



## Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 13 May. 2010, rec. 181/2007

Ponente: Navarro Sanchís, Francisco José.

Nº de Recurso: 181/2007

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

PRESCRIPCIÓN. Del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Cómputo de plazos. Extemporaneidad del acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras que produce que la Administración quede privada del beneficio de la interrupción de la prescripción. Transcurre un plazo superior a cuatro años en relación con los periodos 1998 y 1999, no así respecto al ejercicio 2000. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Deuda tributaria. Deducción por inversiones en medio ambiente. Incumplimiento de requisitos. Falta de acreditación. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Actuaciones no sancionables. Falta de motivación suficiente del acuerdo sancionador. Nulidad de las sanciones impuestas.

Normativa aplicada

### TEXTO

#### SENTENCIA

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 181/07 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha promovido la Procuradora Doña Isabel Juliá Corujo, en nombre y representación de la sociedad mercantil LAJO Y RODRÍGUEZ, S.A., frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico- Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía litigiosa es, globalmente considerada, de 622.785,19 euros, si bien únicamente la cuota correspondiente al ejercicio 1999 supera la cantidad de 25 millones de pesetas -en la actualidad, su equivalente en euros-. Es ponente el Ilmo. Sr. Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS, quien expresa el criterio de la Sala.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Por la sociedad recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo, por escrito de 30 de abril de 2007, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2007, desestimatoria de las reclamaciones deducida en única instancia contra los acuerdos de liquidación adoptados el 1 de julio de 2005, por la Oficina Nacional de Inspección, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998, 1999 y 2000, y contra los acuerdos de imposición de sanción en relación con el mismo impuesto y ejercicios. Se admitió a trámite el recurso por providencia de 17 de mayo de 2007, en que se reclamó el expediente administrativo.



**SEGUNDO.-** En el momento procesal oportuno, la actora formalizó la demanda por escrito de 30 de julio de 2007, en que, tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, suplica la estimación del recurso y la anulación de los actos impugnados, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico.

**TERCERO.-** El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el día 19 de octubre de 2007, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso, por ser ajustadas a Derecho las resoluciones impugnadas.

**CUARTO.-** No solicitado ni recibido el proceso a prueba, ni tampoco interesada por ninguna de las partes la celebración del trámite de conclusiones orales o escritas, la Sala señaló, por providencia, la audiencia del 6 de mayo de 2010 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

**QUINTO.-** En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

### FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.-** Constituye el objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2007, desestimatoria de las reclamaciones deducida en única instancia contra las acuerdos de liquidación adoptados el 1 de julio de 2005, por la Oficina Nacional de Inspección, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998, 1999 y 2000, y contra los acuerdos de imposición de sanción.

**SEGUNDO.-** Para una mejor comprensión de las cuestiones planteadas en el presente proceso, es conveniente reseñar determinados datos de hecho relevantes en relación con las vicisitudes del procedimiento administrativo y la vía económico-administrativa:

a) Con fecha 1 de febrero de 2005, la Oficina Nacional de Inspección incoó a la citada entidad las actas A02 (de disconformidad) nº 70955781 (IS 1998); 70955790 (IS 1999); y 70955806 (IS 2000) por el concepto Impuesto sobre Sociedades. De ellas se deducen, en síntesis, los siguientes datos de relevancia:

1º Las actuaciones se iniciaron el día 20 de marzo de 2003. A efectos del plazo máximo de 12 meses establecido en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, del tiempo total transcurrido no se deben computar las siguientes dilaciones imputables al contribuyente: de 29 de julio de 2003 a 16 de septiembre de 2003, por solicitud de aplazamiento del obligado tributario; y de 1 de octubre de 2003 a 3 de diciembre de 2003, por falta de aportación de datos. Por acuerdo del Inspector Jefe de 22 de abril de 2004, notificado el 28 del mismo mes, el plazo máximo de duración se amplió a los 24 meses previstos en el apartado 1 del artículo 29 .

2º El sujeto pasivo había presentado las correspondientes declaraciones-liquidaciones, con un resultado de:



Ejercicio 1998: a devolver -14.089.605 pesetas (-84.680,23 euros). Fecha de devolución por el Estado, el 12 de noviembre de 1999 y por la Administración fiscal de Álava, el 9 de febrero de 2000.

Ejercicio 1999: a ingresar, 61.365.310 pesetas.

Ejercicio 2000: a ingresar, 97.620.781 pesetas.

3º Mediante diligencia de 13 de diciembre de 2004, se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia previo a las propuestas de resolución. El interesado presentó las alegaciones que estimó oportunas.

4º El acta correspondiente a 1998 tiene carácter de definitiva y las referidas a 1999 y 2000 el carácter de previas, dado que la Inspección no ha podido constatar la veracidad de la totalidad de las adquisiciones realizadas por el contribuyente, al encontrarse diversos proveedores denunciados por presunto delito de falsedad documenta, lo que ha motivado la remisión al Ministerio Fiscal del expediente del Impuesto sobre el Valor Añadido de LAJO Y RODRÍGUEZ, S.A. de este ejercicio, lo que no impide que se pueda llevar a cabo una liquidación provisional en la que en principio se admitan como gasto fiscal las compras a aquellos proveedores, sin perjuicio de lo que finalmente se liquide teniendo en cuenta las resoluciones de los Tribunales.

5º Los ajustes propuestos en las actas son:

Ejercicio 1998:

- No tienen la consideración de gastos deducibles los siguientes conceptos, cuyos importes se especifican: multas y sanciones, cuyos justificantes se hallan incorporados al expediente; y liberalidades, por gastos contabilizados en concepto de publicidad y relaciones públicas, al no haberse acreditado su correlación con los ingresos ni la finalidad del gasto, ni estar suficientemente justificados.

