

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de octubre de 2024

Sala 1.^a

R.G. 8758/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortizaciones. Otras cuestiones. Obras de arte. Los elementos del inmovilizado que por sus características no sufran necesariamente una depreciación por causas económicas, bien por su utilización física, por el simple transcurso del tiempo o por causas tecnológicas, no pueden ser objeto de amortización a efectos fiscales, y tal es el caso de las obras de arte, sin perjuicio de que pueda ser computada la pérdida por la depreciación irreversible de estos elementos en el ejercicio, en la medida en que esté justificada.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 01/07/2021 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid dictó dos acuerdos de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015, derivados de las actas de disconformidad números A02-REFERENCIA_1 y A02-REFERENCIA_2, incoadas en el seno del procedimiento iniciado respecto de la entidad **XZ-QR SA** (en adelante, **XZ-QR**), notificándose dichos acuerdos a la interesada el 09/07/2021 y habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante comunicación notificada el 21/06/2019.

Las actuaciones de comprobación e investigación tuvieron inicialmente alcance parcial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y en el artículo 178 del Reglamento General de Gestión e Inspección, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGGI), limitándose a: *"Comprobar los gastos fiscalmente deducibles, así como a la comprobación de las operaciones con transcendencia tributaria realizadas con ... - Axy, en ambos casos, solo en la parte que corresponde a la sociedad dominante del Grupo (... - XZ-QR SA) quedando, por tanto, excluida de dicha actuación la comprobación de los restantes elementos de la obligación tributaria, así como las magnitudes procedentes de ejercicios anteriores que tengan incidencia en la liquidación que resulte de la actuación parcial"*.

Mediante acuerdo de fecha 01/06/2020, notificado el 02/06/2020, las actuaciones inspectoras pasaron a tener alcance general.

SEGUNDO.- La entidad había presentado declaraciones-liquidaciones por los períodos comprobados con los siguientes importes:

	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2015
BASE IMPONIBLE	-652.734,10	0,00
LÍQUIDO A INGRESAR/DEVOLVER	0,00	-56,26

TERCERO.- En el curso de tales actuaciones se pusieron de manifiesto los siguientes hechos respecto de cuya regularización la mercantil no prestó su conformidad:

- **XZ-QR** inició sus operaciones el 25/01/1999, teniendo por objeto social *"la compra, venta, arrendamiento, construcción y promoción de toda clase de inmuebles, fincas, solares, edificios, pisos*

Síguenos en...



locales, garajes, naves industriales, urbanización, libres o acogidas a cualquier ley, y otros". Su actividad (principal), clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 999, fue: "OTROS SERVICIOS N.C.O.P."

- Su capital social asciende a 4.000.000,00 euros, representado por 400.000 acciones de 10,00 euros de valor nominal cada una.

- **XZ-QR** declara tener a D. **Axy** como socio único con una participación del 80% en el capital social. El 20% restante del capital pertenece a la propia sociedad desde el 27/07/2011.

- En los ejercicios comprobados, la administración de la sociedad estaba encomendada a D. **Axy**, en calidad de administrador único.

- **XZ-QR** adquirió en 2007 y 2008 la propiedad de diez parcelas de uso residencial resultantes del Proyecto de Compensación relativo a los terrenos pertenecientes a la comunidad de bienes sobre las que luego se construyeron las viviendas de la promoción "**PROMOCION_1**", cuyas obras se iniciaron a principios del año 2008 y concluyeron a finales del año 2010.

En un procedimiento inspector relativo a los ejercicios 2010 y 2011 la Inspección regularizó (acuerdo de fecha 30/09/2014, derivado del acta A02-REFERENCIA_3) los costes declarados por la entidad, minorando, en lo que aquí interesa, los costes de construcción de las viviendas tras realizar una comprobación de valores mediante informe emitido por el Gabinete Técnico y de Valoraciones de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid.

En los años 2014 y 2015 **XZ-QR** transmitió cuatro de las viviendas construidas sobre sus parcelas (sitadas en las calles **CALLE_1** ... y **CALLE_2** ...) declarando el correspondiente beneficio por la diferencia entre el precio de venta y el coste de cada una de ellas. Una de las viviendas (sita en c/ **CALLE_1** ...) se transmitió a D.ª **Bts**, la cual formaba parte del entorno familiar del socio y administrador único de **XZ-QR**, resultando que el ingreso contabilizado por dicha operación era sensiblemente inferior al de las tres restantes viviendas.

- **XZ-QR** participaba en un 50% del capital de la sociedad ... **NP**, constituida el .../2009 con un capital social de 150.000,00 euros, siendo sus primeros administradores D. **Cpn** (hasta 2015) y D. **Axy** (hasta 2017). El otro 50% del capital era de D. **Cpn**, si bien el 28/07/2015 este transmitió su participación a **XZ-QR** por 130.000,00 euros. Su actividad consistía en poseer, comprar, vender, operar, etc, embarcaciones matriculadas en Malta. En 2010 la sociedad habría adquirido una embarcación que estaba contabilizada por valor de 790.436,00 euros. A 31/12/2015 la sociedad declaró unas pérdidas acumuladas por valor de 1.039.796,00 euros, principalmente debidas a la amortización contable de la embarcación. En relación con esta sociedad, además de la cuenta 24040012 (Participaciones a largo plazo en empresas asociadas), en que se recoge el importe de la participación -con un saldo de 205.000,00 euros a finales de 2015 (75.000,00 + 130.000,00)-, existe en la contabilidad otra cuenta, la 24040015 (Créditos a largo plazo a empresas del grupo), por importe 439.476,33 euros.

CUARTO.- Teniendo en cuenta los hechos anteriormente descritos, la Inspección dictó los siguientes acuerdos de liquidación de fecha 01/07/2021:

1) **Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad n.º A02-REFERENCIA_1**, por el concepto Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2014 y 2015, del que derivaba una deuda total a ingresar de 900.161,96 euros, que se desglosaba en 743.217,51 euros de cuota y 156.944,45 euros de intereses de demora. En este acuerdo se recogían los siguientes ajustes:

- Aumento del beneficio como consecuencia de la modificación del coste de las viviendas que se transmitieron en 2014 y 2015, incrementándose la base imponible por importe de 2.311.884,16 euros en 2014 y 574.921,02 euros en 2015. Esta modificación derivó del mantenimiento de los criterios que fundamentaban la regularización de fecha 30/09/2014, acta A02-REFERENCIA_3, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011, que contenía una comprobación de valores.

Síguenos en...



- Imputación de intereses por el préstamo a la entidad vinculada **NP**, lo que supuso un aumento de la base imponible de 13.334,44 euros en 2014 y 11.257,92 euros en 2015.

- Eliminación de BINs pendientes de aplicación declaradas por importe de 83.057,47 euros en 2014, siendo el desglose de las cantidades comprobadas relativas a las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del período, aplicadas en el mismo y pendientes de compensación en períodos futuros, de 0,00 euros.

2) **Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad n.º A02-REFERENCIA_2**, por el concepto Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2014 y 2015, del que derivaba una deuda total a ingresar de 157.465,40 euros, que se desglosaba en 129.150,02 euros de cuota y 28.315,38 euros de intereses de demora. En el mismo, además de reflejarse los ajustes anteriores, se documentaban los siguientes:

- Se aumentó en 2014 en 313.500,00 euros el beneficio derivado de la transmisión a D.ª **Bts** de la vivienda sita en c/ **CALLE_1** ..., al imputarse a la venta un pago a cuenta por dicho importe realizado en 2012 a través de una sociedad en la que participaba su padre, D. **Dts**.

- No se admite la deducibilidad de determinados gastos, bien por tratarse de gastos no correlacionados con los ingresos, bien porque la documentación aportada no permite justificar su correlación con la actividad de la sociedad, bien porque no han sido justificados documentalmente. En 2014 se practicó un ajuste por este concepto de 45.806,79 euros y en 2015 de 59.471,71 euros.

- No se admite la amortización de dos obras de arte al tratarse de bienes que no se deprecian ni por su utilización física, ni por el paso del tiempo. Ello determinó un aumento en base imponible por importes de 4.763,42 euros y 4.500,00 euros en el ejercicio 2014, y de 2.381,71 euros y 4.500,00 euros en el ejercicio 2015.

QUINTO.- El resumen de los ajustes es el siguiente:

	2014	2015
Beneficio por la venta de CALLE_1 3 : modif.coste	574.921,02	-
Beneficio por la venta de CALLE_2 10-B : modif.coste	868.481,57	-
Beneficio por la venta de CALLE_1 7 : modif.coste	868.481,57	-
Beneficio por la venta de CALLE_1 1 : modif.coste	-	574.921,02
Intereses préstamo a NP	13.334,44	11.257,92
Beneficio venta de CALLE_1 3 : ingreso no declarado	313.500,00	-
Gastos no deducibles, distintos conceptos	45.806,79	59.471,71
Amortiz.cuadro Imv	4.763,42	2.381,71
Amortiz.cuadro Ekb	4.500,00	4.500,00

Síguenos en...

TOTAL AJUSTES	2.693.788,81	652.532,36
---------------	--------------	------------

SEXO.- Apreciada la posible comisión en cada ejercicio comprobado de una infracción tributaria del artículo 191 de la LGT, se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose el 03/09/2021 a la sociedad el acuerdo de fecha 23/08/2021, por el que se impusieron las siguientes sanciones:

- Ejercicio 2014: Sanción del 50%, por importe de 40.856,44 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción leve.

- Ejercicio 2015: Sanción del 50%, por importe de 13.986,35 euros, como consecuencia de la comisión de una infracción leve.

