

## **Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 150/2015 de 15 Oct. 2015, Rec. 94/2013**

**Ponente: Calderón González, Jesús María.**

**LA LEY 159905/2015**

INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIAS. Actuaciones inspectoras. Documentación de las actuaciones. Actas. Ni en el Acta ni en el Informe ampliatorio se aprecia ninguna inconcreción o ambigüedad. Ausencia de indefensión. Motivación suficiente. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Base imponible. Valoración de ingresos y gastos. Operaciones entre entidades vinculadas. En este caso, no se está en presencia de transmisiones de bienes o de prestaciones de servicios de sociedad a socio. Por el contrario, se está ante unos rendimientos y utilidades que la interesada prestaba al socio. Aunque se entendiese como operaciones vinculadas, la Administración no estaba obligada a aplicar las reglas de valoración previstas en el artículo 16 del RDLeg. 4/2004. Partidas no deducibles. No se han aportado pruebas a lo largo del procedimiento de comprobación que justifiquen la necesidad de los gastos para la obtención de ingresos, siendo el fundamento tanto del acta como del informe ampliatorio el incumplimiento del principio de correlación de ingresos y gastos, por lo que ha de confirmarse la regularización así fundamentada. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Actuaciones sancionables. Principio de culpabilidad. Motivación suficiente del acuerdo sancionador.

*La Audiencia Nacional desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC, confirmando el acto administrativo impugnado en materia de Impuesto sobre Sociedades.*

**A Favor: ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO.  
En Contra: CONTRIBUYENTE.**

### **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SEGUNDA**

**Núm. de Recurso:0000094 / 2013**

**Tipo de Recurso:PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**Núm. Registro General:00892/2013**

**Demandante:CHELMI VIGO S.L**

**Procurador:D.FRANCISCO JOSÉ ABAJO ABRIL**

**Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**Abogado Del Estado**

**Ponente IImo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ**

**SENTENCIA Nº:**

**IImo. Sr. Presidente:**

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a quince de octubre de dos mil quince.

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 94/2013 , se tramita a instancia de **CHELMÍ VIGO S.L.**, entidad representada por el Procurador D. Francisco José Abajo Abril, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 31 de enero de 2013, relativa a **Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006y sanción derivada de los mismos** , en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 316.949,37 euros.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** - La parte indicada interpuso, en fecha 4 de marzo de 2013, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste 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:

*"SOLICITA que teniendo por presentado en tiempo y forma este escrito y sus copias, tenga por formulado el escrito de demanda que se contiene, y a la vista de su contenido, tras los trámites procesales procedentes dicte Sentencia con arreglo a los siguientes pronunciamientos:*

*1º Declarando la inadecuación a Derecho de la resolución del TEAC objeto del recurso; la nulidad radical de la liquidación tributaria derivada de acta de disconformidad por Impuesto sobre Sociedades de los períodos 2005/2006 que objeto de revisión en aquella; así como la nulidad radical de la sanción tributaria impuesta en el expediente sancionador tramitado como consecuencia del acta de inspección que objeto también de revisión ante el TEAC*

*2º Subsidiariamente, declarando la inadecuación a Derecho de la resolución del TEAC objeto del recurso; la nulidad de liquidación tributaria derivada de acta de disconformidad por Impuesto sobre Sociedades de los períodos 2005/2006 que objeto de revisión en aquella; así como la nulidad de la sanción tributaria impuesta en el expediente sancionador tramitado como consecuencia del acta de inspección, objeto también de revisión ante el TEAC*

*3º Y para el caso de que los anteriores pedimentos no prosperasen, declarando la inadecuación a Derecho de la resolución del TEAC en la parte correspondiente al acto de imposición de la sanción tributaria, declarando la nulidad de ésta"*

**SEGUNDO.-** De la demanda se dio traslado al Sr. 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: *"SUPLICA A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente "*

**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 15 de noviembre de 2013 y, finalmente, mediante providencia de 21 de septiembre de 2015 se señaló para votación y fallo el día 1 de octubre de 2015.

**CUARTO.-** .-En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido **Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección,** quien expresa el criterio de la Sala.

## FUNDAMENTOS JURIDICOS

**PRIMERO.-** El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Chelmi Vigo S.L, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 31 de enero de 2013, desestimatoria del recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, de fecha 24 de noviembre de 2010, recaída en las reclamaciones económico administrativas nº NUM000 y acumulada nº NUM001 promovidas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación dictado el 29 de octubre de 2009 por el Inspector Regional Adjunto en Vigo, derivado del acta de disconformidad nº NUM002 incoada por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006, e importe a ingresar de 222.235,99 euros, y contra la resolución sancionadora de 29 de octubre de 2009, derivada del mismo acta, con una cuantía de 94.714,38 euros.

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

"PRIMERO: Las actuaciones de comprobación e investigación por el Impuesto sobre Sociedades, periodos 2005 y 2006, se iniciaron mediante notificación de la comunicación de inicio en fecha 30 de diciembre de 2008.

Con fecha 16/06/2009 fue incoada a la reclamante acta de disconformidad nº NUM002 por el concepto y períodos reseñados. Los motivos de regularización son los siguientes:

-En relación con los ingresos:

Los ingresos declarados por la sociedad corresponden a ingresos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen de D. Alejo , jugador del Real Madrid, a CHELMI VIGO SL, en base a un contrato privado de cesión de derechos de imagen de fecha 10 de enero de 2003 celebrado entre las partes.

CHELMI VIGO SL es una sociedad cuyo único socio y administrador, durante los años objeto de comprobación es D. Alejo .

En virtud de este contrato, el deportista cede a la empresa el derecho de uso de su imagen pública. La contraprestación que recibe el jugador se desglosa en dos conceptos:

- 1.- Uso gratuito de una vivienda que es pagada por CHELMI VIGO SL, en concepto de retribución por la cesión de los derechos para explotar la imagen de Alejo .
- 2.- Retribución por el trabajo desarrollado como comercial de la sociedad, que será fijada el 1 de enero de cada año.

En el informe de disconformidad se pone de manifiesto lo siguiente:

Se incrementan 1.509,00 euros de ingresos en el año 2005 como consecuencia de una factura emitida por UMBRO SL el 01/07/2005 que figura contabilizada por 27,487,56 euros, cuando el importe que figura en factura es 28.996,56 euros.

-En relación con los gastos:

La sociedad declara gastos deducibles (excluido el Impuesto sobre Sociedades) por importe de

529.918,36 euros en el año 2005 y 721.313,84 euros en el ejercicio 2006.

Existen una serie de gastos que la Inspección no considera deducibles. Se pueden agrupar en las siguientes categorías:

1.- Alquiler de vivienda y gastos relacionados.

La Inspección considera deducibles estos gastos en base al contrato privado de cesión de derechos de imagen y en base al contrato de alquiler, cuya estipulación segunda señala: "*La citada vivienda objeto del presente contrato solo podrá destinarse a vivienda y residencia habitual y permanente de D. Alejo y sus familiares, quedando expresamente prohibido cualquier otro destino aunque lo fuere de modo parcial o temporal.*"

De acuerdo con lo establecido en el artículo 23.4.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al sujeto pasivo que se beneficia del uso gratuito de la vivienda, se le considera que está obteniendo un rendimiento de capital mobiliario en especie.

Sin embargo, la Inspección ha comprobado que el sujeto pasivo se ha deducido el IVA soportado en todos estos gastos. De acuerdo con lo contabilizado por la sociedad en las cuentas de gasto que reflejan las partidas relacionadas con el alquiler y disfrute de la casa, debe incrementarse la base imponible por el concepto de IVA soportado en las siguientes cantidades:

Ejercicio 2005: 9.548,45 euros Ejercicio 2006:19.079,32 euros.

2.- Alquiler de Jet privado

No se considera deducible los importes pagados por el alquiler de un jet privado, puesto que no existe una correlación entre los ingresos declarados y los gastos necesarios para la actividad.

3.- Gastos de viaje

No son deducibles puesto que no existe una vinculación de estos gastos con los ingresos de la sociedad.

4.- Gastos de ropa y vestimenta

No son deducibles puesto que no existe una vinculación de estos gastos con los ingresos de la sociedad.

5.- Arrendamiento palco VIP Santiago Bernabéu

La Inspección considera gasto fiscalmente deducible únicamente el coste de los asientos que son posteriormente alquilados.

6.- Vehículos

CHELMI VIGO realiza un contrato de arrendamiento de un vehículo Aston Martin por importe de 154.766,97 euros.

El obligado tributario deduce como gasto la dotación a la amortización del inmovilizado material por importe de 24.347,01 euros en el ejercicio 2005 y el mismo importe en 2006.

La Inspección no considera deducible el gasto correspondiente a la amortización del leasing, así como todos los gastos relacionados con dicho vehículo dado que no ha sido probada la afectación del vehículo a la actividad y dado que el vehículo no se utiliza exclusivamente en el desarrollo de la actividad.

7.- Amortización

La Inspección no considera deducibles determinadas partidas de amortización, dado que se corresponden, a juicio de la Inspección, con elementos no afectos a la actividad (relojes de pulsera, brazaletes, moto acuática, cuadros, fotografías,..).

## 8.- Otros gastos no deducibles

Corresponden a los siguientes conceptos, que la Inspección considera que no se corresponden con los ingresos obtenidos: cuotas de abono del club de fútbol Celta de Vigo, compra de vinos, transportes en autocar al hotel Los Escudos y gastos relacionados con una moto acuática.

A juicio de la Inspección, la totalidad de los gastos que se califican como no deducibles en el sujeto pasivo, tienen repercusión directa en la persona de D. Alejo , ya que se trata de gastos personales que suponen para él la obtención de un beneficio o utilidad que viene derivado exclusivamente de su condición de socio.