La entidad consignó una deducción por medio ambiente de 6.331.125 pesetas y como saldo pendiente, 14.623.279 pesetas. En la declaración correspondiente a 1997 no figuran saldos pendientes de aplicar por este concepto. De las consideraciones hechas en el Informe se concluye que la Inspección entiende que la empresa sólo puede aplicarse la deducción por las inversiones e importes que consigna, resultando una deducción admisible de 1.182.811 pesetas (7.108,84 euros) y no queda ninguna cantidad pendiente de aplicar en ejercicios futuros.

En virtud de lo apuntado, se propone una regularización con carácter definitivo, con una base imponible de 55.994.345 pesetas (336.532,79 euros) y una deuda a ingresar por importe de 50.741,60 euros, integrada de cuota e intereses de demora.

Ejercicio 1999:

- No tienen la consideración de gastos deducibles los siguientes conceptos, cuyos importes se especifican: multas y sanciones, cuyos justificantes se hallan incorporados al expediente; liberalidades, por gastos contabilizados como publicidad y relaciones públicas, al no haberse acreditado su correlación con los ingresos ni la finalidad del gasto, ni estar suficientemente justificados; y los contabilizados como



reparación y conservación, por tratarse de elementos de inmovilizado susceptibles de amortización, por lo que no procede admitir el gasto pero sí el importe relativo a la amortización.

- La entidad consignó una deducción por medio ambiente de 49.628.763 pesetas. De las consideraciones hechas en el Informe se concluye que la Inspección entiende que no procede aplicar cantidad alguna por las inversiones realizadas y no queda ninguna cantidad pendiente de aplicar en ejercicios futuros.

En virtud de lo apuntado, se propone una regularización con carácter provisional, con una base imponible de 439.024.360 pesetas (2.638.589,54 euros) y una deuda a ingresar por importe de 390.615,28 euros, integrada de cuota e intereses de demora.

Ejercicio 2000:

- No tienen la consideración de gastos deducibles los siguientes conceptos, cuyos importes se especifican: multas y sanciones, cuyos justificantes se hallan incorporados al expediente; liberalidades, por gastos contabilizados como publicidad y relaciones públicas, al no haberse acreditado su correlación con los ingresos ni la finalidad del gasto, ni estar suficientemente justificados; y gastos contabilizados como reparación y conservación, por tratarse de elementos de inmovilizado susceptibles de amortización, por lo que no procede admitir el gasto pero sí el importe correspondiente de amortización de los citados elementos y de los regularizados en el ejercicio 1999.

- La entidad consignó una deducción por medio ambiente de 19.672.616 pesetas. De las consideraciones hechas en el Informe se concluye que la Inspección entiende que tiene derecho en este ejercicio a una deducción de 1.969.592 pesetas y no queda ninguna cantidad pendiente de aplicar en ejercicios futuros.

En virtud de lo apuntado, se propone una regularización con carácter provisional, con una base imponible de 1.024.609.422 pesetas (6.158.026,65 euros) y una deuda a ingresar por importe de 130.494,05 euros, integrada de cuota e intereses de demora.

b) Presentadas alegaciones por la entidad, el Inspector Jefe Adjunto-Jefe de la Oficina Técnica de la O.N.I dictó tres acuerdos de liquidación el 1 de julio de 2005:

En el correspondiente a 1998, se confirma la propuesta del acta.

En la liquidación practicada respecto a 1999, se corrige la propuesta del acta en cuanto se admite la deducción por protección al medio ambiente, de 957.351 pesetas aplicada por la entidad en relación con determinado muro de hormigón para protección acústica. En consecuencia, resulta una deuda tributaria de 383.381,95 euros, integrada por cuota e intereses de demora.

En el acuerdo de liquidación del Impuesto, ejercicio 2000, se modifica asimismo la propuesta contenida en el acta, en relación con la deducción admitida en el ejercicio 1999, que ha de regularizarse en éste, al haberse denegado el 10 de noviembre de 2000 la certificación medioambiental de la Comunidad de Madrid.

En consecuencia, resulta una deuda tributaria de 137.795,93 euros, integrada por cuota e intereses de demora. Los acuerdos se notifican el 5 de julio de 2005.



c) Contra los citados acuerdos se interpusieron por la entidad hoy recurrente, el 28 de julio de 2005, sendas reclamaciones, en única instancia, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, donde recibieron nº de RG. 3461-05 (IS 1998), 3465-05 (IS 1999) y 3464-05 (IS 2000), que se tramitaron acumuladamente.

Puestos de manifiesto los expedientes, se formulan alegaciones el 24 de marzo de 2006, en el que, en síntesis, manifiesta la interesada:

Incumplimiento del plazo máximo establecido en el artículo 29 de la Ley 1/1998, que no puede ser justificado por las dilaciones imputables al contribuyente indicadas por la Inspección. Solicita, en consecuencia la anulación de las liquidaciones de los años 1998 y 1999, por caducidad y por haber prescrito el derecho de la Administración.

En cuanto al fondo del asunto, se manifiesta: en relación con los incrementos de la base por multas y sanciones, que se aceptaron durante el período de comprobación, por lo que no se alega nada. En relación con los gastos por relaciones públicas, que son correctas las cifras satisfechas por dicho concepto y que tienen una correlación directa o indirecta con los ingresos, sin constituir liberalidades -artículo 14.1.e) LIS-. En cuanto a las reparaciones y conservación -1999-, que se trata de renovación o conservación de lo existente; y en cuanto a las de en el año 2000, consiste en la renovación de piezas de una maquinaria, que en realidad constituyen una reparación. En cuanto a la deducción por inversiones medioambientales, manifiesta que la Inspección ha decidido unilateralmente cuando es deducible o no, y a continuación, un análisis de cada una de las deducciones practicadas por la Empresa.

