

EXPEDIENTE 257/2012

En la ciudad de Pamplona a 25 de septiembre de 2013, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente resolución:

Visto escrito por doña (...) en representación de la entidad AAA, S.L.U. (Sociedad absorbente de BBB, S.L.) con NIF XXX y domicilio en (...) en relación con liquidación y sanción derivadas de acta del Impuesto sobre Sociedades de 2006.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el Servicio de Inspección de la Hacienda de Navarra se iniciaron actuaciones tendentes a la comprobación y, en su caso, regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 y del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los meses de marzo a julio del año 2007. Finalmente, el día 20 de octubre de 2011 se formalizó acta en disconformidad del Impuesto sobre Sociedades del año 2006 (número (...)), acta de comprobado y conforme relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido de marzo a julio del 2007 y acta previa de conformidad del Impuesto sobre Sociedades del año 2006, al haber prestado el obligado tributario, su conformidad a la propuesta de regularización de la inspección en relación a amortizaciones indebidamente practicadas. Asimismo, y como consecuencia de la regularización efectuada en la primera de las citadas actas, se inició el correspondiente expediente sancionador con la oportuna propuesta de imposición de sanción.

SEGUNDO.- A la vista del acta en disconformidad del Impuesto sobre Sociedades del año 2006, del informe ampliatorio del actuario y de las alegaciones de la interesada, vino el Director del Servicio de Inspección a dictar, el 8 y 9 de marzo de 2012, resoluciones por las que puso fin al expediente de comprobación e investigación, así como al expediente sancionador, confirmando las correspondiente propuestas de liquidación e imposición de sanciones formuladas en relación con el citado Impuesto.

TERCERO.- Y contra dichos actos administrativos viene ahora la interesada a interponer reclamación económico-administrativa ante este Tribunal, mediante escrito con fecha de entrada en los registros de esta Administración de 12 de abril de 2012, solicitando la anulación de las referida liquidación y sanción.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Ha de declararse la competencia de este Tribunal Económico-Administrativo Foral para el conocimiento y resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta, dada la naturaleza del acto administrativo impugnado, en virtud de lo que disponen los artículos 154 y 155 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y artículos 18 y 19 del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio, habiendo sido formulado el recurso dentro de plazo y por persona debidamente legitimada al efecto.

SEGUNDO.- En relación a la acumulación solicitada por la recurrente, el artículo 44.1 y 43 del Decreto Foral 178/2001 de 2 de julio, que aprueba el Reglamento de recurso de reposición y de impugnaciones económico-administrativas, establece el primero: "*Los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Foral ante los que se tramiten dos o mas reclamaciones podrán, a petición de los interesados o de oficio, decretar la acumulación de las actuaciones siempre que se den los requisitos fijados por los artículos 41.1 y 43 del presente Reglamento para la admisión de reclamaciones colectivas o de reclamación comprensiva de dos o mas actos administrativos.*" y el segundo expresamente permite la acumulación cuando sean "*reproducción, confirmación o ejecución de otro o en su impugnación se haga uso de las mismas excepciones o exista entre ellos cualquier conexión directa, aunque procedan de distinto documento o expediente.*" En este caso es evidente su íntima conexión, ya que la validez y eficacia de la sanción se sustenta en la pervivencia de la liquidación. Por tanto, procede decretar la acumulación de las reclamaciones económico administrativas presentadas y la resolución de las mismas en este Acuerdo.

TERCERO.- La cuestión tributaria controvertida en esta reclamación se circunscribe exclusivamente en la determinación del importe fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, en con-

cepto de gastos financieros de un préstamo participativo concedido al obligado tributario por una entidad vinculada, cuya valoración ha sido aprobado previamente por la Administración Tributaria.

