

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093572

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de junio de 2024

Sala 1.^a

R.G. 8641/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Operaciones a plazos. Descuento de efectos "salvo buen fin".

En lo que aquí nos ocupa, en fecha 30 de abril de 2014, reflejó el interesado la venta de las participaciones sociales de una entidad, que tenía contabilizadas en su activo. El resultado de dicha operación, es decir, el beneficio obtenido, se acogió al régimen de operaciones a plazos previsto en el art. 19 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), siendo objeto de diferimiento la tributación del mismo en función de los cobros del crédito a su favor.

El interesado, en su autoliquidación correspondiente al IS del ejercicio 2014, realizó en su base imponible un ajuste negativo por el importe del beneficio, acogiéndose voluntariamente al régimen de operaciones a plazos, procediendo al diferimiento de la tributación al haberse pactado un precio aplazado a un plazo máximo de 12 años.

El interesado manifiesta que no se ha producido una operación a plazos y que, por ello, la imputación del beneficio correspondiente a la venta de las participaciones debe imputarse al periodo impositivo 2014, el cual se encuentra prescrito en el momento de iniciarse el procedimiento inspector. Entiende que el incumplimiento de la condición de un año de duración de los contratos a plazos o con precio aplazado, supone una modificación del contrato inicial, mientras que la Inspección entiende que se trata de contratos independientes, de modo que las condiciones jurídicas del segundo, no modifican la naturaleza del primero, sin perjuicio de los efectos que pudiera producir en el mismo, como es en este caso, la extinción del crédito. Pues bien, si en el periodo impositivo 2014 el interesado optó por la aplicación del régimen de operaciones a plazos, realizando un ajuste negativo en su base imponible con el objeto de diferir la tributación, en el momento en el que se produjo el cobro en 2015 debió proceder a la integración en la base imponible del importe pertinente.

El hecho de que se produzca un cobro anticipado bien sea por la cantidad total o parcial, no supone una modificación de la operación a plazos, estando además esta circunstancia prevista en el art. 19.4 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) al disponer que: "En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación".

Además, el TEAC entiende que, el hecho de que dicho cobro anticipado se produzca en un periodo inferior a un año no supone una modificación de la calificación de la operación, lo cual ocasionaría un instrumento para eludir la tributación de determinadas rentas, como ocurriría en el caso que aquí se analiza. Y ello, independientemente de cuál fuera finalmente el periodo transcurrido entre la entrega y el cobro del último plazo, refiriéndose el RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) a vencimiento del último plazo y no a su cobro.

Así pues, de acuerdo con lo anterior, el Tribunal determina que, a efectos del IS, basta que se produzca el "cobro anticipado" de los importes aplazados para imputar la renta a fecha de cobro, circunstancia que en el caso que nos ocupa se produjo en el ejercicio 2015, entendiendo el TEAC que la regularización efectuada por la Administración es conforme a Derecho, pues el interesado calificó la venta como una operación a plazos o con precio aplazado, contabilizándola y declarándola conforme a ello en el modelo 200 del IS correspondiente al periodo 2014, habiendo sido legalizada la contabilidad de dicho periodo en fecha 26 de agosto de 2015, según consta en el Registro Mercantil, fecha en la cual el crédito ya había sido objeto de transmisión, por lo que, voluntariamente optó el contribuyente por diferir la tributación en el ejercicio 2014 sobre la base del régimen previsto en el art. 19.4 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), procediendo imputar la renta obtenida al momento de su cobro, esto es, al ejercicio 2015. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.

Ley 27/2014 (Ley IS), disp. trans. primera.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 66.bis, 67, 68, 115, 183, 191 y 195.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 12/04/2021 se notificó a la entidad interesada, **XZ S.L. (...)**, Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad (A02-...2) incoada durante el procedimiento de inspección iniciado en fecha 08/06/2020 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía.

El procedimiento se desarrolló con carácter parcial respecto del concepto Impuesto sobre Sociedades periodos impositivos 2015, 2016, 2017 y 2018, limitándose las actuaciones "a la comprobación de la reversión del ajuste negativo realizado en su declaración del Impuesto de Sociedades ejercicio 2014 por operaciones a plazos o con precio aplazado".