SÉPTIMO.- Disconforme con los anteriores acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, la mercantil interpuso los días 03/08/2021 y 29/09/2021 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid las reclamaciones números 28/15933/2021, 28/15942/2021, 28/19530/2021, 28/28153/2021, 28/154/2021 y 28/28155/2021, que fueron desestimadas mediante resolución acumulada fallada por dicho TEAR el 27/07/2022 y notificada el 10/08/2022, en la que se disponía:

<<Por lo expuesto

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

OCTAVO.- Disconforme la entidad con la anterior resolución, interpuso con fecha 09/09/2022 ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el recurso de alzada nº 8758/22, que nos ocupa, solicitando su anulación formulando, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, las siguientes alegaciones:

1. FALTA DE MOTIVACIÓN EN LA COMPROBACIÓN DE VALORES: Ni se ha efectuado una visita a los inmuebles objeto de valoración ni se ha justificado la no necesidad de la misma, lo que nos lleva a considerar que los bienes objeto de valoración no están suficientemente individualizados y, por lo tanto, no es respetuoso con las exigencias de la motivación. Asimismo, la valoración efectuada por el Gabinete Técnico y de Valoraciones de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT carece de la motivación suficiente para que el contribuyente tenga pleno conocimiento de la valoración realizada, pues se limita a aplicar unos coeficientes cuya base desconoce y no son explicados.
2. IMPROCEDENCIA DE LAS REGULARIZACIONES EFECTUADAS POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN LA DETERMINACIÓN DE LOS COSTES TOTALES DE LAS VIVIENDAS PROPIEDAD DE **XZ-QR** EN EL PROYECTO "**PROMOCION_1**": Se discuten los costes totales de la promoción (costes de construcción, costes del suelo, costes bancarios y costes de amueblamiento de la vivienda piloto) calculados por la Inspección.
3. INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 16 DEL TRLIS Y DE LA NORMA DE REGISTRO Y VALORACIÓN 21ª DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD: La Inspección de los Tributos comete infracción al Ordenamiento Jurídico cuando indebidamente inaplica el artículo 16 del TRLIS y la NRV 21ª del Plan General Contable para determinar el coste de construcción de las viviendas promovidas por **XZ-QR** y construidas por su entidad vinculada **XZ-GH**, el cual exige - en todo caso - la valoración a valor de mercado de los servicios de construcción de conformidad con los métodos explicitados en el mismo.
4. INEXISTENCIA DE PRÉSTAMO A ENTIDAD VINCULADA: Los importes entregados a **NP** por **XZ-QR** son para completar el capital social de la misma, se trata de una participación a largo plazo entre partes vinculadas. Es el grupo 24 el que determina la corrección del asiento contable, no lo es la subcuenta utilizada por error.

Síguenos en...



5. VENTA DE LA VIVIENDA SITA EN C/ CALLE_1 3: Al haberse producido la transmisión de la propiedad por parte de XZ-QR a D.ª Bts en el año 2.012, no sólo debe tributar el pago a cuenta de los 313.500,00 euros por parte de XZ-QR en el ejercicio 2012, sino la venta entera.
6. CONSIDERACIÓN DE NO DEDUCIBLES DE DIFERENTES GASTOS DE LOS EJERCICIOS 2014 Y 2015: Cumplimiento de todos los requisitos para su deducibilidad.
7. AMORTIZACIÓN DE LOS CUADROS: La Administración debe probar que se trata de obras de arte y no de mobiliario (sí amortizable), tal y como lo contabiliza la entidad.
8. IMPROCEDENCIA DE LA SANCIÓN IMPUESTA: Se remite a las alegaciones realizadas en el escrito de alegaciones ante el TEAR de Madrid.

NOVENO.- Con fecha 23/07/2024, presentó la entidad escrito ante este TEAC alegando, de forma complementaria, lo siguiente:

"los ajustes que modifican el coste de las viviendas que se transmiten en 2014 y 2015 derivan del mantenimiento de los criterios que fundamentan la propuesta de regularización de fecha 30/09/2014, Acta A02-REFERENCIA_3 por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 que contiene comprobación de valores.

(...)

el Tribunal Económico-Administrativo Central ha dictado Resolución de fecha 27 de mayo de 2024 (Recurso: 00-02778-2024), por la cual acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada.

A este respecto, hay que señalar que lo estimado por el Tribunal Económico-Administrativo Central afecta en gran medida a los costes de las viviendas, concretamente a los costes de construcción y a los costes bancarios y financieros, tanto de las viviendas transmitidas en los ejercicios 2010 y 2011 como en los ejercicios 2014 y 2015, según se desprende de la mencionada Resolución:

(...)

se solicita mediante el presente escrito que lo dispuesto en dicha Resolución sea tenido en consideración para la resolución del Recurso de Alzada interpuesto contra las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo en los ejercicios 2014 y 2015".

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 del TEAR objeto del presente recurso de alzada, dando respuesta a las alegaciones formuladas por la recurrente frente a la misma.

TERCERO.- Las alegaciones primera y tercera planteadas por la recurrente (**falta de motivación en la comprobación de valores e infracción del artículo 16 del TRLIS y de la NRV 21ª del PGC**) resultan idénticas a las presentadas ante este Tribunal por la propia entidad en relación con las liquidaciones giradas por los ejercicios 2010 y 2011, por lo que nos remitimos para su contestación a la

Síguenos en...



resolución del recurso de alzada n.º 2778/2024, dictada por este TEAC el 27/05/2024, en la que se disponía al respecto lo siguiente:

"SEXTO.- En siguiente lugar, debemos analizar las alegaciones sobre la nulidad de pleno derecho de la liquidación al haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento, tanto por no haberse aplicado el régimen de operaciones vinculadas en la valoración de los costes de construcción de las viviendas propiedad de **XZ-QR** que fueron transmitidas, como por haberse aplicado incorrectamente el procedimiento de comprobación de valores.

El artículo 134 de la LGT regula la práctica de la comprobación de valores, estableciendo:

(...)

Como indicábamos antes, analizado el expediente remitido a este Tribunal se constata que, si bien el acuerdo de liquidación hace mención a la existencia de vinculación entre la interesada y la constructora, la Inspección procedió a solicitar informe al Gabinete Técnico y de Valoraciones de la Delegación Especial de la AEAT, esto es, acudió dentro del procedimiento inspector a una actuación de comprobación de valor de las previstas en el artículo 57, concretamente en la letra e):

(...)

Asimismo, el acuerdo de liquidación rechaza expresamente la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, señalando:

(...)

Pues bien, este TEAC entiende que estamos ante una operación vinculada y que, en consecuencia, debió de aplicarse el régimen de operaciones vinculadas, y ello por los siguientes motivos:

XZ-QR es titular del 99,31 % del capital de **XZ-LM**. En este sentido, en el acuerdo de liquidación se indica que "**XZ-QR** y la empresa constructora **XZ-LM** están vinculadas, ya que la primera es titular del 99,31 % del capital de la segunda".

La contabilización de los costes de las viviendas es confusa. La entidad contabiliza los gastos relativos a los costes de las viviendas en la cuenta 30000001 "Existencias", empleando como contrapartida en los asientos la cuenta de bancos. En el acuerdo de liquidación se indica que el saldo inicial de dicha cuenta de existencias a 01/01/2010 era de 2.710.606,80 euros y que el saldo final a 31/12/2010 era de 4.141.293,56 euros, señalándose en relación a ello que "las cantidades contabilizadas en la cuenta de existencias (30000001) relativas a la promoción **PROMOCION_1**, se corresponden con pagos a la comunidad de bienes, que en algunos casos como el analizado tiene como contrapartida un cobro por el mismo importe de la comunidad de bienes, sin que con la documentación aportada se haya podido determinar si tales pagos se corresponden con costes de las viviendas propiedad de **XZ-QR** y si los cobros se corresponden con honorarios devengados por la gestión de la promoción".

Existen diferencias entre los costes de construcción presentados por **XZ-QR** para su visado por el Colegio de Arquitectos y los costes de construcción que constan en las relaciones aportadas ante la Inspección. Así fundamenta la Inspección la regularización señalando que "Dada la vinculación entre promotor y constructor y no poseyendo más justificación de las diferencias entre los costes de construcción presentados por el sujeto pasivo para su visado por el Colegio de Arquitectos y los costes de construcción que constan en las relaciones aportadas y que se irán detallando a continuación para cada una de las viviendas, sin otra justificación que facturas genéricas entre promotora y constructora (...)".

Síguenos en...

Los costes sólo se justifican con facturas genéricas entre promotora y constructora, sin que se haya aportado prueba alguna que los acrediten. Al respecto, se indica en el acuerdo impugnado que "Los costes de construcción del cuadro anterior, se obtienen como agregación de facturas emitidas por **XZ-GH SA**, en calidad de constructor, a **XZ-QR**, por el concepto "Ejecución obra realizada en la vivienda ...", sin que se haya aportado proyecto de ejecución material, ni contrato con **XZ-GH** y certificaciones de obra ni cualquier otra documentación justificativa de esos costes".

En definitiva, este Tribunal considera que no se puede obviar la existencia de vinculación pues es esta la que provoca que la contabilidad sea confusa, que las facturas sean genéricas, que no haya otra justificación de los servicios facturados y que existan diferencias entre los costes del presupuesto visado por el Colegio de Arquitectos y los resultantes de las facturas.

En opinión de este TEAC, ninguna de las circunstancias anteriores concurrirían si el constructor fuera un tercero no vinculado. Y es que, no siendo **XZ-LM** y **XZ-QR** independientes, no se produce entre ellas un enfrentamiento de intereses contrapuestos del que resulte un precio de mercado para sus operaciones.

En consecuencia, habiéndose basado la regularización en la existencia de vinculación entre las partes y siendo su fin evitar la elusión fiscal obtenida con la fijación de precios que no hubieran convenido partes independientes, debe aplicarse la normativa propia de las operaciones vinculadas. En relación con ello, hemos de indicar que el término "operaciones vinculadas" utilizado por el artículo 16 del TRLIS resulta extensible a cualquier negocio realizado entre partes que merezcan la consideración de vinculadas. Por tanto, pese a que la Inspección manifieste que no se está discutiendo que el valor contabilizado no sea el de mercado, en opinión de este TEAC subyace aquí un cuestionamiento claro del valor de los servicios de construcción que fueron prestados.

En este sentido, procede señalar que la Inspección incoó dos actas, una para el ajuste derivado de la comprobación de valores del coste de las viviendas y otra para el resto de elementos regularizados, cuando ello únicamente se exige por el artículo 21.1 del RIS en relación con las operaciones vinculadas, habiendo utilizado además la Inspección tal argumento para rebatir la alegación de la interesada sobre la existencia de una valoración de una operación vinculada ("sólo como información para el interesado, si en su caso hubiera procedido la comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas, que no procede; entonces hubiera sido preceptiva la formulación de dos actas distintas como señala el artículo 21.1 del RIS").