El artículo 30 de la Ley Foral 24/1996 del Impuesto sobre Sociedades, establece que “*los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que determine, en cuanto a las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, su valoración, con carácter previo a la realización de ellas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado*”. Pues bien, de acuerdo con dicho precepto y conforme al procedimiento habilitado en los artículos 21 y siguientes del Reglamento de dicho Impuesto, la ahora recurrente junto a FFF presentaron propuesta de valoración previa de la referida operación vinculada.

Mediante Resolución (...) de 12 de marzo del Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, se vino a estimar y aprobar la propuesta de valoración presentada por los interesados con efectos para tres períodos impositivos y, entre otras cuestiones, se recogen las condiciones sobre la remuneración del préstamo participativo que ahora son objeto de controversia:

“Remuneración: Tipo de interés variable del 67,5% del beneficio del ejercicio (antes de impuestos) con el límite del Euríbor a un año (el correspondiente a la firma del contrato con revisión automática al año) + 10 puntos.”.

La interesada contabilizó y declaró en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 en conceptos de gasto fiscalmente deducible por intereses de ese préstamo participativo un importe de 8.965.454,25 euros. Tal y como se explica en la documentación aportada por el sujeto pasivo e incorporada como Anexo IV al Informe Ampliatorio (folio 51), para el cálculo de dicho importe, primeramente, se ha aplicado el porcentaje anteriormente transcrito a 14.157.513,81 euros, que es el importe del beneficio antes de impuestos y de intereses del préstamo participativo, resultando una cantidad 9.556.321,82 euros. Posteriormente, de ha determinado el límite establecido en la resolución aprobatoria de la propuesta, esto es, se han calculado los intereses correspondientes al Euríbor a un año más 10 puntos, resultado un importe de 8.965.454,25 euros, que al ser inferior al primero de los importes, finalmente, ha sido la cantidad deducida fiscalmente.

Frente a dicho criterio, la regularización practicada por la Inspección (al amparo de lo establecido en el artículo 24.6 del Reglamento del Impuesto, norma que habilita a la Administración para comprobar que la propuesta de valoración de operaciones vinculadas ha sido correctamente aplicada) considera que dicho cálculo es incorrecto, puesto que la *“Resolución (...) del Director Gerente establecía claramente como remuneración fiscalmente deducible del préstamo participativo, el 67,5 % del beneficio del ejercicio antes de impuestos, no antes de impuestos y de intereses del préstamo participativo.”*

Los actuarios, así como la resolución ahora recurrida, consideraron que el beneficio antes de impuestos, es un concepto claramente determinado por la normativa mercantil, que incluye entre sus gastos los correspondientes a los intereses del préstamo participativo. En definitiva, al tratarse de dos magnitudes correlacionadas, su cálculo debe de realizarse mediante el siguiente sistema de ecuaciones:

$$0,675 \times \text{BAI} = \text{IPP}$$

$$\text{BAIIPP} - \text{IPP} = \text{BAI}$$

Donde:

IPP = Intereses préstamo participativo.

BAI = Beneficio antes de impuestos.

BAIIPP = Beneficio antes de impuestos e intereses préstamo participativo.

Y el resultado al que se llega en aplicación de dichas ecuaciones es que el importe de los intereses fiscalmente deducibles del préstamo participativo debía ascender a 5.705.266,75 euros (el 67,5% de 8.452.247,05), es decir, 3.260.187,49 euros menos que los computados por el sujeto pasivo, por lo que se incrementó la base imponible del obligado tributario en dicho importe.

CUARTO.- La interesada viene a reiterarse en las alegaciones ya realizadas en sus anteriores escritos presentados con anterioridad al dictado de la resolución Director del Servicio de Inspección de 8 de marzo de 2012 que puso fin a los expedientes de comprobación e investigación,. Y con el fin de evitar una nueva reite-

ración innecesaria en las contestaciones a las alegaciones efectuadas, adelanta este Tribunal que, sin perjuicio de las matizaciones que luego expondremos, asume los argumentos y razonamientos jurídicos contenidos en la resoluciones recurridas, a las que nos remitimos conforme a la doctrina contenida, entre otras, en la Sentencia ZZZ/ZZ, de 18 de junio, del Tribunal Constitucional.