Por último, expone su disconformidad al carácter provisional de las liquidaciones de los ejercicios 1999 y 2000, a diferencia de la de 1998, que tenía carácter definitivo, por lo que insta a que las primeras tengan esa misma naturaleza, así como que se acumulen a estos los recursos por los expedientes sancionadores.

d) El 15 de septiembre de 2005 se abrieron sendos expedientes sancionadores, por el procedimiento abreviado. El 19 de enero de 2006 se efectúan modificaciones de las propuestas iniciales. Notificadas éstas el 23 de enero de 2006 y formuladas alegaciones el 2 de febrero siguiente, el Inspector Jefe citado dictó, el 28 de febrero de 2006, tres acuerdos de imposición de sanción, en los siguientes términos:

Se consideran sancionables las conductas consistentes en deducirse de la base imponible determinados conceptos y, concretamente, los gastos por recargos, multas y sanciones penales y administrativas; de los donativos y liberalidades, se propone sanción en cuanto a los gastos respecto de los que no se ha aportado documento justificativo. En cuanto a las deducciones medioambientales, se considera sancionable respecto a aquellas en que la entidad no solicitó la certificación correspondiente. Se califica la conducta como infracción leve, al 50 %, sin que proceda la aplicación de ningún criterio de graduación. Las sanciones se notificaron el 2 de marzo de 2006.

e) El 24 de marzo de 2006, la interesada presentó contra los acuerdos sancionadores otras tantas reclamaciones, que se acumularon a las previamente presentadas contra los acuerdos de liquidación. Frente a tales sanciones se alega, en primer término, la prescripción del derecho a sancionar en todos los ejercicios, por superación del plazo de cuatro años, así como falta de culpabilidad por haberse contabilizado los gastos controvertidos y concurrir interpretación razonable de la norma.



f) Mediante acuerdo del TEAC de 2 de marzo de 2007, que ahora es objeto de impugnación jurisdiccional, se decidió lo siguiente: "1º Estimar en parte las reclamaciones RG.3464-05 y 3465-05, correspondientes a las liquidaciones por los ejercicios 1999 y 2000, en los términos expuestos en los fundamentos de derecho quinto, octavo, noveno y decimotercero, anulando las liquidaciones que serán sustituidas por otras en las que se tenga en cuenta lo expuesto en dichos fundamentos; 2º Desestimar la reclamación RG.3461-05, confirmando la liquidación impugnada; 3º Desestimar la reclamación RG.1559-06 (sanción 1998), confirmando el acuerdo sancionador impugnado; y 4º Estimar en parte las reclamaciones RG. 1560-06 (sanción 1999) y 1561-06 (sanción 2000), anulando las sanciones impuestas, como consecuencia de la estimación referida en el acuerdo 1º, que serán sustituidas por las que correspondan a las nuevas deudas liquidadas".

**TERCERO.-** La demanda plantea, en primer lugar, la prescripción del derecho a practicar las liquidaciones impugnadas, dado que el procedimiento de comprobación se ha prolongado por un tiempo superior al legalmente autorizado, motivo que, a su vez, se fundamenta en que el acuerdo de ampliación de las actuaciones habría sido extemporáneamente dictado, con la consecuencia de que el conjunto de actuaciones seguidas tras ese acuerdo carecen de efecto interruptivo de la prescripción, según lo establecido concertadamente en los apartados 1 y 3 de la Ley 1/1998 .

Aun cuando no se expresa en la demanda con la debida claridad, lo que se denuncia en el mencionado escrito es que la totalidad del procedimiento ha rebasado, en conjunto, los 24 meses que resultan de la suma del periodo máximo inicial establecido en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 y del tiempo resultante del acuerdo de ampliación.

Pese a la deficiente motivación de éste, en cuanto se justifica en la genérica concurrencia de causa legal, sin conectarla en absoluto con las circunstancias particulares bajo las que se ha desarrollado el procedimiento de comprobación, lo relevante aquí es que el acuerdo de ampliación de las actuaciones se adoptó tardíamente, cuando ya se había superado con creces el plazo de 12 meses inicialmente previsto, sin que a tales efectos sea admisible sumar a ese lapso temporal máximo el tiempo afectado por pretendidas dilaciones, como seguidamente analizaremos.

**CUARTO.-** El artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en relación con el plazo máximo de duración del procedimiento, dispone que "las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de 12 meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros 12 meses cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional (...)".



Como concreción de la previsión legal del art. 29.1 , los apartados siguientes señalan: "2. A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente.

3. La interrupción injustificada durante 6 meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.

4. A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones".

El desarrollo reglamentario del precepto se contiene en el Real Decreto en el artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), según la redacción que dada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero , por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. En especial, el artículo 31 bis, relativo al "Cómputo del plazo" señala lo siguiente: "Interrupciones justificadas y dilaciones imputables al contribuyente". "1. El cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, así como de las de liquidación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, por el tiempo que transcurra entre su petición o solicitud y la recepción de los mismos, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos o informes que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de doce meses.

b) Remisión del expediente al Ministerio Fiscal, por el tiempo que transcurra hasta que, en su caso, se produzca la devolución de dicho expediente a la Administración tributaria.

c) Cuando concurra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa.

2. A su vez, se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales.



3. El contribuyente tendrá derecho, si así lo solicita, a conocer el estado de tramitación de su expediente y el cómputo de las circunstancias reseñadas en los apartados anteriores, incluyendo las fechas de solicitud y de recepción de los informes correspondientes.

En los supuestos de interrupción justificada, se harán constar, sin revelar los datos identificativos de las personas o autoridades a quienes se ha solicitado información, las fechas de solicitud y recepción, en su caso, de tales informaciones. Sin perjuicio de ello, cuando el expediente se encuentre ultimado, en el trámite de audiencia, previo a la propuesta de resolución, el contribuyente podrá conocer la identidad de tales personas u organismos.