Procede asimismo destacar que la propia Inspección cuestionó si lo realizado era una verdadera comprobación de valores ("es discutible que se haya producido una comprobación de valores en sentido estricto, en la medida en que los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta no son otros que los aportados directamente por el obligado tributario"). En todo caso, tales dudas, si existieron, se resolvieron a favor de la aplicación de la comprobación de valores mediante dictamen de perito de la Administración, actuación más sencilla y rápida que la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, cuya complejidad deriva tanto de los métodos específicos de valoración que se exigen como de la obligación de efectuar los ajustes secundarios que procedan.

Todo ello justificaría el cambio en la motivación jurídica empleada por la Inspección en el acta, en el informe de disconformidad y en el acuerdo de rectificación, frente a la empleada en el acuerdo de liquidación definitivo, eliminando la referencia al artículo 16 del TRLIS e incorporando un nuevo razonamiento jurídico para rechazar expresamente la aplicabilidad en el caso concreto del régimen de operaciones vinculadas.

A la vista de todo lo anteriormente expuesto, este TEAC concluye que discutiendo en última instancia la Inspección el valor de una prestación de servicios entre personas vinculadas, de conformidad con el artículo 16.3 del TRLIS, la misma debió valorarse por su valor normal de mercado por alguno de los métodos previstos en el apartado 4, resultando en consecuencia improcedente la comprobación de valores llevada a cabo.

SÉPTIMO.- Una vez sentado lo anterior, debe analizarse si el caso planteado da lugar a un supuesto de nulidad de pleno derecho de lo actuado, a tenor de lo dispuesto en el artículo 217.1 letra e) de la LGT, o a una mera anulabilidad, siguiendo la regla general que marca el artículo 48 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

El artículo 217.1 e) de la LGT dispone que:

(...)

Análoga regulación la encontramos en el artículo 47.1.e) de la Ley 39/2015, que condena a la nulidad a los actos administrativos "dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados".

Esto es, frente a las irregularidades no invalidantes (para los defectos formales), el legislador ha previsto la anulabilidad del acto (regla general del artículo 48 Ley 39/2015: "Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder") cuando constituyen vicios sustanciales que provocan indefensión al interesado o impiden al acto alcanzar su fin; y su nulidad cuando se hayan dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

Llegados a este punto, debemos ponderar la gravedad del vicio producido para determinar si merece el máximo reproche, esto es, la declaración de nulidad del acuerdo impugnado. Así, como ya razonó este TEAC en la resolución de fecha 15/12/2016 (RG 3539/11/50/IE):

"Ante el diseño general que hacen la Ley 30/1992 y la Ley General Tributaria parece claro que debe sopesarse la gravedad del vicio producido para determinar si merece el máximo reproche de su expulsión radical del mundo jurídico, consecuencia que se reserva para los casos concretos que al efecto se enumeran, o si la respuesta más proporcional es la que resulta de la regla general que nos conduce a la anulabilidad.

Así resulta de la interpretación que de los preceptos citados viene haciendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que se pueden extraer dos principios.

En primer lugar, la interpretación estricta de la concurrencia de las causas que conducen a la aplicación de la regla especial, la nulidad de pleno derecho, afirmando que la nulidad es una "medida extrema que al tratar de evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales y contrarios al interés público, sólo debe apreciarse en aquellos casos de gravísimas infracciones tipificables, sin género de dudas, en alguno de los supuestos legales" (Sentencia del Tribunal Supremo, TS, 15 de Junio de 1981), de modo que la nulidad radical de los actos administrativos, "tiene un ámbito muy circunscrito a los supuestos concretos enumerados en el mismo, cuya interpretación jurisprudencial presenta un marcado sentido restrictivo del entendimiento de sus términos, para atemperarlos a su finalidad de mantener el procedimiento administrativo dentro de un cauce adecuado a derecho, pero que no suponga un formalismo extremo repudiado por la propia Ley y por causa del cual se incurriera en frecuentes nulidades determinantes de esterilidad de la función administrativa. Y así lo revelan las palabras empleadas por dicho precepto, indicativas de que sólo casos extremos, como órgano manifiestamente incompetente, actos de contenido imposible o delictivo, o dictados prescindiendo total y absolutamente de las normas de procedimiento legalmente establecidas, provocan la nulidad de pleno derecho" (sentencia del TS de 8 de Julio de 1983).

Esta interpretación estricta es corroborada por la jurisprudencia, como puede observarse de las sentencias del TS de 5 mayo 2008 (Recurso de Casación 9900/2003), de 2 de diciembre de 2009 (recurso de casación 1274/2004), 9 de junio de 2011 (recurso de casación 5481/2008), 7 de diciembre de 2012 (recurso de casación 1966/2011), o 10 de diciembre de 2012, (recurso de casación 563/2010).

Síguenos en...

En segundo lugar, pero como complemento del principio anterior, el TS impone atender a las circunstancias concurrentes, para evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales o contrarios al orden público, (así, la ya citada STS 15 de junio de 1981, ya que "en la esfera administrativa ha de ser aplicada con mucha parsimonia y moderación la teoría jurídica de las nulidades, debiendo tenerse en cuenta, antes de llegar a una solución tan drástica y extrema, el conjunto de circunstancias concurrentes, como son las relativas a la importancia de los vicios existentes, del derecho a que afecte, de las derivaciones que motive y de la situación o posición de los interesados en el expediente" (sentencias del TS de 30 de enero de 1984; de 7 de marzo de 1988 y de 18 de diciembre de 1991). En el mismo sentido, las sentencias del TS de 17 de octubre de 1991, 31 de mayo de 2000, ó, más recientemente, la sentencia de 10 de diciembre de 2012, (recurso de casación 563/2010), que explica que "resulta necesario ponderar en cada caso las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido."

Por último, es de especial interés citar la sentencia, también del Alto Tribunal, de 9 de junio de 2011 (recurso de casación 5481/2008), ya que diferencia y agrupa los casos en los que más frecuentemente se plantea la aplicación del caso de nulidad radical a la que nos venimos refiriendo, explicitando que también para los supuestos de uso de un procedimiento distinto del establecido en la Ley son de aplicación las mismas pautas interpretativas:

"Por su parte, el apartado e) del referido artículo 217.1 recoge como supuesto de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, el de "que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados".

Ello nos lleva a distinguir los siguientes casos:

1º) Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento, habiéndose referido a este supuesto las Sentencias de esta Sala de 10 de octubre de 1979, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 31 de enero de 1992, 7 de mayo, 4 de noviembre y 28 de diciembre de 1993, 22 de marzo y 18 de junio de 1994 y 31 de octubre de 1995, entre muchas otras).

Se trata de un supuesto reservado, como se ha señalado en la Sentencia de 8 de febrero de 1999, "para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico", debiendo ser la omisión "clara, manifiesta y ostensible" (Sentencias de 30 de abril de 1965, 22 de abril de 1967, 19 de octubre de 1971, 15 de octubre de 1997 y 30 de abril de 1998)) y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno en caso de omisión de un mero trámite (por todas la Sentencia de esta Sección de 24 de febrero de 2004, dictada en el recurso de casación 7791/2008[sic]), salvo que el mismo sea esencial.

2º) Cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley.

Realmente, se asimila a la ausencia de procedimiento y así se reconoce en la Sentencia de esta Sección de 26 de julio de 2005 (recurso de casación 5046/2000), pero también puede ocurrir que en el que se siga se cumplan los trámites esenciales del omitido, no dando lugar a la nulidad de pleno derecho.

3º) Cuando se prescinde de un trámite esencial. Así se ha reconocido en las Sentencias de 21 de mayo de 1997, 31 de marzo de 1999 y 19 de marzo de 2001."

Esto es, la jurisprudencia pone de manifiesto la concurrencia de tres requisitos para declarar la nulidad de un procedimiento por la causa que estamos examinando:

A).- Que la omisión debe ser total y absoluta, al utilizar el precepto ambos adverbios.

Síguenos en...

Con ello se está remarcando que debe ser manifiesto el vicio cometido, esto es, debemos estar ante una omisión manifiesta del procedimiento. Si bien, como se acaba de exponer, la propia jurisprudencia engloba tres supuestos distintos: no haber seguido procedimiento alguno (equiparable a la vía de hecho), haber seguido uno distinto del establecido legalmente o previsto por el legislador, y prescindir de los trámites esenciales de forma que hagan inidentificable el procedimiento legalmente establecido (entendiendo por tales aquellos que delimitan el conjunto de derechos y obligaciones de los interesados o de los posibles afectados).

B).- La relevancia de la omisión procedimental, o ponderación a la que antes se ha aludido.

C).- El menoscabo o lesión de las garantías del interesado que fundamentalmente lesionan su derecho a la defensa, esto es, produce indefensión".

Pues bien, en el presente caso, no se produce un vicio de nulidad absoluta pues si bien se siguió un procedimiento de valoración distinto del debido, no se prescindió de los trámites esenciales, no produciéndose indefensión alguna en la interesada.

En concreto, se comprueba que la propuesta de valoración de los costes de construcción estaba incluida en la propia propuesta de regularización notificada a la interesada, por lo que esta tenía conocimiento tanto de la valoración efectuada por la Inspección como de los motivos de la regularización practicada. Asimismo, se constata que el expediente fue puesto de manifiesto a la entidad, incluyendo el dictamen del perito de la Administración y el resto de documentos tenidos en cuenta para la práctica de la regularización que ahora nos ocupa. Y si bien es cierto que el informe de valoración del Gabinete Técnico y de Valoraciones de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid en el que se basó la Administración se hizo sin una previa inspección ocular de las viviendas cuyos costes de construcción se valoraban, lo cual vulnera la exigencia reiterada por el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 21/01/2021 -rec. 5352/2019- (en la que, interpretando el artículo 57.1.e) de la LGT y 160.3 del RGGI, el Alto Tribunal insiste en "la necesidad de que el perito de la administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico"), tampoco ello produce indefensión.

Acerca de la indefensión, tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión <<sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión <<consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción>> (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (...). Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...)>>.

En definitiva, este Tribunal concluye que, a pesar de que la Inspección realizara dentro del procedimiento inspector actuaciones de comprobación de valor que no eran procedentes o se basara en un informe indebidamente motivado, en ningún caso procede la nulidad de pleno derecho de la liquidación pues no se ha producido indefensión a la interesada, en tanto en cuanto la misma ha gozado de todos los derechos y trámites propios del procedimiento, por lo que la conclusión no puede ser otra que anular únicamente el ajuste derivado de la incorrecta valoración de los costes de construcción (acuerdo de liquidación A02-REFERENCIA_3).