En particular, este Tribunal comparte la argumentación de la Resolución impugnada en relación con las alegaciones históricas, comparativas, analógicas y jurídicas que ha efectuado la recurrente. Efectivamente, ni en la Resolución del Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra que aprueba la propuesta de valoración de los intereses del préstamo participativo, ni en la normativa mercantil o fiscal, se ha encontrado referencia o mención directa o indirecta que pueda inducir a este Tribunal a considerar que los gastos financieros del préstamo participativo no deban computarse para la determinación del tantas veces referido beneficio antes de impuestos, más bien, al contrario, puede decirse de forma categórica que la conclusión a la que ha de llegarse es totalmente opuesta a la sostenida por la interesada. Como veremos posteriormente, el concepto de “*beneficio*” está claramente determinado, la normativa es clara y precisa al establecer que el beneficio se obtiene por diferencia entre todos los ingresos y los gastos del ejercicio, por lo que la exclusión de algún tipo de ingreso o gasto de tal concepto viene a requerir que se haga de forma expresa, tal y como ya se ha hecho en este caso, que expresamente se ha excluido el gasto correspondiente al Impuesto sobre Sociedades mediante la utilización de otro concepto contable como es el “*beneficio del ejercicio (antes de impuestos)*”. En definitiva, no se puede deducir que la Resolución de Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra haya padecido algún tipo de error material o de otro tipo, ya que no ha hecho referencias genéricas, confusas o contradictorias en relación al “*beneficio*”, sino que expresamente ha empleado un concepto técnico y especial del beneficio, que viene configurado legamente y que precisamente excluye de su computo a un solo tipo de gasto, el propio Impuesto, deduciéndose de ello que si hubiera existido una verdadera voluntad de excluir también a los gastos financieros, fácilmente pudo haberse hecho referencia a otro concepto especial como es el “*beneficio antes de intereses e impuestos*” (BAII o, acrónimo EBIT), que es un indicador del resultado de explotación de una empresa después de descontar de los ingresos los distintos consumos y gastos pero sin tener en cuenta la estructura financiera de la entidad ni los impuestos existentes. Aunque es cierto que esta última magnitud, a diferencia de lo que acontece en relación al “*beneficio del ejercicio antes de impuestos*”, no aparece recogida legalmente en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del PGC, tampoco podemos obviar que es una de las magnitudes generalmente utilizada y facilitada por las empresas en sus estados contables, financieros y de información bursátil y sirve como medida para comparar los resultados empresariales.

Centrándonos en el caso que nos ocupa, y teniendo en cuenta que el ejercicio del Impuesto sobre Sociedades regularizado y cuestionado es el del 2006, deberemos aplicar en la resolución de esta reclamación el anterior Plan General Contable, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre y, en particular, las disposiciones contenidas en su cuarta parte que regulan las cuentas anuales (el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria, y, en particular lo dispuesto en el número 16 de la Introducción al PGC, que establece lo siguiente: “*La Cuenta de Pérdidas y Ganancias cuantifica la renta de la empresa y describe su formación. En nuestro país, lo mismo que para el balance, la opción del legislador se ha inclinado por un solo modelo, eligiendo entre los cuatro que establece la IV Directiva, el de forma de cuenta y clasificación de los gastos por naturaleza.*”

La estructura de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias está ajustada a lo dispuesto en el artículo 35, apartado 2 del Código de Comercio, e igualmente al del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, distinguiendo los resultados de explotación, los financieros, los extraordinarios y el total de los del ejercicio antes y después de impuestos.”