De acuerdo con el artículo 23.1a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , para el perceptor tiene la consideración de rendimientos de capital mobiliario.

No presentadas alegaciones, el Inspector regional Adjunto confirmó la liquidación propuesta mediante acuerdo de fecha 29 de octubre de 2009, notificado el 30 de octubre de 2009. La deuda tributaria resultante asciende a 222.235,99 euros, de los que 189.426,76 corresponden a la cuota y 32.809,24 a los intereses de demora.

Contra dicho acuerdo interpuso la entidad ante el TEAR de Galicia reclamación económico-administrativa nº NUM000 .

SEGUNDO: Como consecuencia de la liquidación dictada, fue instruido expediente sancionador por infracción tributaria consistente en dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados parte de la deuda tributaria.

Sin que constara la presentación de alegaciones, con fecha 30 de octubre de 2009 se notificó acuerdo de fecha 29 de octubre de 2009 por el que se impuso sanción del 50%.

Frente al acuerdo dictado, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa nº NUM001 , que fue acumulada a la anterior.

TERCERO : Puestos de manifiesto los expedientes a efectos de alegaciones y prueba, el reclamante alegó en fecha 18 de noviembre de 2009 lo siguiente:

-En el cuerpo del acta se omiten los elementos esenciales y está carente de la necesaria motivación, sin que dicha carencia pueda ser suplida con el informe ampliatorio. Esta falta de motivación debe declarar la nulidad de las actas.

-Los fundamentos jurídicos referidos en el acta y los que son utilizados en el informe ampliatorio son contradictorios, puesto que el acta se refiere a gastos no correlacionados con los ingresos, en base al artículo 14.1.e) del TRLIS, relativo a los donativos y liberalidades y sin embargo la fundamentación jurídica del informe ampliatorio no hace referencia a esa norma. Este defecto trae consigo que proceda declarar la nulidad del acta, por padecer un error insubsanable en la fundamentación jurídica.

-El hecho de que el deportista profesional constituya una sociedad para la gestión de sus derechos de imagen y traslade a la misma un importe igual o inferior al 15% de sus rentas, otorga a este el derecho a que en relación con las rentas procedentes del club, la voluntad manifestada del legislador a través de la norma sea respetada, de manera que las rentas procedentes del club no pueden recibir la calificación de rentas de capital mobiliario del jugador que percibe como socio de las sociedad, ni los gastos destinados a la obtención de nuevas rentas de la explotación directa de la imagen considerarse como innecesarios con carácter general.

-La inspección no tiene capacidad para juzgar sí un gasto es necesario o no para la obtención de ingresos; basta con que el gasto haya existido y se encuentre correlacionado con la actividad para que deba ser considerado como deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

-La no aceptación de las partidas de gasto no se encuentra motivada.

-Hay ausencia de prueba en la pretendida falta de afección a la actividad de los gastos, produciéndose arbitrariedad y una indebida inversión de la carga de la prueba.

-Se produce un error en la comprobación, pues resulta necesario acudir al procedimiento de operaciones vinculadas entre el socio y la sociedad prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades.

-En cuanto a la sanción impuesta se alega su falta de procedencia invocando que se produce una interpretación razonable de la norma, se vulnera la presunción de inocencia y los principios básicos del procedimiento sancionador, apreciándose una ausencia total y absoluta de un juicio de culpabilidad.

El TEAR de Madrid desestimó las reclamaciones interpuestas mediante Resolución de fecha 24 de noviembre de 2010, que fue notificada el 11 de febrero de 2011.

CUARTO: Contra la misma fue interpuesto ante el Tribunal Económico-Administrativo-Central recurso de alzada en fecha 10 de marzo de 2011 alegando, en síntesis, lo siguiente:

La resolución del TEAR de Galicia es portadora de serios vicios y deficiencias causantes de su nulidad radical. Así:

-El acta de disconformidad no era portadora de los elementos del hecho imponible o presupuestos de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se basa la regularización, al omitir los hechos esenciales de la regularización y desplazarlos al informe ampliatorio, lo cual determina la nulidad del acta.

-Incongruencia jurídica en la motivación, pues la fundamentación jurídica de la regularización apuntada en el acta no es la que posteriormente desarrolla el informe ampliatorio.

-En el acta por retenciones que se incoó a la sociedad, se procedió a liquidar a la sociedad la retención por capital mobiliario exigible a juicio de la Inspección por entenderse que las partidas consideradas no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades eran retribuciones del capital mobiliario que fueron abonadas en especie al socio y administrador, quien disfrutó de los bienes y servicios que generaron gasto a la sociedad. Bajo este argumento la fundamentación de la regularización nunca podría ser hallada en el artículo 14.1. e) al que hace referencia el acta de disconformidad, sino en el artículo 14.1.a), de forma que tanto la fundamentación recogida en el acta como la señalada en el informe son erróneas y por ello procede declarar la nulidad de la regularización y consecuentemente de las liquidaciones.

-Corresponde a la Administración probar que los gastos no están correlacionados con los ingresos, pues los gastos están relacionados con la actividad social, son contabilizados y reales.

Hasta la comunicación de las actas no se conoce la opinión de la Inspección ni el criterio que va a adoptar en interpretación de toda la documentación aportada en las comparecencias. Además alega falta de motivación que justifique la deducibilidad de los gastos.

-La decisión de la Inspección de no considerar el gasto en el palco como no deducible no está motivada, generando indefensión.

Además el TEAR lo que hace es, a través de su resolución completar la motivación de la que carece el acta, causando indefensión.

-La decisión de la Inspección de no considerar el gasto de dotación a la amortización del inmovilizado material como no deducible no está motivada, generando indefensión. Además el TEAR lo que hace es, a través de su resolución, completar la motivación de la que carece el acta, causando indefensión.

-Existe incongruencia en la resolución del TEAR al no abordar en la resolución el vicio de nulidad señalado por la recurrente en la alegación séptima del escrito de alegaciones, en el cual se señalaba

que debería haberse aplicado la normativa de las operaciones vinculadas.

-En cuanto a la sanción procede declarar la nulidad , puesto que carece de motivación y del juicio de culpabilidad que se exige, y por concurrir ausencia de ocultación, que excluye la existencia de simple negligencia.

QUINTO.- El Tribunal Económico Administrativo Central, en adelante TEAC, en resolución de 21 de enero de 2013 desestimó el recurso de alzada, desestimación contra la que se interpone el presente recurso.

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

-La sociedad recurrente es la sociedad mediante la que explotaba sus derechos de imagen el que fuera futbolista del Real Madrid y de la Selección Española, D. Alejo , Leandro , ingresando aquellos importes facturados sin intervención del club a empresas que utilizaron la imagen del Sr. Alejo en sus actuaciones profesionales ( Toshiba, Ibérica de Relojería, Aguirre Maeztu, Umbro,...).

La Sociedad obtiene ingresos propios e incurre en gastos para obtenerlos.

-Todos los gastos a los que se niega la deducibilidad en el caso que nos ocupa son gastos reales, documentados en facturas y que se encuentran correctamente contabilizados en los libros de la entidad. Y son gastos adecuados al objeto y características particulares de la empresa que gestiona y obtiene sus ingresos de la explotación de imagen de un futbolista de élite. La carga de la prueba de que tales gastos no se encuentran correlacionados con los ingresos corresponde a la Inspección. La Administración no aduce argumento alguno para su no deducibilidad.

-Indefensión que padece su mandante por la arbitrariedad y falta de motivación de la decisión de la Administración.

No es posible conocer por lo que cada uno de los gastos son considerados como no relacionados con los ingresos por la Inspección, pues la interpretación de ésta sólo es conocida cuando se comunican las actas de inspección ya confeccionadas.

Y la resolución del TEAC, páginas 18 y 20, le causa indefensión.

Una correcta actuación inspectora hubiera requerido incorporar en el cuerpo del acta la especificación de las razones y hechos que motivaron el criterio de la no deducibilidad, aportando los razonamientos intelectuales, pruebas e indicios en los que se sustenta el criterio inspector.

-Y refiriéndose a cada uno de los gastos cuya deducción niega la Inspección, aduce:

1)Alquileres de Jet Privado( Netjets) y gastos de viaje.

Se trata de partidas de elevadísimo importe ajenas por completo a usos familiares o privados de un futbolista profesional.

Se aportaron diversos documentos justificativos a la Inspección y ninguno ha recibido el más mínimo comentario por ésta.

Y es que,-distinto del contrato de Umbro-, había otro negocio subyacente de mayor calado que no es otro que la posibilidad de que otros clubes e instituciones españolas y extranjeras utilizaran la marca Umbro en sus equipaciones.

Pero al ser un negocio ajeno al patrocinio, los gastos corrían de la entera cuenta de su mandante.

De ahí los desplazamientos a ciudades como Málaga, Valencia, Nápoles o Venecia, donde el Sr. Alejo poseía relaciones con rectores de clubes que podrían posibilitar que Umbro fuera la marca a usar en exclusiva por aquellos clubes y equipos.

Y el uso de aviones privados permitían desplazarse a varias personas y que el Sr. Alejo , compatibilizase la acción comercial con las obligaciones de entrenamiento y juego con su club.

## 2)Gastos de ropa y vestimenta.

Corresponde a la Inspección desvirtuar la evidente vinculación entre la adquisición de ropa y la presencia del Sr. Alejo en eventos publicitarios de toda índole por los que obtiene ingresos específicos en la sociedad, a los que debe acudir vestido de manera adecuada para el acto al que se refiere.