Ello deberá tenerse en cuenta tanto en relación con la valoración de las viviendas transmitidas como respecto de las que permanecen como existencias en el balance de la entidad.

Síguenos en...



(...)"

Así pues, el ajuste derivado de la valoración de los costes de construcción de las viviendas resultó ya anulado por la resolución de este TEAC transcrita (RG 2778/2024), que indicaba expresamente que ello debía tenerse en cuenta tanto en relación con la valoración de las viviendas transmitidas como respecto de las que permanecían como existencias en el balance de la entidad.

Por lo tanto, han de estimarse las alegaciones en este punto.

CUARTO.- Sobre la incorrecta determinación de los costes totales de las viviendas transmitidas en 2014 y 2015.

En esta alegación, muestra la interesada su disconformidad con la valoración de los costes (de construcción, de suelo, bancarios y de amueblamiento de la vivienda piloto) de las viviendas propiedad de **XZ-QR** transmitidas en 2014 y 2015 (**CALLE_1** -parcela ...-, **CALLE_1** -parcela ...-, **CALLE_1** -parcela ...- y **CALLE_2** -parcela ...-).

Ahora bien, el coste de las citadas viviendas fue objeto de la comprobación de valor efectuada en el procedimiento inspector relativo al Impuesto sobre Sociedades de 2010 y 2011 al que ya hemos hecho referencia, y que dio lugar al acuerdo de liquidación de fecha 19/01/2015 (A02-REFERENCIA_3), en el que se concluyó lo siguiente respecto de las viviendas que ahora nos ocupan:

"4.2. Parcela ...: C/ **CALLE_1** :

El sujeto pasivo aportó el siguiente resumen de costes de la vivienda sita en **CALLE_1** (parcela ...):

Subtotal suelo y urbanización	601.283,78
Subtotal costes de construcción	738.518,45
Licencias	10.000,70
Costes bancarios	111.071,32
Gastos diversos (escrituras..)	9.617,32
TOTAL	1.470.491,57

(...)

En consecuencia, los costes comprobados de la vivienda sita en **CALLE_1** (parcela ...), son los siguientes:

Subtotal suelo y urbanización	601.283,78
Subtotal costes de construcción	145.810,86
Licencias	10.000,70
Costes bancarios	125.967,24

Síguenos en...



Gastos diversos (escrituras..)	9.617,32
Gastos amueblamiento	2.890,65
TOTAL	895.570,55

4.3. Parcela: C/ **CALLE_1** :

El sujeto pasivo aportó el siguiente resumen de costes de la vivienda sita en **CALLE_1** (parcela ...):

Subtotal suelo y urbanización	601.283,78
Subtotal costes de construcción	738.518,45
Licencias	10.000,70
Costes bancarios	111.071,32
Gastos diversos (escrituras..)	9.617,32
TOTAL	1.470.491,57

En consecuencia, los costes comprobados de la vivienda sita en **CALLE_1 1** (parcela ...), son los siguientes:

Subtotal suelo y urbanización	601.283,78
Subtotal costes de construcción	145.810,86
Licencias	10.000,70
Costes bancarios	125.967,24
Gastos diversos (escrituras..)	9.617,32
Gastos amueblamiento	2.890,65
TOTAL	895.570,55

(...)

4.5. Parcela: C/ **CALLE_1** :

El sujeto pasivo aportó el siguiente resumen de costes de la vivienda sita en **CALLE_1** (parcela ...):

Síguenos en...



<i>Subtotal suelo y urbanización más construcción</i>	565.167,09
<i>Otros gastos suelo y urbanización</i>	27.712,40
<i>Subtotal costes de construcción más provisiones de repasos</i>	665.681,33
<i>Licencias</i>	10.000,70
<i>Costes bancarios</i>	111.071,32
<i>Gastos diversos (escrituras..)</i>	9.617,32
TOTAL	1.389.250,15

En consecuencia, los costes comprobados de la vivienda sita en **CALLE_1** (parcela ...), son los siguientes:

<i>Subtotal suelo y urbanización</i>	200.000,00
<i>Otros gastos suelo y urbanización</i>	27.712,40
<i>Subtotal costes de construcción</i>	144.580,27
<i>Licencias</i>	10.000,70
<i>Costes bancarios</i>	125.967,24
<i>Gastos diversos (escrituras..)</i>	9.617,32
<i>Gastos amueblamiento</i>	2.890,65
TOTAL	520.768,58

(...)

4.6. Parcela ...: C/ **CALLE_2** :

El sujeto pasivo aportó el siguiente resumen de costes de la vivienda sita en **CALLE_2** (parcela ...):

<i>Subtotal suelo y urbanización más construcción</i>	565.167,09
<i>Otros gastos suelo y urbanización</i>	27.712,40
<i>Subtotal costes de construcción más provisiones de repasos</i>	665.681,33
<i>Licencias</i>	10.000,70

Síguenos en...



Costes bancarios	111.071,32
Gastos diversos (escrituras..)	9.617,32
TOTAL	1.389.250,15

En consecuencia, los costes comprobados de la vivienda sita en **CALLE_2** (parcela ...), son los siguientes:

Subtotal suelo y urbanización	200.000,00
Otros gastos suelo y urbanización	27.712,40
Subtotal costes de construcción	144.580,27
Licencias	10.000,70
Costes bancarios	125.967,24
Gastos diversos (escrituras..)	9.617,32
Gastos amueblamiento	2.890,65
TOTAL	520.768,58

(...)"

Pues bien, el acuerdo de liquidación anterior fue revisado por este TEAC en el ya citado recurso de alzada n.º 2778/2024, que resultó estimado en parte por la resolución de fecha 27/05/2024 parcialmente transcrita en el fundamento de derecho previo, en la que se analizaron todos los costes de las viviendas que entonces formaban parte de las existencias de **XZ-QR**, confirmándose todos los ajustes practicados por la Inspección relativos a los costes de las viviendas salvo el relativo al coste de la construcción. En este sentido, se decía en aquella resolución que "la conclusión no puede ser otra que **anular únicamente el ajuste derivado de la incorrecta valoración de los costes de construcción** (acuerdo de liquidación A02-REFERENCIA_3). Ello deberá tenerse en cuenta tanto en relación con la valoración de las viviendas transmitidas como respecto de las que permanecen como existencias en el balance de la entidad".

Por tanto, habiendo este TEAC confirmado el resto de ajustes que componen el coste total de cada una de las viviendas, no podemos sino desestimar las alegaciones de la recurrente en este punto.

No obstante lo anterior, se aclara que, en cuanto al coste del suelo de las viviendas sitas en c/ **CALLE_1** -parcela ...- y c/ **CALLE_2** -parcela ...- (respecto del que se alega que debe incrementarse en el importe del préstamo hipotecario asumido) que hay que estar a lo expresamente establecido en la escritura de compraventa de fecha .../2008, en la cual se indicaba lo siguiente:

"El **precio global y conjunto** de esta compraventa asciende a la cantidad de SEISCIENTOS MIL (600.000,00 euros) EUROS habiendo repercutido la parte vendedora el Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual asciende a CUARENTA Y DOS MIL EUROS (42.000,00 euros) girado al tipo del SIETE POR CIENTO. Dicho precio e IVA correspondiente será satisfecho en la siguiente forma:

(...)

Síguenos en...



Por virtud del presente contrato, el comprador (cesionario) quedará subrogado en los derechos y obligaciones del vendedor (cedente), "JK, S.L.". Y, en particular, en las responsabilidades personales y reales derivadas de la posición deudora en los créditos hipotecarios formalizados con la entidad bancaria "BANCO_1: DE CIUDAD_1, mediante escrituras autorizadas por el Notario del Ilustre Colegio de Madrid don ... actuando por imposibilidad; accidental de su compañero de residencial y para su protocolo don ., el T... de 2005; y "BANCO_2", por virtud de escritura otorgada ante el referido Notario y en igual sustitución, en la misma fecha".

Así pues, según se indica en la propia escritura, dicho precio incluye tanto los derechos como las obligaciones resultantes de la compraventa, motivo por el cual no hay que sumar el préstamo hipotecario al precio pactado, como pretende la recurrente.

Por otra parte, en cuanto a los costes bancarios, pretende la interesada incrementarlos en un total de 5.195.200,86 euros (a repartir entre las 10 viviendas de la promoción) que serían el sumatorio de los saldos a 31/12/2010 de diversas cuentas relacionadas con bancos. Al respecto, ha de señalarse que en la comprobación de los ejercicios 2010 y 2011 nada se alegó sobre los mismos (nótese que la Inspección ya los incrementó de los 111.071,32 euros declarados a los 125.967,24 euros comprobados) por lo que, no tratándose de costes de fechas posteriores a los ya comprobados por la Inspección y confirmados por este TEAC, procede su rechazo.

En relación con la estimación por este TEAC -en la resolución del recurso n.º 2778/2024- de la alegación relativa a la deducibilidad de los intereses, a la que se refiere la interesada en sus alegaciones complementarias, cabe indicar que nada tiene que ver con los costes bancarios que ahora se cuestionan, pues aquella alegación se refería a la deducibilidad de unos gastos financieros contabilizados en 2010 por importe de 93.783,25 euros correspondientes a intereses de un préstamo hipotecario sobre el suelo de la oficina.

Finalmente, en cuanto a los costes de amueblamiento de la vivienda piloto, sostiene ahora la interesada que su importe asciende a 133.296,91 euros y no a los 28.096,46 euros comprobados en su día por la Inspección, no discutidos entonces por la mercantil y confirmados por este TEAC. Cabe únicamente señalar en relación con ello que los 28.096,46 euros provenían de la propia contabilidad de la mercantil, frente a los costes ahora alegados, cuya única prueba aportada consiste en un listado recogido en un documento del expediente llamado "*Relación de muebles comprados para decor.pdf*", en el que se detallan los supuestos muebles del piso piloto y sus precios, sin ninguna factura ni acreditación de su contabilización o su pago.

Por tanto, debemos desestimar las alegaciones en este punto y confirmar la valoración de la Inspección respecto de todos los costes, salvo los de construcción.

QUINTO.- Sobre la imputación de intereses derivados del préstamo entre entidades vinculadas.

Examinado el expediente administrativo, se constata que **XZ-QR** participa en un 50% del capital de la sociedad ... **NP**, constituida el .../2009 con un capital social de 150.000,00 euros, siendo sus primeros administradores D. **Cpn** (hasta 2015) y D. **Axy** (hasta 2017). El otro 50% del capital era de D. **Cpn**, si bien con fecha .../2015 este transmitió su participación a **XZ-QR** por 130.000,00 euros. Su actividad consiste en poseer, comprar, vender, operar, etc..., embarcaciones matriculadas en Malta.

En 2010 la sociedad habría adquirido una embarcación contabilizada por valor de 790.436,00 euros.

A 31/12/2015 la sociedad declaró unas pérdidas acumuladas por valor de 1.039.796,00 euros, principalmente debidas a la amortización contable de la embarcación.

Asimismo, se comprueba que en la contabilidad de la interesada existen dos cuentas relativas a **NP LTD**:

Síguenos en...



- ...12 (Participaciones a largo plazo en empresas asociadas): Pasa en 2015 de un saldo de 75.000,00 a 205.000,00 euros (al adquirir el .../2015 **XZ-QR** por 130.000,00 euros el 50% restante del capital).
- ...15 (Créditos a largo plazo a empresas del grupo): Pasa en 2015 de un saldo de 439.476,33 a 474.476,33 euros.

La Inspección solicitó aclaración sobre el saldo de la cuenta ...15 y, ante la falta de acreditación y habida cuenta que en el PGC se define la cuenta 2423 como: "Créditos a largo plazo a empresas del grupo", concluyó que se trataba de un préstamo concedido por **XZ-QR** a **NP LTD**, entidad a la que se encuentra vinculada y, dado que no se habían contabilizado ni declarado intereses, se imputaron los correspondientes al tipo de interés de mercado, calculado a partir de los TAE publicados para las entidades de crédito en 2014 y 2015.

Alega la recurrente al respecto:

*"...la Inspección y ahora el TEAR obvian el hecho que de la cuenta 240, es una cuenta del Subgrupo 24 que se llama "Participaciones a largo plazo entre partes vinculadas". El TEAR se equivoca (página 16 de la Resolución) y esto es algo esencial en cómo se consideran las aportaciones de **XZ-QR** a **NP**.*

*El TEAR dice que la Inspección requirió en tres ocasiones a **XZ-QR** para que entregara documentación adicional (esta documentación data del año 2.009) sobre las cantidades transferidas, con documentación adicional se refería a un contrato, aportando eso sí, las transferencias, por tanto, de nada sirve aportar documentación adicional, puesto que ambas partes están basando sus conclusiones en anotaciones contables y la Inspección, además, en el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. No es por tanto verdad, que la información de esta parte sea una información que carece de efectos probatorios sino una pura manifestación de parte, pues la prueba, es la misma tanto por parte de la Inspección, como por esta parte.*

Las demás consideraciones si había, o no, entrado en funcionamiento y la amortización previa, nada influyen en este resultado.

*Por tanto, resulta sin sustento jurídico alguno, la fundamentación de la presunción de intereses por parte de la Inspección porque lo verdaderamente importante es que los importes entregados a **NP** por **XZ-QR** son para completar el capital social de la misma, se trata de una participación a largo plazo entre partes vinculadas; es el grupo 24 el que determina la corrección del asiento contable; no lo es la subcuenta utilizada por error.*

A estos efectos, según señalan las Sentencias del Tribunal Supremo y la Resolución del TEAC que se adjuntan a este escrito la fuerza probatoria de la contabilidad ha sido admitida de forma expresa para vencer la presunción de onerosidad establecida con carácter general tanto en el IRPF, como en el Impuesto sobre Sociedades (Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 27-01-2011, rec. 4600/2006, Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 07-10-1992, rec. 1979/1990 y TEAC, Resolución RG 118/1988 de 25 noviembre 1988)".

Pues bien, de acuerdo con lo anterior, podemos comprobar que, con unas pérdidas acumuladas por valor de 1.039.796,00 euros y un patrimonio negativo de 889.796,00 euros a finales de 2015, **XZ-QR** pagó 130.000,00 euros a D. **Cpn** por hacerse con el otro 50% de la entidad.

Alega al interesada que la cuenta ...15 recoge importes entregados "para completar el capital social de la misma", alegación que debe desestimarse pues es en el saldo de la cuenta ...12 en el que se registra la participación que se ostenta en el capital de la misma (constituida el .../2009 con un capital social de 150.000,00 euros y sin que se haya acreditado ampliación de capital alguna).

Por tanto, resultando que la cuenta empleada (2423) se define en el PGC como "Créditos a largo plazo a empresas del grupo", y no habiendo probado la mercantil que se haya producido un error en la

Síguenos en...



elaboración de la contabilidad, al no haberse aportado documento alguno que justifique que la cuenta ...15 se refiere a una participación a largo plazo entre partes vinculadas -y ello pese a que dicha insuficiencia probatoria ya había sido puesta de manifiesto tanto por el Órgano de Inspección como por el TEAR-, debemos confirmar la calificación como préstamo del saldo consignado en dicha cuenta.

Y en relación con ello, hemos de traer aquí la resolución de este Tribunal Central de 28/04/2009 (RG 3372/2007), en donde se señala:

"En primer lugar, en relación al valor de la contabilidad, debemos tener en cuenta que el artículo 31 del Código de Comercio aducido por la entidad, señala que "El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho".

Es decir, que los libros contables deben ser valorados de conformidad con las reglas generales de derecho, y en este sentido, el Código Civil, en su artículo 1.228 señala que "Los asientos, registros y papeles privados únicamente hacen prueba contra el que los ha escrito en todo aquello que conste con claridad, pero el que quiera aprovecharse de ellos habrá de aceptarlos en la parte que le perjudiquen".

Del artículo transcrito se deduce, que lo incluido en su contabilidad, no vincula a la Administración Tributaria, sino que tal vinculación de legitimidad y validez, únicamente juega en relación al propio empresario, en este caso, XX SL, de manera que si quiere desvincularse de lo reflejado en su anotaciones contables, deberá proceder a probar que se ha producido un error en su elaboración".

Por otra parte, el hecho de que no fueran entidades del grupo hasta el .../2015, cuando se adquirió el 100% del capital social, no obsta para que se deban devengar intereses conforme a los artículos 16 TRLIS y 18 LIS al tratarse, en todo caso, de entidades vinculadas (desde su constitución en 2009 **XZ-QR** participaba en el 50% del capital de **NP**).

Finalmente, ha de aclararse que si bien la Inspección señala que *"Incluso aunque no fueran vinculadas, el artículo 5 del TRLIS indica que las cesiones de bienes y derechos se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario"*, tal presunción de onerosidad no opera aquí de conformidad con lo dicho por el Tribunal Supremo en la sentencia de 15/02/2010 (rec. 6422/2004), en la que sentó el siguiente criterio (lo dispuesto ha de entenderse igualmente de aplicación a la actual normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades):

<<las operaciones de financiación (préstamos) realizadas entre una sociedad y sus socios son operaciones vinculadas, que pueden no devengar intereses, pero que deben ajustarse fiscalmente por disposición legal. Ajustes fiscales de operaciones vinculadas que además han sido examinados por la Jurisprudencia en la sentencia de 2 de noviembre de 1999 (recurso 1245/95), en la que se sienta el criterio de que a los préstamos sin interés, otorgados por una sociedad a sus socios y a otras sociedades vinculadas a la primera, le son de aplicación los ajustes fiscales regulados en el art. 16.3, 4 y 5 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, y no la presunción de intereses regulada en el art. 3.3 de la misma Ley 61/1978>>.

En consecuencia, resultando acreditado que **XZ-QR** participaba desde su constitución en el 50% del capital de **NP** (y desde 2015 en el 100% del mismo), y poseyendo esta un crédito concedido por aquella, estamos ante un préstamo realizado entre personas vinculadas, por lo que, de conformidad con los artículos 16 TRLIS y 18 LIS procede imputar intereses al tipo de interés de mercado, tal y como hizo la Inspección, procediendo desestimar las alegaciones de la interesada en este punto.

SEXTO.- Sobre el ejercicio de imputación del beneficio de la venta de la vivienda sita en CALLE_1.

Síguenos en...



Analizado el expediente remitido, se constata que una de las cuatro viviendas vendidas por la interesada (sita en c/ **CALLE_1**) se transmitió a D.ª **Bts**, la cual formaba parte del entorno familiar del socio y administrador único de **XZ-QR** (era la hija del marido -D. **Dts**- de la hermana -Doña **Oxy**- del socio y administrador -D. **Axy**-). Apreciado por la Inspección que el importe registrado en la cuenta "700 Ventas" respecto de dicha vivienda era sensiblemente inferior al de las restantes -a pesar de que eran prácticamente idénticas- (1.480.000,00 euros frente a 1.850.000,00, 1.860.000,00 y 1.900.000,00 euros), se solicitó aclaración, señalando la entidad que el padre de la adquirente, D. **Dts**, hizo un pago de 313.500,00 euros en fecha .../2012 (a través de una transferencia a **XZ-QR** procedente de una cuenta de **XZ-DF**, de la cual era socio y que había reducido su capital social) en concepto de pago a cuenta de la vivienda.

La Inspección concluyó que los 313.500,00 euros pagados en 2012 en nombre de D.ª **Bts** por su padre, D. **Dts**, formaban parte del precio de la vivienda y suponían un ingreso no declarado por **XZ-QR** en 2014 que debía incrementar su base imponible.

Frente a ello, alega la interesada que la venta entera debe imputarse al ejercicio 2012 y si no, al menos, el importe pagado a cuenta en 2012 por importe de 313.500,00 euros, señalando lo siguiente:

*"La discrepancia entre ambos es el ejercicio en que debe imputarse el pago a cuenta, o incluso la venta entera, si es al ejercicio 2.012 o al 2.014. Según la Inspección no se aporta ninguna documentación acreditativa de que el ingreso se había imputado al 2.012 esto no es cierto y se le entrega la Escritura Pública por la que se reduce capital y la acreditación de que **Ens** entregó este importe a **XZ-QR** así como los medios de pago; y que, en todo caso, de ser un anticipo debería reflejarse en la cuenta 438 "Anticipo de Cliente".*

Sin embargo, esta afirmación no es transcendente en el caso que nos ocupa, la cuestión en términos jurídicos consiste en si en el año 2.012 se formalizó un contrato privado de compraventa y con ello la transmisión de la vivienda al haberse perfeccionado el contrato, esto sería suficiente para imputar a dicho ejercicio la operación total.