Dicha normativa ha dispuesto presentar este estado contable en forma de cuenta: en el Debe aparecerán los gastos y en el Haber los ingresos. La diferencia de ingresos y gastos, ordenados y estructurados convenientemente, vienen a determinar los siguientes tipos o bloques de resultados de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del PGC:

- I. Beneficios o pérdidas de explotación. Formados por los ingresos y los gastos de explotación
- II. Resultados financieros positivos o negativos. Compuesto por los ingresos de las inversiones financieras y los gastos originados por la financiación ajena.
- III. Beneficios o pérdidas de la actividad ordinaria. Son la suma de los resultados de explotación y de los financieros.
- IV. Resultados extraordinarios positivos o negativos. Son beneficios o pérdidas que no derivan directamente de la actividad habitual de la empresa.

V. Beneficios o pérdidas antes de impuestos. Son la agregación de los anteriores resultados, esto es, todos los ingresos y los gastos del ejercicio, salvo el gasto por el Impuesto sobre Sociedades.

VI. Resultado del ejercicio (beneficio o pérdida), Constituido por todos los ingresos y los gastos del ejercicio, incluido el Impuesto sobre Sociedades. El importe de esta magnitud forma el saldo de la cuenta 129 "Pérdidas y Ganancias".

En definitiva, nuestra normativa contable configura y perfila varios conceptos de resultado (beneficio o pérdida), entre los que se incluye de forma expresa al ahora cuestionado, "*beneficios o pérdidas antes de impuestos*", en el que solamente se excluye a un tipo de gasto, el correspondiente al Impuesto sobre Sociedades. Es más, no podemos olvidar que la magnitud resultado contable, en este caso beneficio, no es ajena o extraña a la normativa tributaria sino más bien al contrario, viene a resultar totalmente aplicable para la determinación de la base imponible de Impuesto sobre Sociedades. Así lo dispone el artículo. 13 .3 de la Ley Foral 24/1996 "*se calculará ajustando el resultado contable mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley Foral.*"

Para determinar el resultado contable la Administración Tributaria aplicará las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Los ajustes serán los que resulten por diferencia entre los principios contables y las disposiciones fiscales específicas establecidas en esta Ley Foral y demás normas que la desarrollen."

QUINTO.- Finalmente, el interesado considera que el sistema empleado por la Inspección es complejo, rocambolesco y que no existe comparativa a nivel tributario, salvo en la Reserva Especial por Inversiones y que "*el sistema de ecuaciones debe ser utilizado cuando no puedan determinarse los importes de dos magnitudes absolutamente relacionadas entre sí de forma aislada, pero no cuando la interpretación más sencilla y razonable es calcular una magnitud primero (en nuestro caso el interés del préstamo participativo) y la otra resulta del previo cálculo de la primera (el beneficio antes de impuestos pero después del préstamo participativo).*"

Frente a dicha alegación, coincidiendo con la resolución recurrida, resulta evidente que la mayor complejidad del sistema de ecuaciones que anteriormente hemos transcritos no puede ser argumento relevante en la resolución de la cuestión planteada. Como tampoco que, salvo la citada Reserva Especial, no haya otros supuestos comparables que utilicen magnitudes relacionados entres sí, así podemos citar, entre otros gastos, el denominado factor agotamiento del régimen especial de la minería (artículo 98 del actual texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable en Navarra por mandato de la disposición adicional séptima del Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades) u otro también tradicional como es la retribución de los administradores.

Empezando por la retribución a los administradores, ha de señalarse que si se cumplen las condiciones establecidas en la normativa mercantil tiene la consideración de gasto contable y como tal se integra en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Dicha cuestión se encuentra actualmente regulada (con idéntico tenor que la anterior) en el artículo 218 Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital:

"1. En la sociedad de responsabilidad limitada cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma, que en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.

2. En la sociedad anónima cuando la retribución consista en una participación en las ganancias, solo podrá ser detrída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento, o el tipo más alto que los estatutos hubieran establecido."