Con carácter previo al inicio de actuaciones inspectoras, el interesado había presentado autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los periodos 2015 a 2018, con el siguiente detalle:

	2015	2016	2017	2018
Base Imponible	-3.819,26	-1.378,57	0,00	0,00
Cuota Diferencial	-37.508,89	-18.618,31	0,00	0,00
Liq. a ingr. o dev.	-37.508,89	-18.618,31	0,00	0,00

La regularización efectuada por la Inspección, dio lugar a la siguiente liquidación para el concepto y periodos comprobados:

	2015	2016	2017	2018
Base Imponible	-846.901,04	-1.378,57	2.622,92	1.142,90
Cuota Íntegra	237.132,29	0,00	655,73	285,73
Cuota Diferencial	199.623,40	-18.618,31	655,73	285,73
Liq. a ingr. o dev.	-37.508,89	-18.618,31	655,73	285,73
Autoliquidación	-37.508,89	-18.618,31	0,00	0,00
Cuota del Acta	237.132,29	0,00	655,73	285,73

Durante los periodos objeto de comprobación, el interesado ejercía su actividad principal dado de alta en el epígrafe del I.A.E. (Empresario) 8.611: "Alquiler de viviendas".

Segundo.

La regularización efectuada por la Inspección se fundamentó en que una compraventa de fecha ... 2014 era una operación a plazos, en los términos establecidos en el artículo 19.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), que como tal fue declarada, difiriendo el interesado la renta obtenida al momento en que se efectuaran los cobros. No obstante, habiéndose producido el cobro anticipado del importe aplazado en fecha 23/03/2015, como consecuencia de la transmisión del crédito en las aportaciones no dinerarias efectuadas por la entidad, debe integrarse en la base imponible del obligado tributario en el ejercicio 2015 la renta pendiente de imputación.

Tercero.

Apreciada la posible comisión de infracciones tributarias, se inició el correspondiente procedimiento sancionador por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación y por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, respectivamente.

Una vez apreciada la culpabilidad del interesado se procedió a la calificación de las infracciones cometidas, dando lugar a las siguientes sanciones:

Artículo 191 LGT:

	2015	2017	2018
Base de sanción	237.132,29	655,73	285,73
Calificación	GRAVE	LEVE	LEVE
% sanción	75%	50%	50%
Importe sanción	177.849,22	327,87	142,87
Deducción sanciones (artículo 195.3)	0,00	327,87	142,87
Sanción efectiva	177.849,22	0,00	0,00

Artículo 195 LGT:

	2015
Base de sanción	3.819,26
% de sanción	15%
Calificación	GRAVE
Importe de sanción	572,89

El Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador (A51-...3) se notificó al interesado en fecha 18/06/2021.

Cuarto.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación y el Acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, interpuso en fechas 07/05/2021 y 06/07/2021, respectivamente, las correspondientes reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, quien resolvió en fecha 28/04/2022, de modo acumulado conforme al artículo 230 de la LGT, en el siguiente sentido:

"Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados."

La resolución del TEAR de Andalucía se notificó al interesado en fecha 17/05/2022.

Quinto.

Disconforme el interesado con la resolución del TEAR de Andalucía, interpuso ante este TEAC, en fecha 15/06/2022, el recurso de alzada nº 8641/22 que nos ocupa, solicitando su anulación, formulando las alegaciones siguientes:

En relación al Acuerdo de liquidación:

Primera.- Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria por parte de la Administración correspondiente al periodo impositivo 2014, entendiendo el interesado que la totalidad de la renta que deriva de la operación debe imputarse en dicho periodo.

Segunda.- No se trata de una operación a plazos o con precio aplazado al existir una duración de la misma inferior a un año.

En relación al Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador:

Única.-Improcedencia del mismo por inexistencia de culpa en la conducta del interesado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, objeto del presente recurso de alzada, dando respuesta a las alegaciones planteadas por el interesado frente a la misma.

Tercero.

Alega en primer lugar el interesado la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria que aquí nos ocupa.

Pues bien, dispone el interesado que en la fecha en la cual se produjo el inicio de las actuaciones inspectoras, 08/06/2020, habría prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente a la operación a plazos, pues la misma se produjo en el ejercicio 2014, siendo la fecha de inicio del plazo de prescripción de dicho ejercicio el 27/07/2015.

Esta alegación se sostiene bajo el razonamiento de que la operación al liquidarse en un plazo inferior a un año no puede acogerse al régimen de operaciones a plazos, y por ello no puede ser trasladada su tributación al ejercicio 2015. Respecto a esta cuestión añade el interesado que se trata de un error a la hora de consignar la autoliquidación del ejercicio 2015, manifestando al respecto lo siguiente:

"Esta parte entiende que el contrato recogido en la escritura pública el ... 2014, en ningún caso puede considerarse a plazo por cuanto el tiempo transcurrido entre la citada fecha, ... 2014 y las escrituras públicas de ... 2015, protocolos ... y ..., en que se extingue el crédito a cambio de acciones, nunca fue superior al año, y por lo tanto nunca ha existido una operación a plazo de conformidad con los requisitos que exige la legislación tributaria."

La prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria viene recogida en los artículos 66 y siguientes de la LGT en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

"Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.

(...)

Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

(...)"

En relación al ejercicio 2015, el plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria se inició en fecha 27/07/2016, transcurriendo los 4 años en fecha 27/07/2020. El procedimiento se inició por parte de la Administración Tributaria en fecha 08/06/2020, por lo que el acto interruptivo de la prescripción se produjo antes de la fecha indicada, encontrándose la Administración dentro del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria en relación al citado ejercicio.

En lo que se refiere a la valoración de la operación correspondiente al periodo 2014, relativa a la cesión del crédito a cambio de las participaciones sociales, su incidencia en el ejercicio 2015 permite que la misma pueda ser analizada por la Inspección, más aún, cuando en dicho periodo se produjo un ajuste negativo derivado de dicho crédito y su posterior cesión. Este hecho encuentra su amparo jurídico en el artículo 66 bis de la LGT, en el cual se dispone lo siguiente:

"Artículo 66 bis. Derecho a comprobar e investigar.

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

(...)"

Disponiendo al respecto el artículo 115 de la LGT, lo siguiente:

"Artículo 115. Potestades y funciones de comprobación e investigación.

1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido."

Así pues, la Administración puede comprobar aquellos actos que tengan incidencia en periodos impositivos no prescritos, sin perjuicio de que no pueda proceder a determinar la deuda tributaria del ejercicio prescrito. Es decir, en el caso que nos ocupa, la Administración tiene derecho a comprobar los efectos que el contrato celebrado en el año 2014 produjeron sobre el periodo impositivo 2015, al no haber prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria del mismo, desestimándose, por tanto, las alegaciones del interesado en este punto.

Cuarto.

Partiendo de lo anterior, procedemos a continuación a analizar a qué ejercicio procede imputar la renta en cuestión, siendo los hechos acaecidos en el caso que nos ocupa, los siguientes:

- Mediante escritura pública de fecha ... 2014, protocolo ... del notario D. ..., la entidad **XZ SL.**, transmitió a la sociedad **TW SL.**, un total de 659.400 participaciones de la entidad **QR SL.**, por un precio de 896.784 euros, "que

queda totalmente aplazado y será satisfecho, sin interés de clase alguna, en el plazo máximo de doce años, a contar del día de la fecha."

- Mediante escritura pública de fecha ... 2015, protocolo ... del notario D. ..., la entidad **XZ SL.**, suscribió 314.000 participaciones de la entidad **NP SL.**, que amplió su capital en 314.000 euros, aportando para ello el 34,015 % del "crédito, sin interés, por plazo de 12 años a contar del día ... 2014" que ostentaba frente a **TW SL.**, que se valoró en 314.000 euros. La entidad **TW SL.**, presente en la formalización de dicha escritura por sus administradores mancomunados, "se da por notificada a todos los efectos legales procedentes de la transmisión del crédito formalizada en la presente escritura."
- Mediante escritura pública de fecha ... 2015, protocolo ... del notario D. ..., la entidad **XZ SL.**, suscribió 582.784 participaciones de la entidad **LM SL.**, que amplió su capital en 582.784 euros, aportando para ello el 64,986 % del "crédito, sin interés, por plazo de 12 años a contar del día ... 2014" que ostentaba frente a **TW SL.**, que se valoró en 582.784 euros. La entidad **TW SL.**, presente en la formalización de dicha escritura por sus administradores mancomunados, "se da por notificada a todos los efectos legales procedentes de la transmisión del crédito formalizada en la presente escritura."
- **XZ SL.**, registró en el libro diario del ejercicio 2014 el resultado de la compraventa de las participaciones de **QR SL.**, generando un resultado de 850.720,30 euros abonado en la cuenta contable 766307, correspondiente a ingresos financieros, beneficios en participaciones. El 31/12/2014 registró, asimismo, el pasivo por impuesto diferido de dicha compraventa por un importe de 255.216,09 euros.
- En la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, presentada el 27/07/2015, declaró una disminución al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (casilla 350) por importe de 850.720,30 euros.
- En la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, presentada el 23/07/2016, no declaró corrección alguna al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, no incrementando el resultado de operaciones a plazos y no habiendo realizado tampoco corrección alguna en las declaraciones de los ejercicios 2016, 2017 y 2018.

Pues bien, respecto de dichas operaciones, y en lo que aquí nos ocupa, en fecha 30/04/2014, reflejó el interesado la venta de las participaciones sociales de la entidad **QR SL.**, que tenía contabilizadas por importe de 46.063,70 euros en su activo, por un precio de 896.784,00 euros. El resultado de dicha operación, es decir, el beneficio obtenido por importe de 850.720,30 euros, se acogió al régimen de operaciones a plazos previsto en el artículo 19 del TRLIS, siendo objeto de diferimiento la tributación del mismo en función de los cobros del crédito a su favor.