4. La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse".

**QUINTO.**- Tiene razón la parte recurrente cuando denuncia la extemporaneidad del acuerdo de ampliación, que únicamente puede ser adoptado para prorrogar un plazo legal vivo, no así para rehabilitar un procedimiento ya fenecido.

En efecto, el acuerdo de ampliación de las actuaciones se produjo fuera del lapso con que cuenta la Administración para adoptarla, toda vez que el procedimiento se inició el 20 de marzo de 2003, con la notificación al interesado del acuerdo de inicio, en tanto que el acuerdo de ampliación se adoptó el 22 de abril de 2004, colmado pues ese plazo máximo, sin que pueda admitirse el argumento, que desde luego no luce como tal en el propio acuerdo, de que el dies ad quem en que se agotaría la posibilidad de adopción del acuerdo de prórroga del procedimiento no sea, con exactitud, aquél en que se hubiesen consumido los 12 meses iniciales, computados de fecha a fecha a partir de la notificación recepticia del acuerdo de inicio, sino el resultado de recalcular las fechas en consideración a las supuestas dilaciones atribuibles al recurrente.

Como ha señalado esta Sala en varias sentencias, entre las que cabe destacar, por la sustancial identidad de las circunstancias concurrentes con las que en este asunto deben ser examinadas, la dictada el 28 de mayo de 2009 (recurso nº 466/2005), en la que se decía lo siguiente:

"SÉPTIMO. A lo expuesto se añade una circunstancia más que, a juicio de la Sala, confirma la decisión anticipada, cual es la falta de eficacia del acuerdo de ampliación al haberse adoptado una vez transcurrido el plazo de doce meses legalmente previsto.

En efecto, tal y como sostiene la parte recurrente el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se produjo fuera del plazo de doce meses, toda vez que el procedimiento de inspección se inició en fecha 29 de marzo de 1999 y el acuerdo de ampliación de las actuaciones se adoptó el día 5 de junio de 2.000, notificándose el siguiente día 6, esto es, con posterioridad a que finalizara el plazo inicial de doce meses, sin que pueda admitirse el argumento recogido en los acuerdos de liquidación tributaria de que el plazo de terminación antes de producirse el acuerdo de ampliación de actuaciones "debía ser el día 11 de junio de 2.000" una vez descontados 74 días de dilaciones imputables al sujeto pasivo, lo que comporta tener en cuenta las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses, pues a juicio de la Sala el acuerdo de ampliación tiene un momento inicial y uno final en que puede adoptarse, el momento inicial no puede ser anterior al transcurso de seis meses desde el inicio de las actuaciones, tal y como determina el art. 31 ter 3 del RGIT,





añadiendo el citado precepto que "a estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación" y el momento final en el que puede adoptarse es dentro de los doce meses y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que se hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinarían que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación, y otro final determinante de la extensión del procedimiento inspector.

Todo ello nos conduce a concluir que ha habido un incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector".

"OCTAVO. Ahora bien, la superación del plazo máximo de doce meses establecido en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 no determina la caducidad del procedimiento, y esta Sala, en diversas sentencias, ha rechazado motivos similares, basados en una interpretación del precepto alejada de sus términos literales y de su finalidad específica. No cabe deducir, pues, de la regulación contenida en la Ley 1/98 la caducidad, ya que el exceso del plazo de doce meses tiene su consecuencia legal propia. El Tribunal Supremo, en la sentencia de 30 de junio de 2004 , recuerda que la Ley 1/1998 "no estableció con carácter general la caducidad de los procedimientos tributarios por paralización e incumplimiento del plazo establecido de resolución", recordando las respectivas previsiones sobre duración máxima de los procedimientos de gestión (artículo 23 de la Ley 1/1998) y de actuaciones de comprobación e investigación (artículo 29)".

"Así, el artículo 29.3 no determina la caducidad, pues establece que "la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producidas por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones".

"En consecuencia, partiendo de que el incumplimiento del plazo previsto determina, conforme al artículo 29-3 de la referida Ley , que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones y tomando como "dies a quo" el 25 de julio de 1995 y el 25 de julio de 1996, respectivamente, fechas en que finalizaba el plazo de presentación de las declaraciones correspondientes a los ejercicios 1994 y 1995 comprobados y, apreciada la no interrupción del plazo prescriptivo por las actuaciones inspectoras desarrolladas, se colige que en la fecha en que se notifican los acuerdos de liquidación tributaria, 6 de marzo de 2.001, estaba prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación de los referidos ejercicios, por transcurso de un plazo superior al de cuatro años invocado por la parte y que resulta exigible".

"La prescripción aducida afecta únicamente, por tanto, a los ejercicios 1994 y 1995 comprobados y no al ejercicio 1996 asimismo examinado".

En suma, el acuerdo de ampliación de las actuaciones se adoptó fuera del límite temporal habilitante, sin que, por lo demás, ni en el traslado al recurrente para alegaciones ni en la propuesta elevada por el a los efectos de la ampliación -actos ambos ya producidos en abril de 2004 y, por tanto, una vez superado claramente el periodo anual- se hiciera alusión alguna a la existencia de dilaciones atribuibles al



interesado que, en el sentir -erróneo en todo caso- de la Inspección, pudieran alterar el cómputo de los plazos tasados para concluir las actuaciones.