## 3)Arrendamiento del Palco Vip en el estadio Santiago Bernabeu.

El TEAC en su resolución ratifica la actuación del TEARG e invierte la carga de la prueba exigiendo a su mandante la aportación de pruebas sobre la inexistencia de uso privativo. Pero ¿que mayor prueba que el hecho de que en el año 2006 se hubiera alquilado a terceros?.

## 4)Vehículos.

Expone que los órganos administrativos obvian sus funciones revisoras y auxilian a la Inspección completando en sus resoluciones la motivación que aquélla había omitido.

## 5)Amortizaciones. Se insiste nuevamente en la falta de motivación de la Inspección.

-Ambas resoluciones económico-administrativas reconocen la ausencia de los elementos esenciales de la regularización en el cuerpo del acta, pero omiten sancionar esa omisión con la declaración de nulidad del acta, considerando que el informe de disconformidad subsana esa deficiencia, lo que resulta inaceptable. Se invoca el artículo 188.2, del Reglamento General de Gestión e Inspección y los artículos 144 , 153.c y 157.2 de la LGT y diversa Jurisprudencia.

-La fundamentación jurídica de la regularización que se indica en el acta no es la que desarrolla el informe ampliatorio, pues cada uno de esos documentos hace referencia a diferentes normas legales y diferentes motivaciones jurídicas. Así, por ejemplo el Acta hace referencia al artículo 14.1.e) del TRLIS, precepto al que no se refiere el Informe de Disconformidad.

-La regularización nunca pudo basarse en el artículo 14.1.e) de la LIS sino en el artículo 14.1.a) de la citada norma , teniendo en cuenta que las actuaciones de Inspección dieron lugar también a la incoación a la sociedad de un acta por concepto de retenciones de capital mobiliario a cuenta del IRPF del socio, al entenderse que debía liquidarse a la sociedad la retención por capital mobiliario exigible a juicio de la Inspección por entenderse que las partidas, consideradas no deducibles en el IS, eran retribuciones de capital mobiliario( dividendos) que fueron abonados en especie al socio y administrador, quien disfrutó de los bienes y servicios que generaron el gasto a la sociedad.

-Como se alegó ante el TEAC, la regularización debió haberse practicado aplicando las reglas que regulan las operaciones vinculadas entre el socio y la sociedad. Y es que ello afectaría, en su caso, al ajuste bilateral.

-En cuanto a la imposición de sanciones; se alega que la sanción es impuesta de modo automático, no se realiza juicio de culpabilidad, omite todo análisis de las circunstancias concurrentes en las acciones del socio y de la sociedad que son merecedoras del reproche sancionador y se razona la existencia de culpabilidad por exclusión, no se tiene en cuenta que en ausencia de ocultación no cabe negligencia y no se realiza ningún análisis de circunstancias relacionadas con los gastos que fueron entendidos como no deducibles y que pudieron afectar a la decisión sobre deducibilidad.

Se cita también diversa Jurisprudencia:

-Aún en materia de imposición de sanciones, cabe señalar que la totalidad de la comprobación realizada y de las sanciones impuestas tienen por causa una única decisión intelectual, la de considerar deducibles los gastos que posteriormente son rechazados por la Inspección. Y esa deducción ha dado lugar a dos diferentes liquidaciones y sanciones ( que pueden ser tres si se tiene en cuenta la imputación al socio de la renta correspondiente).

Ello a juicio de la parte supone una vulneración del principio non bis in idem.

**TERCERO** .- Dado que la recurrente se refiere expresamente a esta cuestión, debemos indicar que la liquidación practicada a la recurrente por el concepto de Retenciones/ingresos a cuenta de capital mobiliario relativa a los períodos 2005 y 2006, fue impugnada ante el Tribunal Regional de Galicia que desestimó en resolución de 24 de noviembre de 2010 -en la misma fecha en que se dictó la resolución del citado órgano por Impuesto sobre Sociedades- las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra el acuerdo de liquidación y sanción, derivados de la misma.

A su vez, dicha resolución fue recurrida ante el TJS de Galicia, recurso contencioso administrativo 15740/2012, cuya Sección 4ª, en fecha 12 de marzo de 2014, dictó sentencia en dicho recurso, sentencia que es firme.

Dada la incidencia de dicha sentencia en el presente recurso, pues se plantearon ante aquel Tribunal algunas cuestiones idénticas a las hoy enjuiciadas, procede reproducir los Fundamentos de Derecho Primero, Segundo, Sexto y Séptimo de aquella sentencia:

**"PRIMERO.-** La entidad "Chelmi Vigo, S.L." interpone recurso contencioso-administrativo contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 24 de noviembre de 2010 que desestima las reclamaciones económico-administrativas promovidas contra el acuerdo del Inspector Regional Adjunto en Vigo de la Agencia Estatal de la Administración tributaria, de fecha 29 de octubre de 2009, por el que se practica liquidación en concepto de Retenciones/Ingresos a cuenta de capital mobiliario, relativa a los periodos 2005 y 2006, por importe de 209.122,69 €; así como contra el acuerdo de imposición de sanción que trae causa de la liquidación anterior, por importe de 129.755,22 €.

*Antes de exponer los motivos de impugnación que esgrime la entidad actora en su escrito de demanda para pretender la nulidad de la liquidación y del acuerdo de sanción objeto de recurso, conviene tener presentes los hechos que han sido objeto de regularización por la Agencia Tributaria, y las razones que condujeron a ella.*

*"Chelmi Vigo S.L." es una sociedad cuyo único socio y administrador durante los años de inspección (2005/2006) era Edemiro, jugador del Real Madrid que cedió sus derechos de imagen a aquella sociedad en virtud de un contrato privado suscrito el día 10 de enero de 2003.*

*A cambio de la cesión de estos derechos, y durante los ejercicios investigados, el Sr. Edemiro estuvo percibiendo una serie de contraprestaciones que la Agencia tributaria ha agrupado de la siguiente manera:*

- a) Rendimientos en especie (calificándose como tales el uso gratuito de vivienda y la prestación de servicios relacionados con ella -sistemas de seguridad, televisión digital, reparaciones y conservación, primas de seguro, luz y gas-).*
- b) Utilidades de carácter diverso por su condición de socio de la sociedad actora (incluyendo bajo este apartado viajes, arrendamiento de transporte, dietas viajes, aprovechamientos para imagen, impuestos de vehículos, etc...).*

*Todos estos rendimientos y utilidades recibieron la consideración de rendimientos de capital mobiliario, al amparo de lo dispuesto en los artículos 23.4 e ) y 23.1a) del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (LA LEY 372/2004), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (de aplicación en el presente caso por razones temporales), según los cuales:*

*"Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:*

*(...) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad*

económica (...)"

"(...) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe (...)"

*La entidad actora estaba entonces obligada a practicar las correspondientes retenciones sobre tales rendimientos y utilidades, conforme a lo dispuesto en los artículos 73 (LA LEY 1145/2004) y 74 del Real Decreto 1775/2004 (LA LEY 1145/2004), de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que sin embargo no hizo la obligada tributaria, por lo que la Inspección practicó la liquidación objeto del presente recurso.*

**SEGUNDO.-** En el escrito de demanda la actora comienza alegando un motivo de impugnación de carácter formal, que si bien dice dirigirse frente a la resolución de la reclamación económico-administrativa dictada por el TEAR, realmente se dirige frente al acta de disconformidad levantada en el procedimiento de regularización a que se refiere la presente litis, insistiendo aquella parte en lo ya alegado en la vía económico-Administrativa, esto es, en que el acta de disconformidad no reúne los más mínimos elementos que permita conocer las razones de la regularización, incurriendo en un grave incumplimiento de las exigencias de los artículos 153 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003), General tributaria, y 188 del Reglamento General de gestión e inspección.

*Estas alegaciones recibieron respuesta por el TEAR en el acuerdo de 24 de noviembre de 2010, sin que una argumentación en contra de lo sostenido por la reclamante pueda convertir la actuación del Tribunal administrativo en una actuación colaboracionista de la Inspección tributaria, como denuncia la entidad recurrente en su demanda.*

*Con la argumentación expuesta por el TEAR en el acuerdo de 24 de noviembre de 2010 aquel órgano administrativo ni estaba subsanando, ni estaba completando los vicios o deficiencias en las que pudiera incurrir el acta de disconformidad. Por el contrario, estaba justificando su validez, expresando los argumentos que condujeron a rechazar los vicios de motivación invocados por la reclamante. Y con ello el TEAR estaba desempeñando la labor que le corresponde y que le atribuye la Ley en su artículo 229 de la LGT, y 30 del Reglamento de desarrollo.*

*Cuestión distinta es que la actora no se muestre conforme con tales argumentos, los cuales trata de rebatir en esta vía judicial mediante la cita de algunos pronunciamientos judiciales ( STS de 18 de septiembre de 2008, del TSJ de Valencia de 4 de julio de 2008, 19 de noviembre de 2008, y 22 de mayo de 2009, y de este Tribunal -Sentencia de 28 de enero de 2009 -).*

*Veamos lo que dice la legislación al respecto:*

*El artículo 153 de la LGT dispone que " Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones: c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización "*

*Por su parte, el artículo 188.2 del Real Decreto 1065/2007 (LA LEY 9196/2007), de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, establece que "En el acta de disconformidad se expresarán con el detalle que sea preciso los hechos y fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización. Los fundamentos de derecho serán además objeto de desarrollo en un informe ampliatorio que se entregará al obligado tributario de forma conjunta con el acta".*

*En interpretación de estos preceptos se han dictado muchas resoluciones judiciales, y entre ellas las que cita la actora en su demanda. Pero, como ya se ha expuesto, más recientes son las que cita el TEAR en su acuerdo, apoyándose el Tribunal administrativo en la doctrina que recoge el Tribunal Supremo en sentencias como la de 11 de febrero de 2010 (Recurso de casación 9779/2004 (LA LEY*

4046/2010)).