El artículo 19 del TRLIS recoge, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)

4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

(...;)"

Cabe añadir a la regulación anterior, la Disposición transitoria primera de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, Impuesto sobre Sociedades, en la que se dispone el régimen transitorio aplicable a dichas operaciones tras la entrada en vigor de la Ley 27/2014:

"En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado realizadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015, las rentas pendientes de ingresar en períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha, se integrarán en la base imponible de acuerdo con el régimen fiscal que resultara de aplicación en el

momento en que se realizaron las operaciones, aun cuando la integración se realice en períodos impositivos iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2015".

En base a lo dispuesto, el interesado, en su autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, realizó en su base imponible un ajuste negativo por importe de 850.720,30 euros, acogiendo voluntariamente al régimen de operaciones a plazos, procediendo al diferimiento de la tributación al haberse pactado un precio aplazado a un plazo máximo de 12 años.

El interesado manifiesta que no se ha producido una operación a plazos y que, por ello, la imputación del beneficio correspondiente a la venta de las participaciones debe imputarse al período impositivo 2014, el cual se encuentra prescrito en el momento de iniciarse el procedimiento inspector. Entiende el interesado que el incumplimiento de la condición de un año de duración de los contratos a plazos o con precio aplazado, supone una modificación del contrato inicial, mientras que la Inspección entiende que se trata de contratos independientes, de modo que las condiciones jurídicas del segundo, no modifican la naturaleza del primero, sin perjuicio de los efectos que pudiera producir en el mismo, como es en este caso, la extinción del crédito, disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación, lo siguiente:

"Del mismo modo que una operación en la que el plazo de cobro del precio estipulado sea inferior a un año no cabe ser calificada como operación a plazo, "per se", aun existiendo al vencimiento novación o demora del precio a percibir, pues desde la constitución o realización de la operación o negocio no se cumplen ya los requisitos legales, en este caso de tiempo, para tal consideración, pese a que sobrevenidamente pueda demorarse el mismo; Del mismo modo, insistimos, cuando una operación es acordada entre partes estipulando un plazo superior al año, sí debe ser calificada como operación a plazo, si se opta a ello, aunque posterior y sobrevenidamente pueda anticiparse el vencimiento. Traemos a este punto las consideraciones realizadas respecto a la configuración o trascendencia jurídico tributaria que se opera con el devengo del impuesto.

Es decir, de otro modo, lo que no cabe es modificar la naturaleza jurídico tributaria de la operación a plazo, a la que el contribuyente opta voluntariamente, en virtud de una circunstancia posterior, material o sustancialmente de índole económica, como es el anticipo del cobro, y que es contemplada en la norma, no tanto para que produzca efectos en la configuración del régimen tributario, sino para determinar la correcta imputación de la renta, caso de que se produzca "el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados". Es por ello, por la misma "ratio iuris", que una operación no configurada originalmente como operación a plazo, sea por el plazo convenido o sencillamente por su falta de opción para que lo sea, pueda devenir en operación a plazo por el mero hecho de demorar el vencimiento convenido. No es más que aplicación del principio de seguridad jurídica que debe regir la relación jurídico tributaria y que tan anhelada es por todos los partícipes en la misma.

(...)

Por ello, la inspección entiende que la actuación contable y tributaria del contribuyente en el ejercicio 2014 es correcta; pero no lo es en 2015, pues en ese período impositivo, adecuando el hecho imponible de dicho ejercicio a la capacidad económica del contribuyente (incrementada con la percepción anticipada del precio al producirse la transmisión del derecho de crédito), es cuando se debe aumentar la base imponible, ajustando positivamente o revirtiendo el ajuste negativo del período impositivo anterior.

En conclusión, en la medida que la operación de compraventa de las participaciones sociales que tuvo lugar en el período impositivo de 2014 es una operación a la que le resulta aplicable el régimen especial de imputación temporal, distinto al de devengo, establecido en el apartado 4 del artículo 19 TRLIS, por cumplir los requisitos en el establecido, y en la medida que por haber tenido lugar un cobro anticipado al vencimiento establecido en el período impositivo de 2015, además no dimanante de la propia compraventa sino de otro negocio jurídico diferente, se concluye que no se altera su naturaleza jurídico-tributaria ni los efectos económicos que de ella derivan, y se considera que en adecuación de la capacidad económica del contribuyente, al que este además optó voluntariamente y así efectuó los actos propios de declaración tributaria y de contabilidad, la renta no tributada en el período natural de devengo, 2014, lo debe ser en el ejercicio fiscal de 2015, y a él debe imputarse el importe de 850.720,30 euros, como reversión del ajuste negativo realizado el año anterior."