Pues bien, el cálculo de la retribución de los administradores sociales, cuando consiste en una participación en los beneficios requiere plantear y resolver un sistema de tres ecuaciones, dada la correlación existente entre las magnitudes empleadas, pues dicha retribución es un gasto contable, deducible fiscalmente y que viene a minorar tanto el beneficio como el Impuesto sobre Sociedades. Y sin embargo su posible complejidad no ha supuesto obstáculo alguna para su correcta aplicación, tal y como ya reconoció de forma expresa el propio ICAC (BOICAC núm. 21, abril de 1995), en respuesta a una consulta planteada sobre su consideración contable:

“La retribución de los administradores se regula en el artículo 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (T.R.L.S.A.) aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, establecido:

“La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detráida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4 por ciento, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.”

Por su parte el artículo 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (L.S.R.L.), establece para el mismo aspecto lo siguiente:

“Cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos determinarán concretamente la participación, que en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.”

A la vista de los dos artículos señalados se regula que la retribución de los administradores se calcula a partir del beneficio de la sociedad. Sin embargo parece que en la Ley de Sociedades Responsabilidad Limitada se ha introducido una precisión con respecto a la redacción del anteproyecto publicado en el Boletín de Información del Ministerio de Justicia e Interior de fecha 23 de junio de 1993, que decía: “Cuando la retribución consista en una participación en los beneficios...” Esta modificación que separa su redacción de la del T.R.L.S.A. parece que pretende precisar el contenido de la norma, de forma que la retribución de los administradores no pueda ser configurada como una distribución de los beneficios de una sociedad, sino que lo que trata de fijar la Ley es únicamente la fórmula de cálculo de la citada retribución. Lo anterior permite considerar igualmente, que la precisión establecida en esta Ley pueda ser aplicable a las sociedades anónimas al tratarse de un concepto cuya naturaleza es idéntica para ambos tipos de sociedades.

Por otra parte, la interpretación realizada anteriormente viene también fundamentada desde el punto de vista económico, ya que la retribución de los administradores de una sociedad es un gasto más necesario para poder obtener los ingresos correspondientes de la misma. De acuerdo con lo anterior, la cuenta de pérdidas y ganancias al recoger todos los ingresos de una sociedad y los gastos en que ha incurrido para su obtención, deberá incluir necesariamente la retribución correspondiente a los administradores al ser ésta, como se ha dicho anteriormente, un gasto más de la empresa.

Similar situación a la descrita anteriormente se producía con el gasto por impuesto sobre sociedades que hasta la entrada en vigor de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en Materia de Sociedades, se establecía como un reparto del beneficio empresarial; una circunstancia en común con la retribución de los administradores, es que se trata de una magnitud que se calcula a partir del resultado contable, si bien para el caso concreto del gasto por impuesto sobre sociedades está claramente calificado en la legislación mercantil que se trata de un gasto más de las empresas.”

La utilización de este sistema de ecuaciones o también denominado “calculo circular” ha sido aplicado en el calculo del precitado factor agotamiento, tal y como reconoce la propia Audiencia Nacional, entre otras, en Sentencias de 26-02-2009 (rec. nº. 471/2005):

“Sobre la misma cuestión de interpretación jurídica que ahora centra la controversia ya se ha pronunciado esta Sala, atinente a la magnitud de la base imponible sobre la cual se ha de practicar la reducción en concepto de factor de agotamiento, si es, como sostiene la Inspección, la base imponible neta, fruto de haberse calculado dicha base con inclusión del propio factor de agotamiento que contribuye legalmente a la configuración de dicho concepto o si, por el contrario, tiene razón la entidad recurrente cuando pretende que la base imponible sobre la que aplicar los porcentajes de reducción autorizados legalmente -artículo 112 de la LIS de 1995- es aquélla sobre la que todavía no se ha trasladado el factor de agotamiento.