En otras palabras, si el acuerdo de ampliación se adopta cuando se ha superado el plazo máximo de que dispone la Inspección a tal fin -12 meses-, es inválido e ineficaz para rehabilitar o convalidar a posteriori lo actuado, con el efecto consecuente de que queda privada la Administración del beneficio de la interrupción de la prescripción, cuyo plazo habrá de ser, por tanto, computado, en relación con cada ejercicio, desde el día a quo constituido en cada caso por las respectivas fechas de finalización del plazo para efectuar la autoliquidación de cada uno de los ejercicios objeto de comprobación -en este caso, los días 25 de julio de 1999 y de 2000, en relación con los periodos 1998 y 1999, respectivamente-, lo que nos lleva a concluir que, en el caso presente, se habría rebasado, en ambos ejercicios, el periodo cuatrienal que concluye con la notificación del acuerdo de liquidación el 5 de julio de 2005, no así en el ejercicio 2000, en que tal plazo de cuatro años, así computado, no habría quedado superado.

SEXTO.- El fondo del asunto queda limitado, por voluntad de la parte recurrente, a la procedencia de la deducción a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 43/1995, en la versión aplicable al ejercicio 2000, único subsistente de la prescripción a que se ha hecho referencia, motivo del que, obviamente, deben excluirse aquellas deducciones en relación con inversiones que han sido aceptadas por el TEAC como procedentes.

En lo referente, por tanto, al ejercicio 2000, la cuestión relativa a la deducción por inversiones en medio ambiente es analizada por el TEAC en los siguientes términos:

"NOVENO.- En relación con el ejercicio 2000, la Ley 55/1999, de 29 de diciembre dio nueva redacción al apartado 4 del artículo 35 de la LIS, con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2000. El primer párrafo es igual que en la redacción anterior, por lo que no se transcribe nuevamente, pero se introduce un segundo párrafo novedoso, en el que se amplía la deducción para vehículos de transporte por carretera en los siguientes términos: "La deducción prevista en el apartado anterior también se aplicará en el supuesto de adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, sólo por aquella parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica".

"Esta Ley tuvo su desarrollo reglamentario mediante el Real Decreto 283/2001, de 16 de marzo, por el que modificó determinados artículos del Reglamento del IS, con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2000. Mantiene, no obstante, las condiciones establecidas por el RD. 1594/97 anteriormente expuestas".

"Las inversiones correspondientes a este ejercicio 2000, que han de ser analizadas son:

1) Inversiones en Barcelona: a) Grúa Liebherr A924: la entidad no la aplicó en este ejercicio si bien la consideró aplicable en ejercicios futuros. El acuerdo considera que no tiene derecho a la deducción por tratarse de una mera pala excavadora y no tener la condición de instalación; ello pese a que la Generalidad concedió el certificado medioambiental.

Teniendo en cuenta lo expuesto en relación a los ejercicios anteriores en idénticas inversiones, se confirma el criterio de la Inspección.



b) Camión DAF con remolque y grúa: la entidad tampoco la aplicó en este ejercicio si bien la consideró pendiente para ejercicios futuros en cuanto al 100 % de la inversión.

Se considera ajustado a derecho el criterio de la Inspección, que considera aplicable la deducción pero sólo en el 40 %, de conformidad con el artículo 44, párrafo primero, letra b) del Reglamento, que lo manifiesta así con claridad".

"2) Inversiones en Madrid: a) Nave para descontaminación de baterías: importe de la inversión 71.550.275 pts. La entidad solicitó el certificado el 16 de diciembre de 1999 y se dedujo en el ejercicio 2000 un importe de 7.155.028 pts. La Inspección requirió a la Comunidad de Madrid que informase acerca de la certificación solicitada, contestando la Comunidad en escrito de 14 de octubre de 2004 (página 4433 del expediente), que había sido denegada pues la denominada "instalación de centro de almacenamiento temporal de baterías" no cumplía los requisitos necesarios para ello según lo establecido en el Reglamento del IS y en el derogado Real Decreto 1594/1997. Ciertamente la circunstancia de que se deniegue el certificado por el organismo medioambiental competente no implica per se que se considere inaplicable ab initio, pues ya se ha manifestado que, solicitada en plazo, podría aplicarse la deducción, sin perjuicio de la posterior regularización, prevista por la norma, en el ejercicio de denegación. Lo peculiar en este caso estriba que las razones dadas por la Comunidad para la denegación consisten en el incumplimiento de los propios requisitos previstos en la normativa de aplicación y no en consideraciones de hallarse o no incluidos en los programas, convenios, acuerdos etc. Con la respectiva Comunidad. Naturalmente que, en relación con la interpretación de los requisitos establecidos por la normativa tributaria citada ha de mantenerse una uniformidad, pues de admitirse que cada Comunidad Autónoma aplicase sus respectivos criterios interpretativos divergentes podría dar lugar a una inseguridad jurídica y discriminaciones inadmisibles, por lo que procede el examen de cada inversión con criterios unívocos en lo que a estos requisitos de la norma fiscal se refiere".

"En este sentido pues, este Tribunal, entrando a analizar en qué medida la inversión en cuestión cumplía o no los requisitos, observa que se carece de una descripción detallada y adecuada del objeto de la inversión y sólo en el documento que ante este Tribunal aporta el reclamante hay una descripción de una inversión. En efecto, la reclamante alega ante este Tribunal que, si bien lo narrado por la Inspección es cierto, no lo es menos que al tener conocimiento de la denegación a raíz precisamente de la actuación de la Inspección, recurrió la denegación y le fue concedido el certificado de convalidación con fecha de 2 de marzo de 2005, aportando ante este Tribunal el documento de concesión de la Consejería de Medio Ambiente de la Comunidad de Madrid. En él efectivamente se alude a una inversión denominada "Construcción de una nave de almacenamiento de baterías" y se concede la certificación en cuestión, considerando que se ajusta desde el punto de vista ambiental a lo establecido en el R.D. 1777/2004, de 30 de julio. En el mismo se contiene una descripción detallada de la inversión, concluyendo en base a ella que se considera, desde el punto de vista ambiental, que la eliminación del depósito enterrado evita la contaminación del suelo y por tanto las aguas subterráneas. Ahora bien, del escrito no se desprende que, como la interesada afirma, se esté resolviendo un recurso interpuesto contra la denegación de la solicitud inicial. Antes al contrario se dice en el Encabezamiento que con fecha 20 de enero de 2005 tiene entrada en el Registro General de esa Consejería, con el nº que se cita, escrito presentado por la empresa "por el que viene a solicitar la emisión de certificado de convalidación para una inversión denominada