Pues bien, efectivamente, en el ejercicio 2015 se produjo la transmisión del crédito al ser aportado el mismo en pago de la suscripción de participaciones sociales de las entidades **NP SL.**, y **LM SL.**, lo cual supuso su extinción.

En consecuencia, si en el período impositivo 2014 el interesado optó por la aplicación del régimen de operaciones a plazos, realizando un ajuste negativo en su base imponible con el objeto de diferir la tributación, en el momento en el que se produjo el cobro en 2015 debió proceder a la integración en la base imponible del importe pertinente.

El hecho de que se produzca un cobro anticipado, bien sea por la cantidad total o parcial, no supone una modificación de la operación a plazos, estando además esta circunstancia prevista en el artículo 19.4 del TRLIS al

disponer que: "En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación".

Además, este TEAC entiende que, el hecho de que dicho cobro anticipado se produzca en un periodo inferior a un año no supone una modificación de la calificación de la operación, lo cual ocasionaría un instrumento para eludir la tributación de determinadas rentas, como ocurriría en el caso que aquí se analiza, señalando al respecto el artículo 19 del TRLIS, que: "Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado,...siempre que el período transcurrido **entre la entrega y el vencimiento** del último o único plazo sea superior al año", circunstancia que se cumple en nuestro caso, disponiendo al respecto la escritura de compraventa de participaciones, que:

"...el precio de OCHOCIENTOS NOVENTA Y SEIS MIL SETECIENTOS OCHENTA Y CUATRO EUROS, que queda totalmente aplazado y será satisfecho, sin interés de clase alguna, **en el plazo máximo de doce años**, a contar del día de la fecha"

Y ello, independientemente de cuál fuera finalmente el periodo transcurrido entre la entrega y el **cobro** del último plazo, refiriéndose el TRLIS a vencimiento del último plazo y no a su cobro.

A efectos de resolver la presente controversia, procede traer a colación la resolución de este TEAC de 07-06-2018 (RG 1373/2015), en la que dispusimos lo siguiente:

"SEGUNDO. Alega la recurrente la improcedencia de **la imputación temporal al ejercicio 2007 de los importes incorporados a pagares con vencimiento en 2008 que se descontaron el 23-3-07** relativos a tres operaciones de venta a plazos de inmuebles realizadas en 2007.

La Inspección aplicó en esta materia el art. 19.4 del R.D.Leg. 4/04 (T.R. de la LIS) que en su redacción vigente al tiempo de los hechos establece:

"En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, **descuento o cobro anticipado** de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento la renta pendiente de imputación.

Los previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas."

De conformidad con este precepto, y puesto que ... no había optado por el criterio del devengo para imputar las rentas correspondientes a las ventas a plazos de inmuebles, la regularización inspectora imputó al ejercicio 2007 el importe descontado en ese ejercicio de los pagarés con vencimiento en 2008. Al ejercicio 2007, al que ... había imputado la totalidad del IVA de las tres operaciones de venta y el 20% de los precios de las mismas, la Inspección imputó además el 20% del precio que correspondía al ejercicio 2008 que se había instrumentado en los dos pagarés que se descontaron el 23-3-07.

Por su parte la recurrente pone de relieve que todos los descuentos de pagarés realizados por ... el 23-3-07 se hicieron "salvo buen fin"; no siendo por tanto ninguno de ellos un descuento en firme, no entrañaban transmisión en firme del crédito incorporado a los pagarés.

Indica la actora que el descuento es un negocio complejo por el que una entidad financiera concede crédito a un cliente a cambio de la transmisión por éste de un crédito contra un tercero. Y si la transmisión se realiza "salvo buen fin", como es el caso, y vencido el crédito el deudor no paga a la entidad de crédito, el cliente cedente (...) debe reembolsar a aquélla el capital más los intereses.

Y sobre tal base la actora afirma que parece lógico que el anticipo de la imputación de la renta derivada de una operación a plazos e instrumentada en efectos cambiarios que se descuentan sólo debe producirse en los casos de transmisión "en firme" de los correspondientes créditos, lo que no ocurrió en el caso en cuestión en el que todos los descuentos de 2007 se hicieron "salvo buen fin", lo que implicaba que ... nunca transmitió en firme los créditos en cuestión, soportando el riesgo de impago de los mismos (que no pasó a la entidad de crédito).