Para la solución de esta polémica resulta necesario recordar que ya esta Sala se ha pronunciado sobre idéntica cuestión (v. gr., en su sentencia de 5 de marzo de 2007, dictada por la Sección Séptima en el recurso nº.º 479/06), por lo que se impone, por evidentes razones de unidad de doctrina, desestimar la demanda por la misma razón que determinó el sentido del fallo en la expresada sentencia, siendo de añadir, a tal fin, que otros tribunales y, particularmente, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia se ha pronunciado de forma reiterada en favor del criterio de la administración, siendo de citar, al respecto, las de 6 de febrero de 2008 (recurso nº.º 15190/2008) y 2 de julio de 2008 (recurso nº.º 15879/2008), que resulta conveniente reseñar por el interés que suscitan sus razonamientos jurídicos, que esta Sala hace suyos(.....)...

«Por tal razón, la aplicación del límite de la dotación para el factor de agotamiento en el caso previsto en el apartado 3 del citado artículo 112 de la Ley 43/1995 debe realizarse teniendo en cuenta la base imponible una vez practicada la reducción por el importe de la dotación para el factor de agotamiento.»

SEXTO.- Se opone también la reclamante a la imposición de la correspondiente sanción, alegando la falta de acreditación de la culpabilidad de los sujetos pasivos, así como la inexistencia de responsabilidad del sujeto sancionado al entender amparada su conducta en una razonable interpretación de las normas. Así considera que la sociedad ha declarado y contabilizado la cuantía de los intereses del préstamo participativo, resultando *“palmaria la voluntad de cuantificar el interés del préstamo participativo sobre la base de un acuerdo previo de valoración sometido a la Hacienda Tributaria de Navarra que desembocó en la resolución YYYY/YY”*.

Adelanta este Tribunal, que procede igualmente confirmar en sus propios términos la sanción impuesta, al resultar, en línea con todo lo afirmado a lo largo de este Acuerdo, acreditada la existencia de la infracción tributaria, sin que pueda apreciarse causa legal alguna de exención de responsabilidad. Por el contrario, tal y como se afirma en la Resolución sancionadora impugnada, a lo largo del expediente de comprobación, cuyos datos, pruebas y circunstancias han quedado incorporadas al expediente sancionador, ha quedado acreditado que no se puso la diligencia necesaria por parte de los reclamantes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La Resolución del Director del Servicio de Inspección de 9 de marzo de 2012 considera que se ha cometido la infracción tributaria grave contemplada en el artículo 68.d) de la Ley Foral General Tributaria 13/2000, de 13 de diciembre,: *“Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.”* y que le resulta aplicable la sanción establecida en el artículo 77.1 de la referida Ley Foral General Tributaria: *“Cuando las infracciones consistan en la determinación de cantidades, gastos o partidas negativas a compensar o deducir en la base imponible de declaraciones futuras, propias o de terceros, se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 10 por 100 de la cuantía de los referidos conceptos”*.

En el caso ahora analizado, de forma resumida podríamos decir que el elemento objetivo punible está constituido por la diferencia entre el importe deducido por la sociedad en concepto de intereses del préstamo participativo, y el regularizado por la Inspección. Y que finalmente resultó una cantidad 3.260.187,49 euros a incrementar en la base imponible del obligado tributario, por lo que vino a minorarse en dicho importe base imponible negativa liquidada en acta previa de conformidad.,

Sentada la concurrencia del elemento objetivo constitutivo de la infracción tributaria, es preciso examinar si concurre también el elemento subjetivo, la culpabilidad, aunque sea en el último grado de simple negligencia. que viene recogida en el artículo 66.1 de la mencionada Ley Foral 13/2000 al proclamar que *“las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia”*, que *“la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe”* y que *“corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias”*, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, 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 (por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2010, en todo caso, *“las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia”* . Basta por tanto la simple negligencia para que el tipo posea virtualidad y despliegue sus efectos, y partir de ahí, será la infractora quien deba probar las causas excluyentes de la responsabilidad y esto no ha ocurrido.