*En esta sentencia el Tribunal Supremo niega indefensión de la parte cuando las actas de disconformidad son complementadas con informes ampliatorios comunicados a la interesada, tal como ha sucedido en el presente caso, en el que como ya se indica en el acuerdo del TEAR y así resulta de lo actuado en el expediente administrativo, le fue notificado el informe ampliatorio conjuntamente con el acta de disconformidad. En el informe ampliatorio se expresan de forma pormenorizada los motivos de la regularización, tal como exige el artículo 188.2 del Real Decreto 1065/2007 (LA LEY 9196/2007). No se ha colocado a la actora en una situación de indefensión desde el momento en que ha tenido oportunidad de alegar lo que consideró conveniente en defensa de sus intereses, y así lo ha hecho en esta vía judicial.*

*La doctrina que se recoge en la sentencia objeto de cita en el acuerdo del TEAR ( STS de 11 de febrero de 2010 ) se ha visto avalada en sentencias posteriores del mismo Tribunal citando entre las más recientes la de 30 de mayo de 2013 (Recurso número 7063/2010 (LA LEY 74747/2013)), que se pronuncia de la siguiente manera:*

*"Esta Sala reitera las consideraciones de la sentencia de instancia acerca de que la motivación del acto administrativo tiene por finalidad que el interesado conozca las razones o motivos que conducen a la resolución de la Administración, con el fin, en su caso, de poder rebatirlos en la forma procedimental regulada al efecto.*

*La obligación de motivar no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas. La obligación de notificar los elementos básicos de las liquidaciones tributarias es consecuencia, a su vez, de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad enunciados por el apartado 3 del artículo 9 de la Constitución (LA LEY 2500/1978) y también puede considerarse como una exigencia constitucional impuesta no sólo por el artículo 24.2 de la Constitución (LA LEY 2500/1978) sino también por el artículo 103 de la propia Constitución (LA LEY 2500/1978) que garantiza el principio de legalidad en la actuación administrativa.*

*En el caso que nos ocupa se expresaron en el Acta, suficientemente, los elementos esenciales del hecho imponible y, en todo caso, el Informe al Acta de disconformidad amplió y completó el contenido del Acta, con lo que, al haber tenido la empresa interesada conocimiento del mismo, pues presentó las alegaciones correspondientes, no puede decir, en modo alguno, que se le haya ocasionado indefensión. El acta y el informe ampliatorio son suficientemente expresivos de los elementos y motivos del hecho imponible y de la regularización contenida en la liquidación impugnada, con lo que no se ha producido indefensión para la sociedad recurrente.*

*Aunque la recurrente sostuviera que en el Acta no constan los elementos esenciales del hecho imponible, tal como exigen los artículos 145 . l.b) de la LGT y 49.2. d) del RGIT , no se puede desconocer que, conforme a reiterada doctrina de esta Sala, el Informe ampliatorio, aunque en relación con los hechos que describe no goce de la limitada presunción de certeza que tienen las actas, puesto en relación con la propia acta es un elemento más susceptible de ser valorado por el Tribunal de instancia, como en este caso lo ha sido, con el resto de los medios probatorios que puedan obrar en los autos, con independencia de que, en el caso enjuiciado, el informe proporcione, por sí solo, los suficientes elementos fácticos y jurídicos para dar a conocer los hechos.*

*En conclusión, ni en el Acta ni en el Informe ampliatorio se aprecia ninguna inconcreción o ambigüedad.*

*En todo caso, y con independencia del significado de los términos que se invocan, ello no afecta a la motivación y validez del acta y de la liquidación, que nos parece que recogen ambas los elementos esenciales del hecho imponible, ni desvirtúa el fundamento de la regularización inspectora, que no es*

*sino la existencia de un derecho (hecho imponible) y la renuncia al mismo como liberalidad no deducible. El acta lo que somete a tributación es el derecho a percibir dividendos- la renuncia al mismo a favor de la entidad que distribuye los dividendos es una liberalidad ".*

*Y aquí, igual que allí, en el Acta de disconformidad levantada en concepto de retenciones/ingresos a cuenta capital mobiliario por el periodo 2005/2006, se expresan los elementos esenciales del hecho imponible, resultado de las actuaciones practicadas y de los antecedentes con los que ha contado la Inspección; expresándose de tal manera los rendimientos percibidos por Don ..., socio, empleado y administrador único de la actora, tanto en concepto de rendimientos en especie como de utilidades de carácter diverso. En el mismo acta se indican los importes sufragados por tales conceptos durante los años 2005 y 2006, desglosándolos por trimestres, y por los dos conceptos imputados (vivienda y gastos accesorios y otras utilidades); datos y elementos todos ellos que fueron ampliados en el Informe ampliatorio al acta, con expresión detallada tanto de los hechos como de los fundamentos de derecho en que se basó la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad.*

*Con el escrito de demanda se aporta el acta de disconformidad y el acuerdo liquidatorio, pero no de la liquidación practicada en concepto de retenciones/ingresos a cuenta de capital mobiliario, sino de la practicada en concepto del impuesto de sociedades. El acta de disconformidad y la liquidación practicada en concepto de retenciones/ingresos a cuenta de capital mobiliario aparece incorporado al expediente administrativo, cuya lectura permite comprobar lo ya expuesto.*

*Además en el presente caso en el cuerpo del acta de disconformidad sí se recogen los presupuestos de hecho de la obligación tributaria, y de su atribución al sujeto pasivo, además de los hechos que motivaron la regularización practicada; acta que, como queda dicho, ha sido completada con un informe en el que se expresan las diversas partidas que integran los rendimientos y las utilidades a las que hace referencia el acta, y en definitiva, las partidas que integran la regularización practicada, lo cual es reconocido por la propia parte recurrente desde el momento en que en su escrito de demanda alega que "se hace necesario acudir al informe de disconformidad para tener un mínimo conocimiento de las diversas partidas de gastos que integran las utilidades a las que hace referencia el acta", y que "sin el informe es imposible conocer no ya el detalle, sino la simple enumeración de las partidas que integran la regularización", sin que se pueda exigir del inspector una explicación más detallada y minuciosa que lleve a explicar, como pretende la actora, por ejemplo en el caso de gastos de viaje en líneas aéreas, su identificación, un análisis de las personas que participaron en los desplazamientos, los destinos, etc..., cuando en el caso de no mostrarse conforme con su imputación al socio, es ella quien tiene la carga de demostrar su vinculación con la actividad desarrollada por éste(...).*

**SEXTO.-***Los argumentos de impugnación que se esgrimen en el siguiente apartado del escrito de demanda giran en torno a la no aplicación de las reglas sobre operaciones vinculadas, que según la entidad "Chelmi Vigo, S.L." implica un incumplimiento del procedimiento legalmente establecido al valorar las transferencias de rentas entre sociedad y socio, persona física, lo que hubiese implicado la citación al expediente de las dos partes afectadas, que los métodos y criterios tenidos en cuenta para la determinación del valor de mercado habrían sido expuestos por la inspección de forma expresa, que el acto de determinación del valor normal de mercado sería motivado, y que existiría una posibilidad de recurso independiente frente a la valoración.*

*Tampoco estos argumentos pueden prosperar.*

*Conforme a lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto de Sociedades -Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004) (LIS)- " La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación "; añadiendo en el apartado 2 que " Se considerarán personas o*

entidades vinculadas las siguientes: a) Una sociedad y sus socios (...) ".

Se recoge en este precepto un criterio de valoración (aplicando el "valor normal" o de mercado), al que puede acudir la Administración tributaria, pues no está obligada a aceptar la valoración pactada entre personas o entidades vinculadas a la hora de valorar a efectos fiscales las operaciones efectuadas entre ellas.

Pero es que, por una parte, no nos encontramos en el caso enjuiciado en esta sentencia, en presencia de transmisiones de bienes o de prestaciones de servicios de sociedad a socio. Nos encontramos, por el contrario ante unos rendimientos y utilidades que la actora prestaba al socio.

Y por otra parte, aunque los entendiésemos como operaciones vinculadas, la Administración no estaba obligada a aplicar las reglas de valoración previstas en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (LA LEY 388/2004), -ni por tanto a seguir el procedimiento, métodos y criterios que señala la actora en su demanda, como la citación del socio afectado, motivación del acto de determinación del valor normal de mercado, o recurso independiente frente a la valoración-, cuando en su cuantificación económica la Inspección tributaria ha aceptado la documentación aportada por la recurrente, justificativa de lo que ella incluso ha pretendido deducir como gastos en el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006.

**SÉPTIMO.-**Y ya por último, por lo que respecta a la sanción impuesta, todos los argumentos que expone la actora bajo el fundamento de derecho séptimo de su escrito de demanda giran en torno a la falta de culpabilidad de su conducta, y a la falta de motivación de la culpabilidad, alegando que la Administración tributaria no ha realizado ningún juicio de culpabilidad, omitiendo todo análisis de las circunstancias concurrentes en las acciones del socio y de la sociedad que son merecedoras de reproche sancionador.

Para el mejor entendimiento de la conducta por la que la actora fue sancionada, indicaremos que tal como se refleja en el acuerdo sancionador, dicha conducta encaja en el tipo infractor tipificado como tal en los artículos 191.1 y 191.5 de la LGT , al no haber retenido, y por tanto al no haber ingresado en la hacienda pública, las cantidades a que estaba obligada respecto de las retribuciones y demás utilidades satisfechas al socio en los términos expuestos en precedentes razonamientos jurídicos.

Lo que corresponde analizar ahora es si las razones que se recogen en el acuerdo sancionador ha de entenderse suficientes para justificar la concurrencia del requisito de la culpabilidad.