"Construcción de una nave de almacenamiento de baterías". Sin embargo sí consta en el expediente (páginas 4389 a 4392) que la entidad solicitó en fecha 16 de diciembre de 1999 el certificado de convalidación para una inversión así titulada. Otra contradicción aflora del análisis pues mientras en el escrito de solicitud figuraba como fecha de la puesta en funcionamiento la de 20 de abril de 2000, sin embargo en la concesión de la Comunidad de 2005 se dice, a continuación de la descripción, que la puesta en funcionamiento de la instalación ha tenido lugar en el año 2003".

"Ante las contradicciones resaltadas y, aunque hubiera podido considerarse que la inversión respondía a la descripción que posteriormente hizo la Comunidad de Madrid, ello no obstante, la circunstancia de no haber presentado la solicitud hasta el 2005 y la de no haber sido puesta en funcionamiento hasta el año 2003, impide considerarla susceptible de la deducción. EL artículo 4 del RD. 1594/1977 dispone que la inversión se entiende realizada cuando los elementos patrimoniales objeto de la misma sean puestos en funcionamiento".

"En conclusión, pues, ha de considerarse que no resulta aplicable a la interesada la deducción en relación con esta inversión".

"b) 3 Compactadores y un volteador: se trata de una inversión por importe de 7.600.000 pts para el que se solicitó el correspondiente certificado, que fue concedido por la Comunidad de Madrid el 27 de noviembre de 2001. No obstante rechazarlo el actuario, el Inspector jefe en el acuerdo lo acepta, por lo que no se suscita cuestión".

"3) Inversiones en Porriño: se trata de contenedores que, pese a haber obtenido la convalidación por la Xunta, la Inspección considera que no cumplen el requisito de tratarse de instalaciones, lo que, como en los casos de los ejercicios anteriores, ya comentado, este Tribunal confirma".

"4) Inversiones en Sevilla: en relación con los contenedores y Grúa Liebherr A924 la Inspección rechaza la deducibilidad por no considerarlos incluidos en el concepto de instalación, lo cual ha sido ya abordado por este Tribunal en los casos anteriores y se confirma.

La inversión en compactadores y volteador es admitida por el acuerdo impugnado, por lo que no se cuestiona".

"5) Inversiones en Valladolid: Se trata de Camiones, carrocería, basculante y portacontenedores, en que la Inspección, correctamente conforme al artículo 44 del Reglamento acepta la deducibilidad pero reduciendo la base de deducción al 45 %, lo que se confirma".

"6) Inversiones en Acerinox: por importe de 125.175.888 pts.

La entidad solicitó en plazo el certificado, que fue concedido por la Junta de Andalucía el 7 de noviembre de 2002 (pág. 4450 del expediente). El actuario niega el derecho a la deducción aduciendo que esta inversión realmente se corresponde con una ampliación de otra ya existente y consiste por tanto en la aplicación de nuevas técnicas en el proceso de producción de LAJO Y RODRÍGUEZ, S.A. y además esgrime el criterio ya anteriormente comentado y que este Tribunal no comparte, de estar dedicada al tratamiento y recuperación de residuos industriales ajenos. El acuerdo impugnado añade a estas razones la de que la certificación emitida no responde exactamente a las especificaciones exigidas por la norma reglamentaria; y que de la memoria presentada por el obligado tributario ante la Junta de Andalucía se infiere que la misma tiene por objeto fundamental la modernización del proceso productivo y de manera derivada la



eliminación de óxido de hierro y otros metales pesados a la atmósfera, por lo que la deducción debería aplicarse sólo a la parte de inversión destinada a la protección del medio ambiente y como la empresa no ha probado que parte es, concluye rechazando la deducción".

"Al respecto ha de observarse en primer término que de la descripción de la Memoria aportada al expediente de solicitud del certificado de la Junta de Andalucía se desprende que se trata de una instalación nueva y no de la ampliación de una existente, por cuanto se trata de la sustitución de un sistema de corte de lanza térmica por otro de máquina de oxicorte automática para el tratamiento y reciclado de unas 1.600 Tm. al mes de chatarra de acero inoxidable; con este sistema se permite crear un centro "limpio" de reciclado de chatarras, consiguiendo la eliminación de emisión de óxidos de hierro y otros metales pesados. Se trata de una instalación compleja integrada, como se desprende asimismo de la descripción de la Memoria, por nave que alberga la instalación y elementos de transporte auxiliares, unos equipos principales (maquinarias), unas instalaciones secundarias (electricidad, gas, etc.), destinada íntegramente al reciclado de tales chatarras, es decir al tratamiento, recuperación y reducción de los residuos de modo que se reduzca el impacto contaminante; siendo indiferente a estos efectos, como ya se ha razonado extensamente, que los residuos sean propios o ajenos. De ello se desprende también que sostener como hace la Inspección, que sólo una parte de la inversión puede considerarse destinada a la protección del medio ambiente es una afirmación difícilmente sostenible y prácticamente inviable, pues no responde a la realidad de que todo el proceso realizado en las instalaciones tiene por objeto el tratamiento y reciclado de residuos de modo "limpio".