Tal afirmación se apoya por la recurrente en la regulación de las operaciones a plazos o con precio aplazado de la Ley 35/06 del IRPF, cuyo art. 14.2 d) aplicable en los periodos inspeccionados reitera sustancialmente la normativa del TRLIS, pero establece además expresamente que:

"Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al periodo impositivo de su transmisión."

Entiende la actora que lo regulado en la Ley del IRPF debe ser igualmente aplicable en el Impuesto sobre Sociedades, no hallando razones jurídicas o económicas para una interpretación distinta por razón de la naturaleza del sujeto pasivo, persona física o persona jurídica.

*Es indudable que las ventas de 2007 de determinados inmuebles que nos ocupan son operaciones con precio aplazado a la vista del art. 19 del TRLIS, pues parte del precio se percibe mediante pagos sucesivos y el periodo que transcurre entre la entrega y el vencimiento del último pago es superior al año. Tampoco es discutible, a la vista del art. 19.4 del TRLIS, que en caso de descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, como es el caso, **se entiende obtenida la renta en este momento.***

La actora sostiene que el descuento de pagarés de marzo de 2007 fue en todos los casos "salvo buen fin" para defender así la ausencia de una transmisión definitiva de los créditos incorporados a los pagarés y la improcedencia de la imputación de la renta en el momento del descuento, todo ello conforme al art. 14.2 d) de la Ley 35/06 del IRPF.

Así las cosas no cabe duda acerca de la existencia de reglas distintas en los ámbitos del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF. Y lo cierto es que nos hallamos en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, y el art. 19.4 de su ley reguladora dice lo que dice, y su contenido es indudablemente menos restrictivo que la norma de la Ley del IRPF. Mientras que en el ámbito del IS basta que se produzca el cobro anticipado de los importes aplazados para imputar la renta a fecha de cobro, a efectos del IRPF es necesaria la transmisión en firme de los efectos cambiarios antes de su vencimiento para que la renta se impute al periodo de su transmisión.

En definitiva, hallándonos en el ámbito del impuesto sobre sociedades, procede aplicar la ley rectora del mismo, rechazando así las alegaciones vertidas en este punto."

Resolución que fue confirmada por la Audiencia Nacional mediante sentencia de fecha 01/02/2022 (rec. nº 736/2018), en la que se dispuso lo siguiente:

*"La liquidación consideró que debían imputarse al 2007, y no al 2008, como hizo la entidad recurrente en su autoliquidación, y sostiene ahora, en virtud de lo dispuesto en el artículo 19.4 TRLIS (RCL 2004, 640, 801), según el cual, por lo que ahora interesa, en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, **se entenderá obtenida en dicho momento la renta pendiente de imputación.***

...Como quiera que el precio de la venta de los inmuebles se aplazó en cuatro plazos, a través de ocho pagarés con vencimiento el 21/2/2008, 2009, 2010 y 2011, y se descontaron el 23/3/2007 los pagarés correspondientes a 2008, la conclusión no puede ser sino la mantenida por la liquidación, porque, no discutiéndose que sea de aplicación el citado precepto del TRLIS, al tratarse de un precio aplazado, lo que no plantea duda alguna, no es admisible otra interpretación, siendo irrelevante lo que respecto a la negociación de estos efectos se disponga en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la sencilla razón de que no es aplicable, ni sirve de referente interpretativo, porque el artículo 19.4 no precisa de esta interpretación, sino que es susceptible de aplicación directa, mediante una interpretación meramente gramatical del mismo. Son preceptos diferentes para supuestos diferentes, que establecen reglas de imputación diferentes para dos tributos diferentes, por más que a la demanda le parezca otra cosa, y que piense que la regulación es idéntica, que no lo es. No se puede buscar la lógica fuera del ordenamiento jurídico."

Así pues, de acuerdo con lo anterior, podemos determinar que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, basta que se produzca el "cobro anticipado" de los importes aplazados para imputar la renta a fecha de cobro, circunstancia que en el caso que nos ocupa se produjo en el ejercicio 2015, entendiendo este TEAC que la regularización efectuada por la Administración es conforme a Derecho, pues el interesado calificó la venta como una operación a plazos o con precio aplazado, contabilizándola y declarándola conforme a ello en el modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo 2014, habiendo sido legalizada la contabilidad de dicho periodo en fecha 26/08/2015, según consta en el Registro Mercantil de ..., fecha en la cual el crédito ya había sido objeto de transmisión, por lo que, voluntariamente optó el contribuyente por diferir la tributación en el ejercicio 2014 sobre la base del régimen previsto en el artículo 19.4 del TRLIS, procediendo imputar la renta obtenida al momento de su cobro, esto es, al ejercicio 2015.