Y es que como ya dijimos, entre otras, en nuestra sentencia de 11/11/2010 (recurso 16489/09 ), y así se reitera en otras más recientes, como la de 26 de marzo de 2012 (Recurso número 15850/2010 ) la de 26 de noviembre de 2012 (Recurso 15958/10 ), la de 18 de diciembre de 2013 (Recurso 15750/2012 ), o la más reciente de 12 de febrero de 2014 (Recurso 15195/2013 )

"la referencia legal a la sanción de las infracciones tributarias incluso a título de simple negligencia no autoriza a concluir que el menoscabo de la norma se derive directamente de la omisión del mínimo deber de cuidado exigible, sino que precisa una fundamentación en correspondencia con lo alegado por el contribuyente que permita sentar la concurrencia de aquella negligencia y, en consecuencia, la procedencia de la sanción. El razonamiento que, entre los hechos y su consecuencia jurídica, efectúa la Administración es, en este contexto, esencial y, añadidamente, consecuencia del criterio mantenido en la STC 76/1990, de 26 de abril (LA LEY 58461-JF/0000), en orden a desvincular la mera negligencia de la responsabilidad objetiva. En definitiva, pues, el principio de culpabilidad está también presente en materia tributaria; pero su infracción no puede seguirse de la propia afirmación de la concurrencia de negligencia, lo que convierte en conclusión lo que es presupuesto de la sanción. De ahí que, también como exigencia del artículo 24.1 CE (LA LEY 2500/1978), sea preciso fundamentar adecuadamente la existencia de la infracción y la procedencia de la sanción, con expresa referencia a los motivos alegados por el contribuyente, cuando una y otra se discuten como manifestación, también en este punto, de la aplicación al procedimiento sancionador en materia tributaria, en general,

*de los principios propios del Derecho Penal, en cuanto manifestaciones ambas de la potestad punitiva del Estado. En este contexto, es de subrayar lo manifestado por la STS de 6/6/2008 (JUR 200803634) en el sentido de que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE (LA LEY 2500/1978) 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 - como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003)), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.3. d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003), dice «entre otros supuestos»], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente 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».*

*En el presente caso las razones en base a las cuales el órgano de inspección tributaria ha tratado de justificar la concurrencia del requisito de culpabilidad se insertan en el propio acuerdo sancionador, y no se traducen únicamente en lo expuesto en la propuesta del Instructor (antecedente de hecho cuatro de la resolución sancionadora), según el cual la conducta de la obligada tributaria fue voluntaria en el sentido de que le era exigible otra distinta en función de las circunstancias concurrentes, sino que aparece explicitada en el fundamento de derecho cuatro del acuerdo sancionador, cuya motivación esta Sala entiende suficiente, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes y los antecedentes expuestos tanto en la resolución sancionadora como en esta sentencia.*

*La llevanza correcta de la contabilidad y la creación y funcionamiento de la sociedad bajo un explícito amparo legal no constituyen argumentos que por sí solos permitan excluir la culpabilidad atribuida, cuando la sanción que se le impone tiene su origen en el incumplimiento de la obligación de retener impuesta por una normativa cuya interpretación y cumplimiento no ofrecía dudas razonables, ni diferencias de criterio razonables por mucho que la actora pretenda en su demanda convencer de lo contrario.*

*Como ya ha razonado esta Sala en la sentencia de 10 de marzo de 2011 (Recurso número 16142/2009), a propósito de la sanción impuesta a una empresa que había incumplido la normativa sobre retenciones e ingresos a cuenta, - sentencia respecto de la cual el Tribunal Supremo en la suya de 17 de octubre de 2013 (Recurso número 2240/2012 (LA LEY 164227/2013)) desestimó un recuso de casación en unificación de doctrina-*

*" Respecto da primeira cuestión; No referente á procedencia da sanción o artigo 77 da Lei Xeneral Tributaria -actualmente o art. 183.1 Lei 58/2003- , dispon que as infraccións tributarias son sancionables mesmo a título de simple negligencia e neste sentido o Tribunal Central aplicou en numerosas ocasións a doutrina vertida polo Tribunal Constitucional na Sentenza de 26 de abril de 1990 , acordando a improcedencia de aplicar sancións tributarias nos supostos en que a falta de ingreso da débeda tributaria obedeza a unha incorrecta interpretación das normas aplicables, ocasionada pola escuridade destas, e por unha razoable discrepancia na devandita interpretación, premisa que non pode apreciarse que concorre no presente expediente, xa que a conduta do obrigado que a Inspección apreciou constitutiva de infracción tributaria grave en virtude do artigo 191.1, e 191.3 da LGT «a) Dejar de ingresar ...é a de non ter ingresado retencións respecto de determinadas cantidades satisfeitas a empregados que estaban suxeitas ao Imposto e á obriga de reter sobre as mesmas, sen que poida admitirse a existencia de dúbida razoable na interpretación dunha normativa*

*clara. Así, os distintos artigos da Lei do Imposto e do seu Regulamento que se expuxeron, recollen a suxeición das devanditas contías ao Imposto e á obriga de reter, son claros na súa redacción e non admiten máis interpretación que a que se desprende do seu tenor literal. Quedando polo tanto probada a concorrencia da conduta de culpabilidade necesaria e esixida no noso dereito tributario para sancionar, é preciso confirmar por este Tribunal a procedencia da sanción imposta (...)* "

*Tampoco se puede reprochar la conducta de la Administración tributaria al imponer una sanción global, pues la sanción que impone no lo es por cada uno de los hechos o motivos que se incluyen en la regularización, y por tanto no se veía obligada a motivar de forma individualizada la culpabilidad respecto de cada uno de estos hechos y motivos. La sanción se impone por la conducta resultante del incumplimiento de las normas que obligan a practicar las retenciones sobre cada una de las cantidades que la liquidación califica de rendimientos y utilidades percibidas por el socio, por las razones expuestas en el acto liquidatorio, razones que se traducen en su consideración como rendimientos de capital mobiliario al amparo de lo dispuesto en los artículos 23.4 e ) y 23.1 del Real Decreto Legislativo 3/2004 (LA LEY 372/2004), y frente a lo cual en el marco de ese procedimiento liquidatorio, era la actora la que tenía que alegar y demostrar lo contrario.*

*Y por último, tampoco se ha vulnerado el principio de " non bis in ídem". En efecto, ya la STC 77/1983, de 3 de octubre (LA LEY 205-TC/1984), puso de manifiesto que este principio determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto a unos mismos hechos, y conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y la calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos "pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado" (en el mismo sentido STC 25/1984 (LA LEY 8592-JF/0000), de 21 de mayo).*

*Pero es que en el presente caso los hechos por los que la actora ha sido sancionada en uno y otro procedimiento, en el procedimiento sancionador derivado de la regularización del impuesto de sociedades, y en el procedimiento sancionador derivado de la regularización de las retenciones e ingresos a cuenta no practicadas, han sido enjuiciados y calificados con arreglo a distintas normas, imponiéndose pues sendas sanciones por la transgresión de normas diferentes. Lo que se impugna en este caso es la sanción derivada de la liquidación de retenciones a cuenta, y lo que se sancionó en el expediente sancionador derivado de la regularización de impuesto de sociedades, ha sido una incorrecta deducción de gastos.*

*Por todo ello, el recurso ha de ser desestimado."*

Pues bien, el motivo referente a la arbitrariedad y falta de motivación achacada tanto a la actuación inspectora como a los órganos económico-administrativos debe ser rechazada para lo cual, nos remitimos, en primer lugar, a la Sentencia del T.S.J de Galicia, Fundamento de Derecho Segundo.

En segundo lugar, consta en el expediente el Acta de Inspección A0271590633 de 16 de junio de 2009, y el Informe de Disconformidad al que áquella se remite (apartado Tercero pág.8/11) donde se determinan los ingresos y gastos declarados así como los datos que se modifican y las razones tanto del incremento de los ingresos como la no deducibilidad de los gastos.

Y es que, como señala la sentencia anteriormente citada, el informe ampliatorio completa la motivación del acta STS de 11 de junio de 2012 , F.J 3, criterio ya sentado en la STS de 27 de octubre de 2011, RC 6131/2008 (LA LEY 228974/2011) , aunque en ésta se niegue que goza de la presunción de legalidad dicho informe.

Y todo ello, teniendo en cuenta que el acta es una mera propuesta de la regularización a practicar, siendo en ésta el elemento determinante el Acuerdo de liquidación( nos remitimos a la STS de 27 de

octubre de 2011 ), en este caso de 29 de octubre de 2009 , Acuerdo respecto del que ,casualmente, la recurrente no formula objeción alguna en su escrito rector.

Y dicha motivación, sin evidente finalidad sanatoria, se deriva también de la resolución del TEAR de 24 de noviembre de 2010, Fundamentos de Derecho III, IV, y V, así como por la resolución recurrida, Fundamentos de Derecho Segundo a Sexto, ambos incluidos, que reproducimos a continuación:

" Segundo : La primera cuestión a resolver es la relativa a si el acta se encuentra suficientemente motivada o si por el contrario, omite los elementos esenciales a que se refiere el artículo 153 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) General Tributaria, resultando insuficiente que dichos elementos sean recogidos en el informe ampliatorio.