*Esta parte, mantiene su tesis en la existencia de un contrato privado que se adjuntó, a las facturas de luz también aportadas, en la mención en la Escritura Pública de Venta de este inmueble en 2.014, que habla de un contrato previo al otorgamiento de la escritura pública y que después de la entrega no lo reclamó **Ens**. La omisión contable en el ejercicio 2.014 no debe desvirtuar lo acaecido, según la Sentencias del Tribunal Supremo y la Resolución del TEAC citadas en las alegaciones anteriores*

CONCLUSIÓN

Hubo traditio y en consecuencia perfección del contrato en el año 2.012, y por ello debe imputarse la venta al ejercicio 2.012".

Pues bien, respecto del contrato privado de compraventa de la vivienda sita en c/ **CALLE_1** suscrito entre **XZ-QR** y D.ª **Bts** el .../2012, hemos de señalar que aquel, en la medida en que no se trata de un documento autorizado por un notario o empleado público competente, tiene la condición de documento privado (cfr. artículo 1.216 del Código Civil), por lo que no surte efectos frente a terceros, si bien, habiéndose hecho constar en el mismo que: *"la escritura de compraventa se otorgará ante el notario que designe la Parte Compradora en fecha anterior al día ... de 2014"*, dicha elevación a público nunca tuvo lugar.

Así, el artículo 1.218 del Código Civil señala que *"Los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste. También harán prueba contra los contratantes y sus causahabientes, en cuanto a las declaraciones que en ellos hubiesen hecho los primeros"*, mientras que en el caso de los documentos privados el artículo 1.227 establece que *"La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido*

Síguenos en...



incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio".

En definitiva, frente a terceros el documento privado por sí solo carece de valor de prueba legal, y en este sentido, se pronuncia el Tribunal Supremo, entre otras muchas, en su sentencia 1962/1990, de 3 de marzo, donde señala que *"el artículo 1.257 del Código Civil limita la eficacia de los contratos a las partes que los otorgan y sus herederos; aunque conste, de acuerdo con el artículo 1.227 del Código Civil, la fecha de ese documento privado ello no avala la veracidad intrínseca de las declaraciones en él contenidas"*.

Asimismo, este Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 05/10/2010 (RG 7915/2008 y 7917/2008, acumuladas), motiva:

«En relación con los documentos privados no impugnados, el artículo 326 de la LEC señala que "los documentos privados harán prueba plena en el proceso, en los términos del artículo 319, cuando su autenticidad no sea impugnada por la parte a quien perjudiquen". De este modo, mientras no sea impugnada la autenticidad el documento privado hará prueba plena en los extremos cubiertos por la fe pública respecto a los documentos públicos, o lo que es lo mismo, el documento público y privado tendrán el mismo valor probatorio. El mismo valor tendrán los documentos privados admitidos o reconocidos o aquellos que siendo impugnados, su autenticidad haya sido acreditada por otros medios.

No obstante, esta conclusión respecto a la eficacia probatoria del documento privado no impugnado, sólo puede predicarse entre las partes que suscribieron el documento, no respecto a terceros. Así, el artículo 1227 del Código Civil establece que "la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio". Por otra parte, el artículo 1218 del Código Civil establece que "los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste(...)".

En definitiva, los documentos públicos y privados no impugnados tienen idéntica eficacia probatoria ante las partes, la única y fundamental diferencia es que los documentos privados no impugnados sólo producen efectos entre las partes que lo han suscrito y los documentos públicos, en virtud de la fe pública inherente a la intervención de notario, producen efectos frente a terceros de la fecha y del hecho que motiva su otorgamiento.

A la misma conclusión, se llega con la aplicación del artículo 1230 del Código Civil que señala que "los documentos privados hechos para alterar lo pactado en escritura pública no producen efecto contra tercero". Ello significa que fijado un contrato en documento público, el documento privado posterior que lo aclare, complete o rectifique no producirá efecto frente a terceros, y que sólo producirá efecto frente a terceros cuando se otorgue la correspondiente escritura pública».

Así, en el presente caso, la fecha en que la compraventa surtió efectos frente a terceros, y por tanto frente a la Hacienda Pública, es la de la escritura pública de compraventa de 25/03/2014, en la que se indicó expresamente lo siguiente:

"...yo el Notario, hago constar expresamente que se ha cumplido con la obligación de identificar al titular real que impone la Ley 10/2010, de 28 de abril (...)

""XZ-QR, S.A." es dueña, por el título que después se dirá, de la siguiente finca, sita en LOCALIDAD_1, calle CALLE_1, número ..., de Madrid: (...)"

"la sociedad "XZ-QR, S.A." - debidamente representada - vende y transmite a DOÑA Bts que compra y adquiere (...)"

Síguenos en...



"PRECIO Y FORMA DE PAGO: El precio de venta es de UN MILLÓN CUATROCIENTOS OCHENTA MIL EUROS (1.480.000,00 euros) habiendo repercutido la parte vendedora el Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual asciende a CIENTO CUARENTA Y OCHO MIL EUROS (148.000,00 euros) al tipo del DIEZ POR CIENTO.

Dicho precio e IVA correspondiente será satisfecho en la siguiente forma:

FORMA DE PAGO: A los efectos de lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley del Notariado, modificado por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, previas las advertencias que yo, el Notario, realizo, los señores comparecientes, en cumplimiento de su obligación de identificar los medios de pago empleados, hacen constar que el pago se realiza de la siguiente forma:

- UN MILLÓN SETENTA Y NUEVE MIL TREINTA Y SIETE EUROS CON SETENTA Y SIETE CÉNTIMOS DE EURO (1.079.037,77 euros) son retenidos por la parte compradora para hacer frente a la Hipoteca que grava la finca objeto de la presente descrita en el apartado cargas del expositivo I anterior, en la forma y condiciones establecidas en las escrituras reseñadas en el apartado cargas de la presente escritura, en cuyo contenido, que declara conocer la parte compradora, se subroga sin novación asumiendo la obligación personal dimanante del crédito garantizado con la hipoteca indicada.

- 548.962,33 euros son abonados por la parte compradora a la sociedad vendedora mediante un cheque bancario serie 5.397.330-6 de fecha 25 de marzo de 2014, procedente de la cuenta abierta a nombre de la parte compradora número ...05, tal y como se acredita con el documento que dejo incorporado a la presente."

Por otra parte, se constata que ninguna mención existe en la escritura pública al contrato privado celebrado entre **XZ-QR** y D.^ª **Bts** el .../2012 -en contra de lo manifestado por la recurrente-, como tampoco al pago a cuenta efectuado en 2012 por D. **Dts**. Se deriva, pues, de la propia escritura que hasta el momento de su otorgamiento no se había transmitido a D.^ª **Bts** la propiedad de la vivienda.

Una vez sentado lo anterior, dadas las alegaciones de la recurrente, cabe plantearse si la entrega de la vivienda pudo tener lugar en 2012, al tiempo de celebrarse el contrato privado. De acuerdo con el artículo 1.462 del Código Civil: "Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder o posesión del comprador. Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario".

Por tanto, si la venta se hace mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá, en principio, a la entrega de la cosa, tal como ha establecido copiosa y reiterada jurisprudencia (sentencias del Tribunal Supremo de 03/03/1992 y 09/03/1994, entre otras). No obstante, son numerosas las sentencias del Tribunal Supremo que consideran el segundo párrafo del artículo 1.462 del CC como una presunción iuris tantum que, por lo tanto, admite prueba en contrario. Sobre ello la sentencia del Tribunal Supremo de 24/07/1997 (recurso de apelación núm. 7577/1992), recogida en nuestra resolución de 30/03/2012 (RG 3590/2010), afirma:

"...a pesar de que el artículo 1462 del Código Civil establece que «cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere lo contrario», tal presunción, que es «iuris tantum», puede desvirtuarse no sólo por lo que se infiera de la propia escritura (y recuérdese que, en la de autos, el Notario hace la advertencia de que el inmueble no está inscrito en el Registro de la Propiedad y de que los títulos aducidos verbalmente por la vendedora «no se acreditan fehacientemente»; con el aditamento de que) sino por el resto de los elementos fáctico jurídicos, ajenos a la escritura, que acrediten ostensiblemente -como aquí acontece- la ausencia de la entrega «tradicito» del objeto y del «modo» del contrato (y, en cierta manera, la inexistencia del objeto o la falta de la titularidad sobre el mismo de la vendedora)".

Síguenos en...

Así pues, al tratar la teoría del título y el modo, el otorgamiento de escritura pública inviste al adquirente de la posesión del inmueble adquirido en virtud de la "*traditio ficta*", generando con ello una presunción "*iuris tantum*" sólo destruye en el caso de que de la documentación aportada se dedujera claramente lo contrario; de manera que, en el presente caso, debemos plantearnos si los elementos de prueba obrantes en el expediente son suficientes para desvirtuar la presunción "*iuris tantum*" de transmisión de la posesión derivados de la escritura pública de compraventa, escritura en la que se hizo constar, respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

"Estado posesorio.- Libre de arrendatarios y ocupantes, según manifiestan".

"La PARTE COMPRADORA manifiesta expresamente que ha visitado libremente el inmueble objeto de este contrato, encontrándolo a su plena satisfacción, no teniendo nada que objetar en cuanto a acabados y calidades de los mismos".

Se deriva, pues, de la propia escritura que antes de su otorgamiento no se había transmitido a D.^a Bts la posesión de la vivienda.

Por su parte, la recurrente aporta en apoyo de su argumento de que hubo traditio y, en consecuencia, perfección del contrato en el año 2012, además del contrato privado, diversas facturas de consumos de luz y agua de la vivienda sita en c/ CALLE_1 . Ahora bien, examinadas las mismas por este Tribunal, se comprueba que el cliente que figura en todas ellas es XZ-QR y no D.^a Bts, por lo que no pueden admitirse tales facturas a los efectos pretendidos.

En consecuencia, de acuerdo con la documentación que obra en el expediente, comparando los documentos aportados por la interesada (contrato privado y consumos **facturados a XZ-QR**) con aquéllos en los que la Inspección fundamenta su regularización (escritura pública en la que se hizo constar que **en el momento de la transmisión XZ-QR era dueña** de la finca transmitida así como que la referida finca se encontraba **libre de arrendatarios y ocupantes**) y teniendo en cuenta la fuerza probatoria de cada uno de ellos, no podemos sino concluir que la entrega de la vivienda se produjo en 2014.