Deben, por tanto, desestimarse las pretensiones actoras al respecto.

Quinto.

En relación al Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, alega el interesado la improcedencia del mismo por inexistencia de culpa en la conducta del interesado, entendiendo que se ha producido una interpretación razonable de la norma, manifestándose en los siguientes términos:

"La Administrativa Tributaria procede a sancionar cuando el contribuyente realiza una liquidación al amparo de la normativa tributaria, con una interpretación más que razonable. La recurrente podrá mantener una interpretación distinta pero no se dan ninguno de los requisitos exigidos para sancionar a mi mandante."

La comisión de una infracción sancionable en materia tributaria implica la concurrencia del elemento objetivo (tipificación) y el elemento subjetivo (culpabilidad).

En lo referente al primer elemento, la tipificación implica la previsión de la conducta en un precepto legal determinado, es decir que la conducta infractora sea calificada como tal por la normativa aplicable. En el supuesto actual las infracciones cometidas se encuentran tipificadas en los artículos 191 y 195 de la LGT en los siguientes términos:

Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación:

"1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria."

Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes:

"1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones.

El marco normativo sustantivo al que nos hemos referido hace plena la recepción en el ámbito tributario del principio de inadmisión de la responsabilidad objetiva en el Derecho Administrativo sancionador que afirma nuestra jurisprudencia (sentencia de 26-04-1990 del Tribunal Constitucional y reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo). En consecuencia, para poder calificar la conducta del obligado tributario como infracción tributaria, con la consiguiente sanción, se precisa la concurrencia del elemento subjetivo en forma de dolo, culpa o simple negligencia junto a los elementos objetivos de antijuricidad y tipicidad.

Concurre, por tanto, el elemento objetivo requerido por la normativa y la doctrina para la imposición de la sanción correspondiente, siendo éste claro y preciso, restando apreciar la concurrencia del elemento subjetivo, esto es, la culpabilidad, habiendo motivado al respecto la Inspección en el Acuerdo sancionador lo siguiente:

"Uno ha sido el motivo de regularización. El obligado tributario, siendo plenamente consciente de la obtención de una renta, de su concreta cuantía y de la obligación de tributar por la misma, decidió no incluirla en la correspondiente declaración.

Sin lugar a dudas el obligado era consciente de la obtención de la renta y su cuantía, desde el mismo momento que la contabilizó y la incluyó en su declaración del Impuesto sobre Sociedades 2014. Nada que objetar a ese actuar, desde el mismo momento que no habiendo percibido aún importe por la venta, y tratarse de una operación a 12 años, no imputó importe alguno de dicha renta al ejercicio 2014. En ese momento se debe aseverar que el obligado tributario era plenamente consciente de la obtención de una renta, de su cuantía y que solo se entendería obtenida y que se debería imputar en función de los cobros que fuera realizando.

Pues bien, en el ejercicio 2015 obtiene el importe íntegro de la venta al haber utilizado el derecho de crédito para obtener, mediante suscripción, participaciones de las entidades **NP SL** y **LM SL**, y no obstante, decide no imputar la renta a ese ejercicio. El que era plenamente consciente de que había cobrado el importe íntegro de la venta se deduce claramente de las escrituras públicas de suscripción de dichas participaciones, en las que **XZ SL** concurre con el deudor del importe aplazado de la venta para notificarle que había transmitido dicho crédito.

Es decir **XZ SL** fue en todo momento consciente de que había realizado una operación a plazo, que dichas operaciones se debían imputar al ejercicio en que se cobraba su importe, y que había cobrado su importe en 2015.

No obstante, decidió, guiado exclusivamente por su interés particular, evitar el pago de los tributos debidos, al no incluir la renta obtenida en la declaración correspondiente. Adicionalmente, al no haber incluido en su declaración la renta obtenida generó una base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros que no se habría generado de haber incluido en su declaración la totalidad de las rentas obtenidas. Dicha base imponible negativa al aplicarse en subsiguientes ejercicios, tuvo como resultado que se produjo falta de ingreso en los periodos 2017 y 2018.

Esta Jefatura entiende que, dados los hechos origen de la infracción, no es de apreciar una hipotética inexistencia de la infracción en base a una discrepancia interpretativa, pues lo discutido no es la interpretación de una norma jurídica que avale el comportamiento del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias frente a la Administración, sino, precisamente, la falta de rectitud o lealtad de su conducta en el cumplimiento de las mismas, y, concretamente, en la realidad de los datos económicos aportados a la Administración y su adecuación a las rentas obtenidas.