La recurrente alega que en el acta de disconformidad objeto de la reclamación han sido omitidos por completo los elementos de hecho que motivaron su regularización. En los gastos que se consideran no deducibles no se identifican los gastos a los que se refiere, ni la razón por la que no están correlacionados con los ingresos, ni los motivos en los que la Inspección funda su criterio. Según la recurrente para el TEAR resulta del todo irrelevante que los elementos esenciales de la regularización hayan sido trasladados desde el acta - que es donde obliga la norma de forma expresa- al informe ampliatorio. El hecho de que al tiempo de ser comunicada el acta lo sea también el informe ampliatorio, en donde constan con mayor detalle los elementos de la regularización, no subsana la deficiencia padecida en el acta con la omisión, pues solo el acta, y no el informe, goza de la presunción de veracidad, razón por la que deben tener un contenido mínimo imprescindible.

Dispone el artículo 153 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) General Tributaria:

*"Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones:*

*(...)*

*c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización(...)"*

El artículo 188 del Real Decreto 1065/2007 (LA LEY 9196/2007) de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, dispone en su apartado 2:

*"2. En el acta de disconformidad se expresarán con el detalle que sea preciso los hechos y fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización. Los fundamentos de derecho serán además objeto de desarrollo en un informe ampliatorio que se entregará al obligado tributario de forma conjunta con el acta (...)"*

En el acta A02 NUM002 incoada al obligado tributario en fecha 16/06/2009 se hace constar las rentas declaradas por el contribuyente en cada uno de los ejercicios comprobados, se indica la actividad declarada por éste, se señala que las bases imponibles han sido fijadas por el método de estimación directa, se indican los ingresos y gastos declarados, así como los datos que se modifican y las razones tanto del incremento de los ingresos como de la no deducibilidad de determinados gastos. Formula la propuesta de liquidación y cita las normas aplicadas señalando que en el informe ampliatorio al acta se detallan los hechos y fundamentos de derecho en que se basa la propuesta de regularización contenida en el acta.

Por lo tanto el acta recoge los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo; si bien éstos están ampliamente detallados en el informe ampliatorio que se emite y se entrega acompañando al acta de disconformidad, no determina invalidez alguna.

El TEAC en Resolución RG 1270/2010 de 18/12/2012 establece en su F.D. 3º:

(...)

A estos efectos, es necesario tener en cuenta, que para apreciar indefensión en el contribuyente por falta de motivación del Acta, no debe analizarse sólo ésta, sino que también es necesario analizar el informe ampliatorio que la acompaña.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en numerosas ocasiones ( SSTS 09/06/2005, RC 7864/00 (LA LEY 10157/2006) ; 03/04/2006, RC 3795/01 (LA LEY 62778/2006) ; 11/05/2006, RC 3393/01 (LA LEY 77233/2006) ; 25/06/2009, RC 9180/03 (LA LEY 187306/2009) ; 07/06/2010, RC 1909/05 (LA LEY 237024/2010) ; 29/03/2012, RC 203/09 ; 02/04/2012, RC 411/09 (LA LEY 46655/2012) ; 11/06/2012, RC 588/2009 (LA LEY 79182/2012) ) en las que se reconoce al informe ampliatorio virtualidad para completar la motivación de las actas de inspección, satisfaciendo el objetivo de que el sujeto pasivo tenga un cabal conocimiento de la regularización practicada, de su contenido, alcance y razones que la justifican.

Pues bien, en el supuesto que ahora enjuiciamos concurre esta circunstancia que permite negar la existencia de indefensión en la actora. Como hemos visto, el acta ha sido oportunamente completada por un informe ampliatorio, que, fue comunicado a la entidad.

Por todo lo anterior, en el caso presente, no puede apreciarse la falta de motivación que se alega por la entidad respecto del Acta de referencia. En este caso se considera que la motivación tanto del acuerdo de liquidación, como del Acta y del Informe ampliatorio es suficiente y permite al interesado conocer todos los elementos que constituyen su decisión, pronunciándose sobre todas las cuestiones planteadas.

Tercero: La siguiente cuestión a resolver es la relativa a la posible incongruencia en la motivación.

Alega la recurrente que mientras que en el acta de disconformidad se refiere a gastos no correlacionados con los ingresos en base a los establecido en el artículo 14.1.e) del TRLIS, que es relativo a donativos y liberalidades, en el informe ampliatorio no se hace mención al artículo 14.1.e) ni al concepto donativos o liberalidades, sino que parte del artículo 10.3 TRLIS para acceder a las normas contables de correlación de gastos con los ingresos.

Para este Tribunal, tanto en el acta como en el informe ampliatorio el motivo de considerar los gastos como deducibles es que éstos no están correlacionados con los ingresos.

Así, en el acta, después de transcribir el artículo 10,3 TRLIS se señala lo siguiente: *"Por tanto, dado que el TRLIS asume los criterios contables para la determinación de la base imponible de los sujetos pasivos, a efectos de la cuantificación de la base imponible, no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles, tal y como se detalla en el informe ampliatorio, que acompaña a este acta, al no estar correlacionados con los ingresos, (en base a lo establecido en el artículo 14.1. e) del TRLIS), gastos contables por importe de 383.388,27 euros en el ejercicio 2005 y 501.252,73 euros en el ejercicio 2006."*

El artículo 14.1 TRLIS dispone: *"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:*

(...)

*e) Los donativos y liberalidades.*

*No se entenderán comprendidos en este párrafo 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 promocional directa o indirectamente, la venta de bienes o prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos."*

Por lo tanto la remisión que se hace en el acta a este artículo es debido a que en este apartado se hace referencia a la regla general de que para que un gasto sea deducible debe estar correlacionado con los ingresos, de tal manera que los donativos y liberalidades no son deducibles al incumplir este

requisito.

En el informe ampliatorio, al igual que en el acta se transcribe el artículo 10.3 TRLIS, señalando posteriormente que uno de los principios de contabilidad incluidos en el Plan General Contable es el de Correlación de ingresos y gastos.

Del expediente se desprende que no se han aportado pruebas a lo largo del procedimiento de comprobación que justifiquen la necesidad de los gastos para la obtención de ingresos, siendo el fundamento tanto del acta como del informe ampliatorio el incumplimiento del principio de correlación de ingresos y gastos, por lo que ha de confirmarse la regularización así fundamentada.

Cuarto: Aduce además la interesada que la fundamentaron debería haberse basado en el artículo 14.1.a) TRLIS y no en el artículo 14.e) TRLIS.

Tal como se ha señalado en el F.D. 3º la remisión que se hace en el acta al artículo 14.e) TRLIS es debido a que en este apartado se hace referencia a la regla general de que para que un gasto sea deducible debe estar correlacionado con los ingresos.

La regularización que se practica a la sociedad por el concepto Retenciones / Ingresos a cuenta de capital mobiliario se realiza al amparo de los artículos 23.4.e) y 23.1 a) 4º y 101.2 del TRLIRPF.

Existen una serie de gastos contabilizados como tales en la sociedad y así declarados, que la Inspección entiende como no deducibles, pues tienen una repercusión directa en la persona de D. Alejo , ya que se trata de gastos personales que suponen para él la obtención de un beneficio o utilidad que viene derivado exclusivamente de su condición de socio. Estos gastos para el perceptor tienen la consideración de rendimientos de capital mobiliario en base al artículo y 23.1 a) 4º del TRLIRPF, ya que indica que tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario *"cualquier otra utilidad distinta de las anteriores procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe."*

Efectivamente, estos gastos tienen la consideración de retribución de fondos propios, pues vienen derivados exclusivamente de la condición de socio el incumplimiento del principio de correlación de ingresos y gastos, y no serían deducibles conforme al artículo 14.1.a) TRLIS.

Sin embargo, la fundamentación tanto del acta como del informe no deja de ser correcta por ello, puesto que se basan en el incumplimiento del principio de correlación de ingresos y gastos y dado que existe en este caso una retribución derivada exclusivamente de la condición de socio, estos gastos para la entidad no están correlacionados con los ingresos tal como señalan tanto el acta como el informe ampliatorio.

Procede, por tanto, a juicio de este Tribunal, desestimar la alegación presentada.

Quinto: La siguiente cuestión es la relativa a si la Administración debe probar que los gastos no están correlacionados con los ingresos.

Este Tribunal, en Resolución RG 3158/2008 de 16/04/2009

señala:

(...)

En relación con las alegaciones relativas a la deducibilidad de determinados gastos debe señalarse que es un principio tradicional de nuestro derecho tributario 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.

La Inspección considera que se trata de gastos cuya correlación con los ingresos de la entidad no ha sido demostrada al tratarse de gastos personales del administrador. Por su parte, la entidad aduce que no existe razón para mantener su no deducibilidad, ya que están relacionadas con la actividad de la empresa.

En relación con esta cuestión, ha de comenzarse exponiendo que este Tribunal Central ha tenido ya ocasión de rechazar, entre otras muchas en resolución de 6 de mayo de 2005, el planteamiento conforme al cual el hecho de que un gasto se haya computado para determinar el resultado contable supone una presunción de deducibilidad que tendría que destruir la Administración. Ciertamente que la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995) del Impuesto sobre Sociedades, a diferencia de o que ocurría con la Ley 61/1978 (LA LEY 2494/1978), no recoge el requisito de la necesidad del gasto; pero este Tribunal no comparte la interpretación sustentada por la interesada: que en la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995) el hecho de que un gasto se haya computado para determinar el resultado contable, supone una presunción de deducibilidad que tendría que destruir la Administración. Como se ha manifestado entre otras en resolución de 8 de abril de 2005 este Tribunal Central respecto a este principio de correlación de ingresos y gastos que consagra la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995): *7a relación de gasto e ingreso ha de ser inmediata o directa en el sentido de que el gasto ha de ser causa eficiente del ingreso y esta la causa final de aquel, sin que, por consiguiente, pueda aceptarse la trascendencia tributaria de motivaciones lícitas pero inconcretas*".

En el presente caso las partidas de gastos regularizados por la Inspección no están directamente relacionados con los ingresos ya que del análisis de los mismos se desprende que se trata de gastos de los que difícilmente pueda predicarse que estén relacionados con la actividad de la empresa tanto en cuanto a la utilización particular por el administrador de la sociedad de un automóvil (Jaguar), reparaciones con él relacionados, así como las dotaciones contables de amortización del mismo. Asimismo, respecto de los gastos de viajes y otros que en el expediente constan, no queda debidamente acreditado por el interesado la relación con los ingresos de la entidad, debiéndose reiterar que no debe ser la Inspección quien pruebe la no deducibilidad del gasto sino que es el interesado el que debe probar de forma razonable su vinculación con la actividad propia de la entidad a tenor de lo dispuesto por los artículos 114 de la Ley 230/1963 (LA LEY 63/1963) y 105 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) .

En conclusión pues, no cabe aceptar en relación con estos importes la pretensión de la redamante, confirmando el ajuste practicado por la Inspección.

En nuestro caso, la Inspección determina que los gastos no son deducibles al considerar suficientemente acreditado que los gastos sean necesarios para la obtención de ingresos. Por lo tanto corresponde a la parte interesada y no a la Inspección probar que los gastos están correlacionados con los ingresos y por lo tanto son deducibles.

Sexto: La siguiente cuestión es la relativa a que hasta la comunicación de las actas no se conoce la opinión de la Inspección ni el criterio que va a adoptar en interpretación de toda a documentación aportada en las comparecencias.

En base al artículo 99.7 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) : *"Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias."*

La propuesta de liquidación se contiene en el acta, por lo que modo de actuación de la Inspección en el procedimiento es correcto.

En cuanto a que falta motivación que justifique la deducibilidad de los gastos, la recurrente alega:

- En cuanto al alquiler del Jet privado, alega que la Inspección no individualiza cada partida de gasto, con expresión de los pasajeros, origen y destino, e incluso fechas, exponiendo las razones concretas

de su rechazo. Alega que estos gastos se refieren a una pluralidad de viajes que se produjeron a lo largo de dos años a múltiples destinos, de los que se informó a la Inspección, y en los que los pasajeros no fueron siempre las mismas personas.

Como hemos señalado en el F.D. 5º, corresponde a la parte interesada, una vez cuestionados los gastos, probar que éstos están correlacionados con los ingresos.

El representante de la entidad aporta un escrito en el que se manifiesta que el alquiler del jet es debido, por una parte, a viajes que realiza a las instalaciones de UMBRO y por otra parte, para realizar viajes para negociar futuros contratos.

La Inspección no los considera deducibles puesto que en la cláusula 4.6 del contrato suscrito con Umbro consta que *"el patrocinador reembolsará al jugador directamente todos los costos (incluyendo viaje, hotel y comidas razonablemente incurridos por el jugador en conexión con las apariciones personales, las sesiones fotográficas o actividades relacionadas con las cláusulas anteriores."* En cuanto a los viajes para negociar futuros contratos tampoco observa la Inspección correlación entre los gastos y los ingresos.

La concreta individualización de cada viaje correspondería a la parte interesada si considera que algunos de estos viajes están relacionados con los ingresos. Sin embargo la parte interesada no aportó ninguna prueba que pruebe lo señalado anteriormente.

-Cabe señalar lo mismo en cuanto los gastos de viaje. Respecto de éstos manifiesta el representante de la entidad que se producen para asistir a reuniones con la finalidad de conseguir contratos publicitarios, pero aparte de esta manifestación no aporta ninguna prueba de que estén relacionados con los ingresos.

-En lo relativo a los gastos de ropa y vestimenta alega la recurrente que la Inspección no individualiza las partidas reales que rechaza, ni identifica los bienes que componen las partidas contables que considera no deducibles.

Sin embargo es la parte interesada la que si cree que alguna partida si está correlacionada con los ingresos es la que debe identificarla, no correspondiendo esta prueba a la Inspección.

-Lo mismo ocurre con las amortizaciones de determinados bienes. La reclamante no aporta ninguna prueba de su afectación a la actividad empresarial.

Por todo lo señalado, no puede apreciarse la falta de motivación que se alega por la entidad respecto del Acta de referencia".

Y de esos razonamientos, que esta Sala comparte, se desprende que en absoluto ha existido ni falta de motivación ni arbitrariedad en la actuación de la Administración; que el recurrente ha tenido perfecto conocimiento de la regularización practicada, pudiendo recurrir contra la misma (su escrito de demanda es de 42 páginas), por lo que no existe indefensión alguna y que aquella se basa, en todo caso, en una única fundamentación, que los gastos regularizados no están correlacionados con los ingresos de la entidad.

Añadir, por último, a efectos de apreciar que no ha existido indefensión, que la parte no formuló alegación alguna ante la Inspección en el trámite de audiencia posterior al acta y que no se cita por la actora precepto legal alguno por el que la Inspección tenga que ir comentando con el sujeto pasivo las conclusiones a las que va llegando, como resalta la contestación a la demanda. Si es así, el referido motivo debe ser desestimado.

**CUARTO.-** Igual suerte debe correr el segundo de la demanda, al ser evidente, como resalta el TJS de Galicia, en su Fundamento de Derecho Segundo, así como el TEAC en su Fundamento de Derecho Quinto que la carga de la prueba de que los gastos están relacionados con los ingresos pesa sobre el contribuyente y no sobre la Inspección.

De igual manera, lo tiene declarado recientemente el T.S. Así, por ejemplo en STS de 21 de febrero de 2013( RC 1978/2010 (LA LEY 14450/2013) ) FJ5, se señala que " *Quien pretenda beneficiarse de la deducción de unos gastos debe acreditar no sólo su realidad sino también que fueron necesarios. Y la noción de estos gastos necesarios va referida a aquellos gastos del obligado tributario ocasionados como consecuencia de su actividad ineludibles para su desarrollo económico y financiero e íntimamente relacionados con el objeto social de forma que su incidencia en el desenvolvimiento empresarial los hace inexcusables*" , y como ha declarado la STS de 17 de septiembre de 2014, RCU 29/2003 ,FJ4, "La existencia de tales facturas con todos los requisitos legales otorga una presunción sobre la realidad del gasto, pero en modo alguno puede considerarse por sí sola, acreditativa de la realidad material del gasto que representan".

Téngase en cuenta, que en STS de 28 de septiembre de 2012, RC 6508/2009 (LA LEY 152394/2012) , FJ6, se declara que corresponde al sujeto pasivo la carga de acreditar no sólo la realidad de un pago o gasto, sino cuando menos, su correlación con los ingresos, de cara a obtener su deducción en el Impuesto sobre Sociedades.

De igual manera la STS de 11 de abril de 2013, RC 2414/2010 (LA LEY 31345/2013) , FJ 3 y STS de 17 de abril de 2013, RC 1836/2010 (LA LEY 27544/2013) , FJ 3.

Y ya en el Acuerdo de liquidación, pág. 17 de 20, se precisaba que la recurrente no había desvirtuado la propuesta de la Inspección, debiendo resaltar esta Sala, que en el presente recurso no se ha solicitado por la actora el recibimiento a prueba del mismo.

Respecto de la flexibilidad del gasto, cabe indicar, que el Alto Tribunal ha declarado que en la Ley de 1995, cualquier gasto real o supuesto será deducible si resulta necesario para la obtención de los ingresos ( STS de 28 de junio de 2012, RC 1585/2009 (LA LEY 106811/2012) ,FJ4 y STS de 18 de octubre de 2012, RC 950/2009 (LA LEY 158794/2012) , FFJJ 5 y 6).

En consecuencia, el motivo decae.

**QUINTO.** Procede, a continuación, entrar a examinar cada uno de los gastos cuya deducción ha sido denegada.

-Jet privado y gastos de viaje.

En el informe ampliatorio, se recoge que en el contrato firmado con Umbro S.L el 8 de julio de 2014, cláusula 4.6 consta, que " el patrocinador reembolsará al jugador directamente todos los costes ( incluyendo viaje, hotel y comidas) razonablemente incurridos por el jugador en conexión con las apariciones personales, las sesiones fotográficas o actividades relacionadas en las cláusulas anteriores". Por lo tanto, el documento emitido por dicha entidad( pág 7 de 39 del Informe de Disconformidad) certificando que el jugador se ha desplazado a las instalaciones de dicha entidad en un número "indeterminado de ocasiones" durante los años 2005 y 2006, no puede servir de fundamento para los gastos referidos.

Algo parecido sucede con la reunión con Interstar Deporte Valencia( en fecha 29 de octubre de 2006) y con el certificado del Málaga Club de Fútbol, certificando que la recurrente ha asistido a tres reuniones en la sede del Club motivadas por la negociación de actos publicitarios con la marca Umbro( pág 7/39 del Informe de disconformidad) si se tiene en cuenta, como afirma el escrito rector ( pág.9), que su importe, el de los viajes, de 225.120,84 euros en 2005 y 327.128,02 en 2006, con la compañía Netjets y de 8.111,96 euros en 2005 y 46.958 en el año 2006 en compañías regulares y en SKO Aviación, no parece compatible con una gestión empresarial razonable, refiriéndonos, en este caso, al resto de las reuniones a las que alude la demanda.

En todo caso, y como antes hemos señalado, era a la parte a quien correspondía acreditar cada uno de los desplazamientos, teniendo en cuenta, además, las numerosas posibilidades de desplazamiento que existen en la actualidad, incluso respecto de los otros viajes a los que hace referencia el escrito

rector (pág.10).

En cuanto al otro negocio subyacente, no existe tampoco prueba alguna en el recurso.

-Gastos de ropa y vestimenta.

El escrito rector se limita a señalar que corresponde a la Inspección probar la falta de correlación de los ingresos y los gastos. Nos remitimos, por tanto, a lo antes señalado, debiéndose añadir que, como indica la representación del Estado, no se ha acreditado qué partidas venían determinadas por una necesidad que excediera de la que afecta a cualquier persona de ir correctamente vestido.

-Palco Vip.

Aquí la Inspección (pág 32 de 39 del citado Informe) considera gasto fiscalmente deducible el coste de los asientos que son posteriormente alquilados, consideración que hacemos nuestra, al faltar toda prueba sobre el uso no privativo del citado palco.

-Vehículos.

La Inspección considera respecto del vehículo Aston Martin, del que la actora realiza un arrendamiento por importe de 154.766, 97 euros, que el mismo no está destinado al desarrollo de la actividad de la recurrente, no admitiéndose el gasto correspondiente a la amortización del leasing y todos los gastos relacionados con aquel vehículo.

Dado que el escrito rector se limita a afirmar la función sanatoria de las reclamaciones económico administrativas respecto de las actuaciones de la Inspección, nos remitimos a lo anteriormente señalado, desestimando, por tanto, dicha alegación.

-Amortizaciones. Se insiste en la falta de motivación de la Inspección, y esta Sala debe remitirse a lo anteriormente expuesto sobre la falta de correlación de los ingresos y los gastos. Piensese, que existía en este caso, por importe de 2.860,47 euros, un gasto de fecha 03/05/2006, por la adquisición de un dormitorio infantil.

En suma, debe desestimarse el motivo.

**SEXTO.-** En el siguiente, se alude a la posible contradicción entre el Acta de Inspección y el Informe de Disconformidad y que se aplican distintos preceptos legales como fundamento de la regulación.

Tampoco puede estimarse este motivo pues la base de la regularización se basa en la falta de correlación de los ingresos y los gastos, lo que en absoluto es inaceptable para entender que constituyen liberalidades que realiza la sociedad a favor del socio.

Y en ambos documentos (pág 7/11 del Acta y 24/39 del Informe de disconformidad) se reseña el artículo 10.3 de la LIS .

Por otra parte, no podría aceptarse, en el caso que nos ocupa, la invocación del artículo 14.1.a) de la LIS .

" 1) No tendrán la consideración de gastos deducibles:

a) Los que representen una retribución de fondos propios" partiendo de la falta de correlación antes señalada y al margen de que para el socio, según se ha visto al reproducir parcialmente la Sentencia del T.S.J de Galicia, y señala el propio Informe de Disconformidad, pág 36 de 39, tengan, de acuerdo con lo establecido en el artículo 23.1.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , la consideración de rendimientos de capital mobiliario

Y todo ello aunque en el Acuerdo de liquidación ( pág 17 de 20) se cite, junto al artículo 14.1.e. del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004) el mencionado apartado a) del referido artículo.

Por ello, el motivo debe rechazarse.

**SÉPTIMO.-** En lo que respecta a la aplicación de las reglas de las operaciones vinculadas hacemos nuestras las consideraciones antes reproducidas del T.S.J de Galicia, que en el Fundamento de Derecho Sexto, aborda la misma cuestión.

**OCTAVO.-** Resta examinar la sanción, respecto de la que, en suma, se aduce la falta de motivación y la vulneración del principio non bis in idem. Como de ésta última cuestión se pronuncia la sentencia del citado Tribunal nos remitimos a la misma, y en concreto, a su Fundamento de Derecho Séptimo.

Por tanto, resta analizar si dicha sanción está debidamente motivada, exponiendo, en primer lugar la última doctrina jurisprudencial.

SSTS de 18 de julio de 2013 (RC 2424/2010 (LA LEY 111001/2013), FJ 4º), 1 de julio de 2013 (RC 713/2012 (LA LEY 107541/2013), FJ 5º), 30 de mayo de 2013 (RC 4065/2010 (LA LEY 64904/2013), FJ 4º), 7 de febrero de 2013 (RC 5897/2010 (LA LEY 5948/2013), FJ 8º), 28 de enero de 2013 (RCUD 539/2009 (LA LEY 2821/2013), FJ 4º), 20 de diciembre de 2012 (RCUD 210/2009 (LA LEY 203490/2012), FJ 6º), 13 de diciembre de 2012 (RC 3437/2010 (LA LEY 212284/2012), FJ 4º), 10 de diciembre de 2012 (RC 4320/2011 (LA LEY 191281/2012), FJ 4º), 2 de julio de 2012 (RC 4852/2009 (LA LEY 97306/2012), FJ 3º) y 28 de junio de 2012 (RC 04/2009 , FJ 4º).

**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 (LA LEY 63/1963) es insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española (LA LEY 2500/1978) 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 (LA LEY 63/1963)[actual artículo 179.2 Ley General Tributaria de 2003 (LA LEY 1914/2003)], 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 (LA LEY 63/1963) establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" el vigente artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria de 2003 (LA LEY 1914/2003) 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 (LA LEY 63/1963), y debe entenderse que reclama, asimismo el actual artículo 183.1 de la Ley General Tributaria de 2003 (LA LEY 1914/2003), 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 (LA LEY 2500/1978) y 25.1 de la Constitución española (LA LEY 2500/1978), 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 (LA LEY 205101/2013), FJ 4º) y 10 de diciembre de 2012 (RC 563/2010 (LA LEY 191297/2012), FJ 3º, y 4320/2011 , FJ 4º).

**Determinación de la culpabilidad a través de las circunstancias descritas en el acuerdo sancionador.** STS de 28 de abril de 2014 (RCUD 1994/2012 (LA LEY 51017/2014)).

«(...) La culpabilidad es también un requisito necesario para considerar procedente una sanción tributaria que debe tener su reflejo en la motivación de la resolución sancionadora. Como ha reiterado la jurisprudencia de esta Sala, la culpabilidad del sujeto infractor no queda acreditada con la mera reiteración del tipo, ni puede sancionarse con la mera referencia al resultado.

Ahora bien, para determinar, en cada supuesto, si la resolución administrativa

sancionadora cumple o no con la exigencia de motivar la culpabilidad es necesario tener en cuenta tanto las circunstancias fácticas que aquella contempla como las normas tributarias que aplica.

Y, a este respecto, aunque no puede ser suficiente la mera afirmación de voluntariedad en la conducta- incluso acompañada de la no apreciación de circunstancias que excluyan la responsabilidad- debe, sin embargo, considerarse, en el presente caso, bastante la descripción de conductas que realizan las resoluciones sancionadoras que no son concebibles sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia. Esto es, las inexactitudes y la situación de la contabilidad de la empresa Aldamar que reflejan los actos administrativos que se enjuician solo pueden explicarse por la concurrencia del elemento de voluntariedad y de la omisión de la conducta exigible que configuran la culpabilidad» (FJ 5º)".

**En** STS, de 30 de abril de 2015, RC 3372/2012 (LA LEY 60652/2015), **FJ 5, se declara:**

"Si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [ sentencia de 16 de marzo de 2002 (casa. 9139/96 ), FJ 3º), cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 ( casa. unif. doct.146/04 , FJ5º)".

En el Acuerdo de Resolución del Expediente Sancionador de 29 de octubre de 2009, a la hora de justificar la culpabilidad de la actora se señala:

"La Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) exige un mínimo grado de negligencia en la comisión de las infracciones tributarias: el artículo 183.1 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) señala que «Son infracciones tributarias las acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en ésta o en otra ley». Es suficiente, pues, un comportamiento negligente por parte de los obligados tributarios para poder calificar su conducta como una infracción tributaria, habiendo señalado el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante. TEAC), entre otras, en Resolución de 10/02/2000 (R.G. 5012/1999, 5013/1999 y 5014/1999, acumulados), que dicho comportamiento negligente «... 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». No es necesario, pues, un ánimo de defraudar, ni un ánimo de ocultar hechos a la Hacienda Pública, sino que es suficiente con que la conducta del obligado tributario ponga de manifiesto un cierto desprecio hacía los deberes que le impone la norma.*

Pues bien, esa culpabilidad se aprecia con claridad en el comportamiento del obligado tributario puesto que debía haber sido especialmente cuidadoso y diligente en la determinación de la base imponible de cada uno de los ejercicios por cuanto, por la actividad empresarial realizada, era conocedor de la normativa reguladora de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades y que por la naturaleza de los mismos en ningún caso podían ser considerados como afectos a su actividad y directamente relacionados con sus ingresos sino que eran de carácter personal y de utilidad exclusiva de su único socio y administrador por lo que debía haberse abstenido de incluirlos en sus declaraciones por el Impuesto, cosa que no hizo, dando lugar con su conducta a determinar resultados a devolver, siéndole hecho efectivo el correspondiente a 2005, con el consiguiente perjuicio para el Tesoro Público.

Todo ello supone una actuación negligente en el cumplimiento de sus deberes fiscales que no puede ampararse en una interpretación razonable ni en ninguna otra de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en los artículos 179.2 y 3 de la LGT . Considerando que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa, o cuando menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LA LEY 1914/2003) ."

Pues bien, a juicio de la Sala dicha sanción cumple los estándares establecidos por el Alto Tribunal para entender que se encuentra debidamente motivada la culpabilidad de la actora.

Procede, por tanto, la desestimación de este motivo y, por ende, la del presente recurso.

**NOVENO.-** Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA (LA LEY 2689/1998) procede imponer las costas al recurrente, de acuerdo con el criterio del vencimiento.

## 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:

Debemos **DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad Chelmi Vigo S.L contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 31 de enero de 2013, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos en todos sus extremos por ser ajustada a derecho. Con imposición de costas a la recurrente.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LA LEY 1694/1985) .

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 Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