"En cuanto a que la certificación de convalidación de la Junta de Andalucía no responde exactamente a lo requerido por la normativa, de conformidad con el apartado 2 del artículo 45 del Reglamento del IS, la certificación de convalidación medioambiental ha de indicar que concurren las circunstancias de que las inversiones se han realizado en ejecución de los planes, programas, etc. aprobados o celebrados por la Administración competente y expresando la idoneidad de las inversiones con la función protectora del medio ambiente, y que las inversiones realizadas permiten alcanzar los niveles de protección previstos en aquellos planes, programas etc. Si bien es cierto que la certificación expedida no contiene literalmente esta última previsión y dice que las actuaciones objeto de ese certificado han sido realizadas en el marco del Acuerdo de Colaboración entre la Consejería de Medio Ambiente y la Confederación de Empresarios de Andalucía, no lo es menos que con la fórmula que utiliza, como reconoce la Inspección, está en realidad abarcando la certificación del cumplimiento de los aspectos requeridos por la norma, al comenzar con la expresión "Que, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 45 del RD 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades...". Añade a continuación que resulta acreditado que las inversiones objeto de la certificación se encuentran ejecutadas y en funcionamiento. Y por último concluye que se convalidan mediante ese certificado a los efectos previstos en el RD. 537/1997 la inversión de referencia por el importe que consigna de 752.322,24 € (125.175.888 pesetas). Así pues, aun cuando no se ajuste exactamente a la dicción prevista en el Reglamento citado, la remisión a los términos de éste que en el certificado se hace permite concluir que la convalidación de la Consejería de Medio Ambiente contempla la concurrencia de las circunstancias requeridas; a mayor abundamiento cuando la expedición del certificado se lleva a cabo



tras un reglado procedimiento en el que el destino a la protección del medio ambiente es comprobado por los técnicos de la Agencia de Medio Ambiente de la Junta de Andalucía".

"Por todo lo expuesto ha de concluirse que la inversión en cuestión tenía derecho a la aplicación de la deducción en el ejercicio 2000, estimando la pretensión de la entidad en este punto".

Frente a tales razonamientos, que detallan pormenorizadamente las razones por virtud de las cuales la Inspección consideraba no deducibles las respectivas inversiones, agrupándolas por poblaciones o zonas en que habrían tenido lugar aquéllas y, dentro de cada uno de tales grupos, singularizando una a una la adquisición o gasto de que en cada caso se trata, la demanda se limita a denunciar genéricamente que la Inspección ha obrado con criterio, literalmente expresado, "de lo más subjetivo y arbitrario", grave imputación vertida en el folio 4 de la demanda que, pese a ello, no entra a analizar una a una la procedencia de la deducibilidad derivada de tales inversiones, siendo así que cada una de ellas se denegó por una razón distinta, por lo que ha quedado huérfana de toda prueba e, incluso, de todo intento de esfuerzo argumental, la alegación global efectuada, ya que la demanda, ni se refiere una a una a cada inversión, salvo la mera mención de su existencia, ni expone de forma fundada las razones por virtud de las cuales discrepa del criterio administrativo seguido, siendo de añadir, por lo que respecta a la noción jurídica de instalación, que ese alegato está aquejado igualmente de inconcreción, pues falta en la demanda alguna explicación, siquiera sucinta, sobre por qué considera que cada uno de los bienes respecto de los cuales se discute que sea, precisamente, una instalación, lo es en su opinión, conclusión que habría exigido, al menos, identificar cada uno de los bienes en que se manifestó la inversión y explicar a esta Sala en qué consiste tal inversión y por qué se trata de una instalación.

De hecho, el artículo 3 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, da una nueva redacción al apartado 4 del artículo 35 en los siguientes términos:

"Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales para el cumplimiento o, en su caso, mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 % de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

La deducción prevista en el párrafo anterior también se aplicará en el supuesto de adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, sólo por aquella parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica.

Reglamentariamente se establecerán las condiciones y procedimientos que regularán la práctica de esta deducción".

Ello nos lleva a la conclusión de que, por lo que se refiere a las inversiones previstas en el párrafo primero del precepto, ha de tratarse de "bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación



atmosférica procedente de instalaciones industriales", concepto del que deben excluirse naturalmente los activos consistentes en bienes muebles, ajenos a la noción de instalación a que se refiere la norma legal, que cita dos veces el concepto de "instalación" que, por lo demás, resulta concorde con la propia acepción gramatical de lo que sea una instalación, definida en el Diccionario de la Real Academia Española, en su tercera entrada, como "recinto provisto de los medios necesarios para llevar a cabo una actividad profesional o de ocio".

Además de ello, es escasa la argumentación sobre el alegato de que las grúas Liebherr en que se concretaron las inversiones en Madrid y Porriño sean realmente instalaciones, siendo de reseñar, a tal respecto, que en el primer caso la propia demanda reconoce que no se obtuvo el preceptivo requisito habilitante de la certificación administrativa y, en el caso de Galicia, ha de señalarse que, si bien la Inspección no puede discutir el contenido y procedencia del denominado, acaso con escaso acierto léxico y jurídico "certificación de la convalidación de la inversión", no es admisible tampoco concluir, como hace la demanda, que la obtención de esa certificación constituya un pronunciamiento de la comunidad autónoma de que en cada caso se trate sobre la procedencia fiscal de la deducción, para lo que sería manifiestamente incompetente, siendo así que, como señala en este punto la Inspección, sin contradicción alguna de la parte demandante, no hay constancia de que esa inversión se haya realizado, como es legalmente exigible, al amparo de programas, convenios o acuerdos con la autoridad medioambiental.