Era consciente tanto de que se trataba de una operación a plazo de 12 años formalizada en el ejercicio 2014, como del régimen de imputación de las rentas en las operaciones a plazo. Venta respecto de la cual se obtiene la totalidad del precio en 2015 y decide omitir en la correspondiente declaración del 2015 las rentas que se entienden obtenidas en ese ejercicio.

Se trata simple y llanamente de actuaciones de ocultación de rentas a la Administración tributaria, que sólo después de las actuaciones de comprobación e investigación tendentes a su descubrimiento fueron puestos de manifiesto en el acta de Inspección, y así ha quedado reflejado en el correspondiente Acuerdo de Liquidación.

Es manifiesto que el obligado conocía los elementos de cuantificación de la base imponible que no incluyó en su declaración tributaria y que fueron puestos de manifiesto por la Inspección. En consecuencia, tal conducta no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, de acuerdo con la construcción jurisprudencial del principio de culpabilidad en materia tributaria, no pudiendo, por tanto, quedar ajena al ejercicio de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública.

En razón al conjunto de lo anteriormente expuesto, se considera que concurre culpabilidad en la conducta del obligado, a efectos de lo dispuesto en los artículos 179.1 y 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en los artículos 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, por lo que procede la imposición de sanción."

En lo relativo al cumplimiento del elemento subjetivo, el artículo 183 de la LGT reconoce que se consideran infracciones tributarias aquellas tipificadas como tales con cualquier grado de negligencia:

"Artículo 183. Concepto y clases de infracciones tributarias.

1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.
2. Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves.
3. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su normativa específica."

La mercantil, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, debía ser conocedora de la normativa aplicable y, de manera concreta, de la minoración en su carga tributaria ocasionada por las actuaciones realizadas, consistentes en la ausencia de declaración en el ejercicio 2015 del importe íntegro de la venta a la sociedad **TW SL.**, de un total de 659.400 participaciones de la entidad **QR SL.**, por un precio de 896.784 euros.

Pues bien, como consecuencia de las conductas descritas se produjo un considerable beneficio fiscal para la sociedad que, de no haber intervenido la Inspección de los Tributos, habría quedado definitivamente consolidado. Así, este Tribunal considera que no puede apreciarse la diligencia debida en la conducta de la entidad en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, realizando las conductas tipificadas ya con pleno conocimiento y conciencia de su gravedad, ya, al menos, con negligencia punible, esto es, con ausencia del cuidado y atención que

le eran exigibles. Por tanto, resulta forzoso concluir que las conductas seguidas al menos fueron culposas, pues estando en condiciones de autoliquidar correctamente el impuesto, el interesado optó por no hacerlo, siendo únicamente a él achacables las causas por las que incumplió dicha normativa.

Por otro lado, este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo de forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que: *"la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales"* (resoluciones de 21-10-1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable pudiera ser causa excluyente de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende, la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse como de difícilmente vencible.

Así pues, la concurrencia tanto de los elementos necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria como la apreciación de, cuanto menos, negligencia en dicha conducta, justifica la imposición de sanción, sin que pueda apreciarse ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179 de la Ley 58/2003.

Sexto.

Respecto a la aplicación de una interpretación razonable de la norma, se ha de poner de manifiesto que, como ya ha señalado este TEAC en diversas ocasiones, por todas, las resoluciones de fechas 29/11/2012 y 20/12/2012 (RG 602/2011 y 120/2011), que para que concurra causa exoneratoria de responsabilidad por interpretación razonable de la norma es necesario que exista una discrepancia interpretativa o aplicativa que pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada por un fundamento objetivo, puesto que, en caso contrario bastaría cualquier alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. Por lo tanto, no basta para alcanzar la exoneración de responsabilidad con alegar simple error padecido, sino que es preciso que la norma objetivamente considerada sea susceptible de diversas interpretaciones todas ellas admisibles, o al menos razonables y defendibles, de manera que si la norma es clara e interpretable en un único sentido tal alegación carece de fundamento.

Pues bien, en el caso que nos ocupa se desprende que no existe una interpretación razonable de la norma pues el único objetivo de la conducta del interesado, como puede observarse en su proceder, es la no tributación de las rentas indicadas, no constando en ningún periodo la reversión del ajuste efectuado en el ejercicio 2014 tras la aplicación del régimen de operaciones a plazos o con precio aplazado, siendo este consciente en todo momento de que dicha renta no sería objeto de tributación en ninguno de los periodos impositivos, de manera que, no existiendo laguna normativa alguna, ni existiendo deficiencia u oscuridad de las normas, como tampoco una especial complejidad de las mismas que provoque una duda razonable que pueda conducir a la entidad al incumplimiento de sus deberes fiscales, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras también en este punto.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas