto de "necesidad del gasto" subyace una fundamentación finalística del mismo ligada al concepto de partida deducible y, por tanto, al de la obtención de ingresos.

Más específicamente, y por lo que se refiere a los contratos de arrendamiento financiero, es el artículo 214 del reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 2631/1982 de 15 de octubre, el que señala en su apartado 1 que "tendrán la consideración de elementos de activo fijo nuevo a efectos de la deducción por inversiones los que cumplan cada uno de los siguientes requisitos: c) Elementos de transporte interior y exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la empresa" y que "Este precepto deriva de lo establecido en el artículo 26 de la Ley 61/78, del impuesto sobre Sociedades dedicado a la "deducción por inversiones y creación de empleo". En este precepto se explicita el requisito de la afectación, al exigir que los elementos han de estar "afectos al desarrollo de la actividad empresarial de la entidad".

Continúa diciendo la citada sentencia que "la Sala entiende que el requisito imprescindible para la deducibilidad de cualquier gasto es su condición de necesario para la obtención de los rendimientos íntegros empresariales o profesionales del sujeto pasivo. A este respecto, como se ha declarado, el artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades dedicado a la "afectación de elementos patrimoniales", establece cuándo deben considerarse elementos patrimoniales afectos a una actividad profesional y en su apartado 1.c) en relación con "cualesquiera otros elementos patrimoniales que sirvan al objeto de la explotación económica o actividad profesional o artística de se trate", se exige la necesidad de que sean elementos patrimoniales "necesarios para la obtención de los rendimientos".

Y por su parte, en el apartado 1.b) del mismo artículo 12 se indica que no se consideran afectos "los bienes de esparcimiento y recreo del titular de la actividad empresarial, profesional o artística" y en el apartado 3 del mencionado artículo se contempla el supuesto de afectación parcial de los bienes y, así, se dice que cuando se trate de elementos patrimoniales que sirven sólo parcialmente al ejercicio de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada "a aquella parte que realmente se utilice en la actividad de que se trate".

TERCERO.- Por tanto, partiendo del carácter de gasto deducible, la cuestión sobre su procedencia depende del hecho de que la sustentación fáctica de dicho gasto sea acreditada por el sujeto pasivo a través del adecuado medio de prueba.

A este respecto, hemos de acudir al artículo 114 de la Ley General Tributaria que establece que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, por lo que en principio recae en la actora la obligación de probar dicha conexión con la necesidad empresarial, así como la afectación de los bienes a la actividad empresarial, y la Sala considera que estos extremos no han sido suficientemente acreditados por cuanto no se ha probado que la utilización de los referidos vehículos hayan sido utilizados de forma exclusiva para las actividades propias de la empresa y que los vehículos no eran utilizados para otros fines ajenos a la actividad profesional, es decir para usos particulares de sus usuarios (bienes de esparcimiento y recreo, según dispone el Reglamento), debiendo destacarse:

- a) Que tratándose de dos vehículos, y aunque se alega, no concurre prueba alguna de que los responsables-administradores sociales sean precisamente dos, ni prueba de que necesariamente ambos deban realizar desplazamientos en orden al buen fin de la empresa fuera del domicilio social;
- b) Que no se ha aportado el más mínimo indicio aproximado de la potencial congruencia entre el número de kilómetros recorridos por los vehículos en el ejercicio

1984 y las obras o edificaciones promovidas o construidas por la mercantil recurrente en dicho año; y

c) Que tampoco se ha acreditado que los administradores de la mercantil dispongan de otros vehículos para sus actividades privadas, lo que evidentemente apunta a que aquellos vehículos son utilizados indistintamente por sus usuarios para todas sus eventuales necesidades , tanto societarias como particulares, pues es inverosímil, por contrario a las más elementales reglas de la lógica, de la experiencia y aún del sentido común, que los administradores no tengan a su disposición un vehículo -con un similar nivel de representación que los cuestionados- para sus actividades extrasocietarias.

Por lo demás, las anteriores consideraciones no se estiman desvirtuadas por el hecho de que objetivamente cuanto mayor sea el haber social mayores son las garantías de los acreedores para cobrar sus créditos, pues sirviendo por igual dicho argumento respecto de la adquisición de un yate o de cualquier otro bien mueble o inmueble, tal alegato olvida que el concepto de gasto deducible no se proyecta sobre el de mayor o menor garantía o confianza de los terceros en el cumplimiento por la actora de sus obligaciones contractuales, sino sólo sobre el concepto más restringido de gasto necesario para la obtención de ingresos , vinculación no concurrente en este caso.

CUARTO.- Por lo que se refiere a la calificación en el expediente de la conducta de la actora como de infracción tributaria grave, debemos comenzar por precisar cuál es la conducta concreta que fue calificada como tal por el Jefe de la Dependencia de Inspección en su acuerdo de 1 de septiembre de 1994, ya que existe cierta confusión entre las partes. El acuerdo señala que la infracción deriva de "dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentarios señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria" ex artículo 79.a) de la Ley General Tributaria

Se trata pues, de una sanción por un mero incumplimiento de las obligaciones tributarias consecuente a una razonable discrepancia sobre la naturaleza deducible de determinados gastos - que ha dado lugar a resoluciones judiciales variadas-. En fin, no habiendo mediado ocultación, falseamiento, dificultad u obstrucción, u otros incumplimientos contables relevantes en la actuación de la entidad recurrente hechas valer en cuanto tales por el Inspector , debe acogerse el recurso al no apreciarse el elemento culpabilístico que pudiera justificar en este caso la aplicación del derecho tributario sancionador.

QUINTO.- No se aprecia la concurrencia de ninguna de las circunstancias reguladas por el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para la condena en costas, lo que nos lleva a no efectuar especial pronunciamiento sobre costas procesales.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

F A L L A M O S

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo número 566/99 interpuesto por la entidad mercantil Hervi, S.A., contra la resolución de 27 de abril de 1998 dictada por el Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla y León, la que se anula única y exclusivamente respecto del concepto de sanción por infracción tributaria grave incluido en la liquidación tributaria en su día impugnada, concepto que se deja sin efecto, desestimando las restantes pretensiones de la demanda, y sin efectuar especial pronunciamiento sobre costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

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

PUBLICACIÓN.- Publicada ha sido la anterior sentencia en el día de su fecha, de lo que doy fe.