Por lo que se refiere a la inversión en la nave para descontaminación de baterías en Madrid, la argumentación es también sumamente lacónica y no explica en absoluto la contradicción, al menos aparente, que pone de relieve el TEAC en relación con el año de entrada en funcionamiento de la nave, sobre lo que en la certificación se señala cosa bien distinta a la que figuraba en la solicitud instada en 2003. Así, indica el TEAC que "...otra contradicción aflora del análisis pues mientras en el escrito de solicitud figuraba como fecha de la puesta en funcionamiento la de 20 de abril de 2000, sin embargo en la concesión de la Comunidad de 2005 se dice, a continuación de la descripción, que la puesta en funcionamiento de la instalación ha tenido lugar en el año 2003...", antagonismo insalvable en cuanto a los hechos sobre el cual la demanda no dice ni una sola palabra, ni menos aun propone prueba para la acreditación de ese hecho sustancial en cuanto a la fecha de efectiva entrada en funcionamiento de la instalación, así como respecto a la prueba de que la segunda solicitud constituye un recurso o reclamación frente a la denegación inicial y no una solicitud distinta o, incluso, referida a otra instalación, aspectos de hecho ciertamente decisivos y sobre los que la demanda no se pronuncia, por lo que han quedado completamente en duda.

Finalmente, por lo que se refiere a los vehículos, nada se afirma tampoco, en la demanda, acerca de la improcedencia de la corrección efectuada en cada caso por la Inspección, en que se considera, en ambos casos, aplicable la deducción pero sólo en el 40 % o en el 45 %, según cada uno, de conformidad con el artículo 44, párrafo primero, letra b) del Reglamento del Impuesto, precepto que prevé así con total claridad, sin que haya el menor razonamiento que discuta esa aplicación del Derecho, por lo demás evidente.

**SÉPTIMO.-** En cuanto a la sanción impuesta, deben considerarse anuladas las correspondientes a 1998 y 1999, dada la nulidad, por prescripción, de las liquidaciones determinantes de la deuda tributaria pretendidamente dejada de ingresar.

En la parte referida al ejercicio 2000, el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria, redacción de la Ley 10/1985, de 26 de abril, que aquí resulta de aplicación por razones temporales, proclamaba que "las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple



negligencia"; aunque dicha norma fue objeto de posteriores aclaraciones, todas ellas venían a insistir en un principio esencial en el ámbito sancionador tributario (derivado de los de seguridad jurídica y legalidad), cual es el de que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente.

El artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 señala que "l. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: ...d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma". Ahora bien, que la ley establezca una causa de exclusión de la culpabilidad, ejemplificando el caso del amparo en una interpretación razonable de la norma, no agota todas las hipótesis de ausencia de culpabilidad, en el sentido de que, si no se aprecia esa "interpretación razonable", quepa presumir la culpabilidad. Al respecto, cabe recordar que el artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, estableció que "1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe", señalándose a renglón seguido que "2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias".

De esta forma, y teniendo en cuenta esa presunción de buena fe, debe ser el acuerdo correspondiente el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

En el supuesto de autos, la motivación de la culpabilidad es prácticamente inexistente, por genérica, ya que ni detalla la presencia del elemento subjetivo en cada una de las conductas examinadas, ni se razona suficientemente sobre ella, pues al margen de la innecesaria consignación del requisito de la concurrencia del dolo o la culpa, que es ocioso reproducir -art. 77.1 LGT de 1063 -, lo que se viene a decir en la propuesta sancionadora, luego confirmada por el Inspector Jefe, es que "puede existir exoneración de responsabilidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 77.4.d) de la Ley 230/1963, General tributaria, amparándose la actuación de la empresa en una interpretación razonable de la norma...", lo que exonera la práctica totalidad de los hechos sometidos al expediente sancionador, a lo que se añade la siguiente excepción: "...excepto en lo relativo a la deducción que se deriva de la inversión realizada en la sede de Madrid, para una nave de descontaminación de baterías por importe de 71.550.275 pts. (deducción de 7.155.027 pts.), dado que para la misma había sido denegado el certificado medioambiental normativamente previsto para la convalidación de la inversión...".





Pues bien, esta reflexión, que puede ser bastante para sustentar la denegación de la deducción en ese punto, es abiertamente inadecuada como justificación de la culpabilidad, que habría requerido una mínima explicación, no meramente tácita o presuntiva, acerca de la negligencia que estaría presente en ese proceder, respecto de lo cual la resolución guarda silencio, al margen de que la afirmación o hecho que se describe como pretendido soporte de la culpabilidad no es del todo cierta, por incompleta, pues ya hemos señalado que sí hubo una certificación posterior expedida por la Comunidad de Madrid, respecto de la cual el TEAC ha expresado sus razonables dudas en lo atinente a su alcance objetivo y temporal, dudas que son ciertamente relevantes para denegar la deducción, la cual ha de quedar positivamente acreditada en todos sus requisitos, pero que es inidónea, como tal, para destruir la constitucional presunción de inocencia (art. 24.2 de la CE).

**OCTAVO.-** De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

### FALLAMOS

Que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Doña Isabel Juliá Corujo, en nombre y representación de la sociedad mercantil LAJO Y RODRÍGUEZ, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2007, desestimatoria de las reclamaciones deducida en única instancia contra los acuerdos de liquidación adoptados el 1 de julio de 2005, por la Oficina Nacional de Inspección, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998, 1999 y 2000, y contra los acuerdos de imposición de sanción en relación con el mismo impuesto y ejercicios, debemos declarar y declaramos la nulidad de dichas resoluciones, por ser contrarias al ordenamiento jurídico, en lo que respecta a las liquidaciones y sanciones correspondientes a los ejercicios 1998 y 1999, así como la nulidad de la sanción impuesta en relación con el ejercicio 2000, desestimando en lo demás el recurso, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial.

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. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.