Pues bien, tal y como hemos analizado en los Fundamentos anteriores, existe un error claro y manifiesto por parte de la recurrente en la aplicación de Resolución YYYY/YY de 12 de marzo del Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, que vino a estimar y aprobar la remuneración del préstamo participativo. Y en la comisión de dicho error, a juicio de este Tribunal, se aprecia que la entidad no ha actuado con la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Pues no podemos obviar que esta entidad recurrente, como empresario, está obligada a llevar la contabilidad conforme a las disposiciones de carácter mercantil y, en particular, a la formulación y elaboración de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de acuerdo con la estructura prevista en el correspondiente PGC. Y en dicha Cuenta se incluye de forma expresa el concepto que ha sido cuestionado en esta reclamación (*“beneficio antes de impuesto”*), detallándose minuciosamente los ingresos y los gastos que deben computarse para la determinación de ese resultado, sin que haya referencia alguna a una posible exclusión de los resultados financieros previamente determinados y computados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Asimismo, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades y dado su *“perfecto”* conocimiento, tiene la obligación legal de uti-

lizar el resultado contable para determinar la base imponible del propio Impuesto, tal y como se señala en la propia exposición de motivos de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades:

“En el título IV se dispone que la determinación de la base imponible en el régimen de estimación directa se efectuará partiendo del resultado contable obtenido por la aplicación de las normas previstas en el Código de Comercio, en la Ley de Sociedades Anónimas y en las disposiciones que se dicten para su desarrollo, practicando, en su caso, los ajustes que resulten por diferencia entre los principios contables y las disposiciones fiscales específicas establecidas en esta Ley Foral y demás normas que la desarrolla. Esta forma de enfocar el cálculo de la base imponible implica una importante novedad en relación a la situación actualmente vigente y se estima que comportará dos mejoras significativas:

Evitará la duplicación de normas fiscales en relación a las contables, lo que posibilitará un texto legislativo ligeramente más reducido y de más fácil comprensión.

Determinará la formación de la base imponible en relación con una magnitud, el resultado contable, perfectamente conocida por los sujetos pasivos de este Impuesto”.

En definitiva, como empresario y como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, tiene la obligación, pero sin que suponga una dificultad mayor, de conocer y diferenciar los dos conceptos que se han cuestionado en el procedimiento inspector: “*beneficio antes de impuestos*” y “*beneficio antes de impuestos e intereses*”. Conceptos que contablemente aparecen perfectamente perfilados y diferenciados, por lo que admitir una posible confusión por parte de la entidad recurrente no puede considerarse como disculpable o razonable desde el punto de vista jurídico, más bien podríamos deducir razonablemente que ha existido una falta de diligencia en la lectura y análisis de la Resolución (...) de 12 de marzo del Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, ya que si se hubiera hecho un mero cotejo entre esta y el contenido de la propuesta que pretendía (según manifiesta en esta reclamación) y finalmente aplicable por el contribuyente en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, se hubiera apreciado inmediatamente la concurrencia de una diferencia sustancial entre ambas alternativas, y que no es otra que la inclusión o no del resultado financiero en la magnitud utilizada para el cálculo de la remuneración del préstamo participativo.

Por ello la conducta de la interesada puede calificarse como culpable, razón por la cual este Tribunal considera procedente y ajustada a derecho la sanción impuesta, que debe quedar confirmada en sus propios términos

Y en consecuencia, este Tribunal, en sesión celebrada en el día de la fecha arriba indicada, acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por la representación de la entidad AAA, S.L.U. contra resoluciones del Director del Servicio de Inspección dictadas el 8 y 9 de marzo de 2012, por las que se puso fin a los expedientes de comprobación y sancionador seguidos contra la interesada en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2006, confirmándose las mismas conforme resulta de la fundamentación del presente Acuerdo.

El transcrito Acuerdo resultó ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión del día 9 de octubre de 2013.