En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en resoluciones de fecha 25/07/2013 (RG 6418/2011), que cita a su vez la 27/01/2011 (RG 6183/2008), en la que se motiva lo siguiente:

<<De entrada hay que señalar que la elevación a público del acuerdo de ampliación, en fecha 14 de mayo de 1999, remitiéndose a un acuerdo privado que se dice adoptado con anterioridad, el 1 de enero de 1999, no hace prueba de esta última fecha. Así lo ha señalado este Tribunal en resoluciones anteriores remitiéndose a diferentes Sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (1 de diciembre de 1993 o 19 de julio de 1995 entre otras) "el hecho de que en la escritura pública se diga que se eleva a público un documento privado no dota al negocio jurídico de una antigüedad anterior a la de la escritura pública".

En este sentido conviene también referirse al Código Civil que respecto del documento público en su artículo 1218 señala que:

"Los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste."

Mientras que el artículo 1225 respecto del documento privado señala:

"El documento privado, reconocido legalmente, tendrá el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubiesen suscrito y sus causahabientes"

y el artículo 1227 del mismo añade que:

"La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro público, desde la muerte de

Síguenos en...

cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio."

A efectos de la prescripción y en cuanto al cómputo de la fecha en la que se entiende producida la transmisión, en supuestos como el presente, la postura doctrinal nos remite con carácter general a la fecha de elevación a público del documento. Con esto se tiende a garantizar la seguridad en el tráfico jurídico mediante el fomento de la documentación pública y a la vez, evitar el fraude fiscal a través de transmisiones formalizadas en documentos privados, donde es fácil, por su propia privacidad, predatar la fecha y de ahí que se desplace el inicio del cómputo al momento en el que el documento deja de ser privado y la Administración pasa a tener conocimiento de su existencia. Sin embargo, ello no excluye la posibilidad de en determinados casos y mediante los medios de prueba oportunos, conseguir acreditar otra fecha anterior a la de elevación a público de un documento privado. Así lo ha establecido el Tribunal Supremo en Sentencia de 24 de junio de 2005 o de 24 de julio de 1999.

En este caso, el recurrente está aportando diversos documentos privados (la factura, la certificación del Acta de la Junta General, los registros contables) suscritos por la propia entidad y con una fecha de enero de 1999 para probar que la transmisión se produjo efectivamente en enero de 1999. Estos documentos, sin embargo, no nos permiten concluir, en contra de las pretensiones del recurrente, que la operación deba surtir efectos frente a terceros desde dicha fecha, porque carecen de un respaldo que exceda de la propia voluntad del interesado que los suscribe>>.

En conclusión, rechazadas las alegaciones sobre que la venta y la entrega de la vivienda tuvieron lugar en 2012, procede imputar el beneficio derivado de la venta al ejercicio 2014, incluyendo en dicho beneficio el pago de 313.500,00 euros efectuado en 2012 por D. Dts a través de la sociedad XZ-DF SL, toda vez que es la propia entidad quien señala haber recibido tal cantidad en concepto de pago a cuenta de la vivienda en cuestión -aportando justificante de la citada transferencia-.

A este respecto es preciso señalar que, en relación al citado pago, se hizo constar en el contrato privado lo siguiente:

"SEGUNDA.- Precio y forma de pago.

El precio de la compraventa asciende a UN MILLON SETECIENTOS NOVENTA Y TRES MIL QUINIENTOS EUROS (1.793.500euros), más el IVA que corresponda al momento de la firma de la escritura de compraventa, el cual se hará efectivo de la siguiente forma:

La cantidad de 313.500 euros a la firma del presente Contrato. Dicho importe se abona como pago a cuenta. A este respecto se acompaña justificante de la transferencia para que XZ-DF, S.L. abona a XZ-QR los 313.500 euros, que se corresponde con la transferencia que Dts recibe de una reducción de capital de XZ-DF, S.L."

Por tanto, habiendo sido recibido en 2012 dicho pago de 313.500,00 euros en concepto de pago a cuenta, resulta procedente su tributación en el ejercicio 2014, momento en que, como decimos, tuvo lugar la venta y entrega de la vivienda en cuestión, siendo este el momento en que el anticipo recibido adquirió la consideración de ingreso sometido a tributación, disponiendo el artículo 19.1 del TRLIS que: "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", no pudiéndose aplicar en el presente caso la excepción del principio de caja prevista en el artículo 19.4 del TRLIS para operaciones a plazos, pues para ello se exige que el "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", y en nuestro caso tanto la entrega como el último pago tuvieron lugar, como se ha expuesto, en 2014.

En consecuencia de todo lo anterior, han de desestimarse las pretensiones actoras en este punto.

Síguenos en...



SÉPTIMO.- Sobre los **gastos no deducibles**.

La Inspección, tras analizar los gastos deducidos por la entidad en los ejercicios comprobados (45.806,79 euros en 2014 y 59.471,71 euros en 2015), llega a la siguiente conclusión:

• Ejercicio 2014:

"Se trata de gastos por conceptos muy heterogéneos (gastos en tiendas, supermercados, restaurantes, avión, RENFE, hotel, seguros...; viajes de sus hijos ... y ..., viaje de su pareja ..., viaje de su ex pareja;) para los que, en muchos de los casos, únicamente se aporta el extracto con los movimientos de la tarjeta cuyo titular es el socio y administrador. En el resto de casos, no se aporta justificación documental alguna. También se deduce gastos por facturas y recibos no emitidos al obligado. No hay que olvidar que el administrador es no declarante y para atender a sus gastos puede tener que utilizar los fondos de la sociedad, al no declarar ningún patrimonio ni renta".

• Ejercicio 2015:

*"Se trata igualmente de gastos por conceptos muy heterogéneos (gastos en supermercados, restaurantes, avión, RENFE, hotel, seguros...; viajes de su pareja;) para los que, en muchos de los casos, únicamente se aporta el extracto con los movimientos de la tarjeta cuyo titular es el socio y administrador. En el resto de casos, no se aporta justificación documental alguna. También se deduce gastos por suministros en viviendas cuya titularidad no corresponde al obligado, gastos por facturas no emitidas al obligado, por recargos de apremio, multas, por el alquiler de un vehículo a su hermana Doña **Oxy**...".*

Alega la recurrente al respecto lo siguiente:

"Cumplidos los requisitos de contabilización, regla del devengo y su justificación por cualquier medio de prueba (además de no ser específicamente declarado no deducible por la LIS), lo único que quedaría sería acreditar la correlación entre los gastos y la actividad ejercida.

Es evidente a la vista de lo manifestado anteriormente que los gastos considerados como no deducibles por la Inspección por no cumplir con los requisitos legales es un hecho incierto, pues se cumplen todos, incluso la correlación entre los gastos y la actividad ejercida (ya hemos visto que el gasto se puede acreditar por cualquier medio admitido en derecho y no solo la factura).

Nosotros consideramos como deducibles todos los gastos incluidos en la relación, si los analizamos la mayor parte son inferiores a los 100 euros, no existen cantidades importantes, salvo los viajes y facturas que son tan evidentes como comisiones bancarias, diferencias en la valoración de los activos, facturas de teléfonos móviles y hijos etc".

En relación con ello, hemos de citar los requisitos que, de forma unánime, exigen tanto la doctrina como la jurisprudencia para admitir la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades:

1. Contabilización del gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas.

- Artículo 11.3 de la LIS (para el ejercicio 2014, artículo 19.3 del TRLIS):

"No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada".

2. Justificación mediante factura completa o cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho. Además, el gasto debe corresponderse con una operación efectivamente realizada (RD 1496/2003; TEAC 19/01/01; DGT CV 16/11/2006).

Síguenos en...

Al respecto, la tesis que debe imponerse en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades es aquella que permite la libertad de prueba a la hora de justificar el gasto. En el bien entendido de que la exigencia de factura tiene relevancia en lo que se refiere a la carga de la prueba, esto es, que en el caso de que el sujeto pasivo no aporte una factura completa, será él quien deba acreditar la deducibilidad del gasto por los medios de prueba que estime convenientes, debiendo por otra parte tenerse en cuenta que, aún aportándose dicha factura, la Inspección de los Tributos, en uso de sus facultades, puede verificar el resto de los requisitos exigidos en cuanto a la admisión o no de su deducibilidad.

3. Imputación según criterio de devengo, con las excepciones previstas en el segundo párrafo del artículo 11.3 de la LIS (19.3 del TRLIS) para el caso de gastos o ingresos imputados en un período impositivo posterior/anterior al de su devengo.

- Artículo 11.1 de la LIS (artículo 19.1 del TRLIS):

"Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros".

4. Correlación con los ingresos de la sociedad, requisito que debe ser analizado desde una doble perspectiva: una positiva, que requiere, con carácter previo, constatar la existencia de un auténtico servicio y, a continuación, justificar que éste está directamente relacionado con la obtención del beneficio, y una negativa, como contraria a donativo o liberalidad.

- Artículo 15.e) de la LIS (artículo 14.1.e) del TRLIS):

"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...) e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".

5. Efectividad del gasto. Ello supone que un gasto, para ser deducible, debe ser efectivo y, por tanto, debe responder a una operación efectivamente realizada, correspondiendo la prueba de ello, en virtud del artículo 105.1 de la LGT, al obligado tributario.

- Artículo 105.1 de la LGT:

"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

6. Necesidad del gasto. A este respecto resulta necesario aclarar que la norma fiscal no recoge de una manera directa este requisito de deducibilidad del gasto pero sí que se infiere del principio de correlación de ingresos y gastos tal y como recoge la Consulta de la DGT de 11/05/2004, cuando dispone que:

"...aquellos gastos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o

Síguenos en...

no se probase suficientemente, no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica".

Por su parte, en relación con la deducibilidad de los gastos, este Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en su resolución para unificación de criterio de fecha 03/02/2010 (RG 358/2009), señala:

«en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de estar relacionado con los ingresos, debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto presente dicha correlación, esté contabilizado y se haya realizado efectivamente».

Asimismo, debemos traer aquí la sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de fecha 05/05/2014 (casación n.º 1511/2013), en cuyo fundamento de derecho cuarto el Alto Tribunal repasa su doctrina al respecto:

«Se ha de recordar en este punto que, ya bajo la vigencia de la Ley 61/1978 (artículo 13 y 14), para que un gasto tuviera el carácter de deducible fiscalmente debía ser necesario para la obtención de los ingresos, además de real o efectivo. No bastando a tal efecto con estar contabilizado, porque el artículo 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (BOE de 21 de octubre), disponía que "toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente".

Esta configuración no varió bajo la vigencia de la Ley 43/1995, que vinculó el concepto de gasto fiscalmente deducible a su carácter de necesario para la obtención de los ingresos, además de a sus imprescindibles reflejo contable y justificación documental, debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia, según hemos recordado, entre otras muchas, en la sentencias de 25 de noviembre de 2011 (casación 594/09, FJ 4º), 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11, FJ 2º) y en dos de 11 de marzo de 2013 (casaciones 3854/10 y 3858/10, FFJJ 8º y 3º, respectivamente).

Pues bien, en virtud del artículo 114.1 de la Ley General Tributaria de 1963 (también en la disciplina del artículo 105 de la Ley 58/2003), correspondía al sujeto pasivo la carga de probar la efectividad y la necesidad de los gastos cuya deducción fiscal pretendía, conforme a la doctrina consolidada de esta Sala, referida tanto a la Ley 61/1978, como a la Ley 43/1995, que la sustituyó [véanse, por todas, las sentencias de 19 de diciembre de 2003 (casación 7409/98, FJ 6º), 9 de octubre de 2008 (casación 1113/05), FJ 4º), 16 de octubre de 2008 (casación 9223/04, FJ 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3º), 15 de mayo de 2009 (casación 1428/05, FJ 4º), 27 de mayo de 2010 (casación 1090/05, FJ 3º), 24 de noviembre de 2011 (casación 594/09, FJ 4º), 2 de febrero de 2012 (casaciones 388/09, FJ 3º, y 686/09, FJ 4º) y 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11, FJ 2º), además de las dos citadas en último lugar en el párrafo anterior], sin que el principio de facilidad probatoria ni el de buena fe procesal puedan amparar una inversión del onus probandi [tres sentencias de 13 de febrero de 2012 (casaciones 4096/08, 4910/08 y 4964/08, FJ 4º en los dos primeros casos y FJ 5º en el último)].

Así pues, la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de su realidad o efectividad, a cuyo fin se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos y debidamente contabilizadas, pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando aquellos documentos, por sí mismos, no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (casación 2739/02, FFJJ 4º y 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3º), 10 de septiembre de 2009 (casaciones 3171/05 y 3238/05, FJ 3º), 5 de noviembre de 2009 (casación 5349/03, FJ 8º) y 17 de diciembre de 2009 (casación 4545/04, FJ 11º)]».

Síguenos en...



Y, finalmente, en cuanto a la justificación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la permitir la deducibilidad de los gastos, cabe señalar que se trata de una cuestión de hecho sujeta a las normas que regulan en este ámbito los medios y valoración de la prueba. En este punto es preciso tener en cuenta que todo procedimiento tributario debe reconducirse a la materia probatoria, pues el fin que persigue la Administración Tributaria es conocer y constatar, en su concepto y cuantía, todos los elementos y circunstancias que están presentes en los supuestos de hecho sujetos a tributación, y que han de servir para cifrar el importe de la aportación de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos, tal y como determina el artículo 31 de la Constitución. El artículo 105.1 de la LGT, en consonancia con el artículo 217 de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, dispone que *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*. Y en relación con este precepto, son reiterados los pronunciamientos judiciales (cfr. sentencia del Tribunal Supremo de 01/07/2012, rec. n.º 2973/2012, que cita numerosos precedentes) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible (en su vertiente de ingresos) y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, o requisitos de deducibilidad de gastos.

Examinado el expediente administrativo remitido, se comprueba que la AEAT rechaza la deducibilidad de los gastos por entender que no están correlacionados con la actividad sino que se trata de gastos personales del socio y administrador único de la sociedad, D. **Axy**, y su entorno familiar. En concreto, señala la Inspección la falta de justificación de los mismos al no haberse aportado prueba suficiente, ya que en la mayoría de ellos se aporta un simple ticket que no permite conocer ni el beneficiario del servicio ni, en consecuencia, su correlación con la actividad; señalándose respecto de los pocos gastos en los que sí se aporta factura, que no se acredita su relación con la actividad. Frente a ello, la recurrente se limita a alegar que sí se cumplen todos los requisitos, pero sin aportar prueba alguna al respecto.

Pues bien, tratándose de gastos a deducir en la base imponible, corresponde a la interesada probar el cumplimiento de los requisitos. Sin embargo, en el presente caso, existe una ausencia total de cualquier actividad probatoria desplegada por la entidad para acreditar su correlación, habiéndose limitado esta a efectuar meras manifestaciones que, en modo alguno, desvirtúan la conclusión sobre la falta de correlación de tales gastos con la actividad de la interesada.

Y es que, como se ha señalado antes, la deducibilidad fiscal de un importe contablemente reflejado como gasto está vinculada a su correlación con los ingresos, de ahí que sea necesario probar que dicho gasto tiene incidencia en la obtención de los ingresos de la sociedad, prueba que, como también se ha dicho, ha de aportar la propia entidad.

En este sentido, este Tribunal Económico-Administrativo Central ha sostenido en varias resoluciones que la deducibilidad de los gastos controvertidos requiere una suficiente acreditación documental de su correlación con los ingresos. Por ello, en la medida en que la mercantil no acredite la finalidad del gasto de colaborar en la obtención de los ingresos, es evidente que no se está cumpliendo con el requerido requisito de correlación del gasto con los ingresos, requisito que exige una relación de causalidad, de tal modo que el gasto incurrido contribuya mediante un efectivo beneficio o utilidad para la empresa en la generación de los ingresos, esto es, la relación de gasto e ingreso ha de ser inmediata o directa en el sentido de que el gasto ha de ser causa eficiente del ingreso y, este, la causa final de aquél, sin que, por consiguiente, pueda aceptarse la trascendencia tributaria de motivaciones lícitas pero inconcretas.

Asimismo, debemos traer aquí lo dicho por el Tribunal Supremo en su sentencia de 26/10/2012 (rec. cas. 4724/2009): *"el sujeto pasivo tiene la carga de acreditar no sólo la facturación y contabilización del gasto que pretenda deducirse, sino también su realidad, así como su vinculación a la obtención de ingresos, si la Administración cuestiona estos extremos"*.

Y en el mismo sentido, en su ya citada sentencia de fecha 05/05/2014 (rec. cas. 1511/2013), motiva:

Síguenos en...



<<El punto de partida del razonamiento debe ser, pues, que la mencionada compañía no presentó pruebas que acreditasen la efectividad, la realidad y la necesidad de los gastos fiscalmente deducidos para la obtención de los ingresos declarados. Se ha de recordar en este punto que, ya bajo la vigencia de la Ley 61/1978 (RCL 1978, 2837) (artículo 13 y 14), para que un gasto tuviera el carácter de deducible fiscalmente debía ser necesario para la obtención de los ingresos, además de real o efectivo. No bastando a tal efecto con estar contabilizado, porque el artículo 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (RCL 1982, 2783 y 2941) (BOE de 21 de octubre), disponía que «toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente».

Esta configuración no varió bajo la vigencia de la Ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) , que vinculó el concepto de gasto fiscalmente deducible a su carácter de necesario para la obtención de los ingresos, además de a sus imprescindibles reflejo contable y justificación documental, debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia, según hemos recordado, entre otras muchas, en la sentencias de 25 de noviembre de 2011(sic) (RJ 2012, 2448) (casación 594/09 , FJ 4º), 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11, FJ 2 º) y en dos de 11 de marzo de 2013 (casaciones 3854/10 (RJ 2013, 3745) y 3858/10 (RJ 2013, 3109) , FFJJ 8º y 3º, respectivamente)>>.

En definitiva, en el caso que nos ocupa, estamos ante unos gastos que pese a estar contabilizados e imputados conforme al criterio de devengo, no se encuentran correlacionados con los ingresos de la actividad de la recurrente, existiendo una total ausencia de cualquier actividad probatoria desplegada por la entidad en los términos de conveniencia y/o adecuación para la generación de presentes y futuros ingresos, y ello pese a que dicha insuficiencia probatoria ya había sido puesta de manifiesto por el Órgano de Inspección.

En consecuencia, procede confirmar la no deducibilidad de los referidos gastos, desestimándose las alegaciones en lo que a esta cuestión respecta.

OCTAVO.- Sobre la **amortización de las obras de arte.**

Examinado el expediente remitido, se comprueba que la entidad tenía contabilizadas dos obras de arte, una del artista **Imv** por valor de 47.634,20 euros y otra de **Ekb** por valor de 45.000,00 euros. Asimismo, se constata que se dedujo de la base imponible del Impuesto en concepto de amortización de las citadas obras de arte las cantidades de 4.763,42 euros y 4.500,00 euros en 2014 y 2.381,71 euros y 4.500,00 euros en 2015.

La Inspección rechazó la deducibilidad de las citadas cuotas al ser las obras de arte elementos del inmovilizado que no pueden ser objeto de amortización a efectos fiscales, ya que no sufren una depreciación por causas económicas.

Alega la mercantil al respecto:

*"En este caso, es un problema de prueba y aquí quién quiere hacer valer su derecho debe probarlo, es decir la Administración. De lo contrario la contabilización como mobiliario y la naturaleza de la actividad ejercida por **XZ-QR** que es la promoción y no la colección de obras de arte, no serviría para nada, se lo salta a la torera la inspección y además no prueba que son obras de arte. Por denominarlos cuadros no es suficiente para considerarlos una obra de arte, lo importante es dónde están contabilizados".*

Establece el artículo 11.1 de la LIS (y del TRLIS) que "Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia".

Por otra parte, el artículo 10.3 de la LIS (y del TRLIS) señala que "En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código

Síguenos en...



de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

El Código de Comercio al que remite el citado artículo, en su artículo 39.1 dispone que "Los elementos del inmovilizado (...) cuya utilización tenga un límite temporal deberán amortizarse sistemáticamente durante un tiempo de su utilización". Y el punto 5 de la Norma de Registro y Valoración segunda del PGC establece que las amortizaciones "habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarles".

En definitiva, los elementos del inmovilizado que por sus características no sufran necesariamente una depreciación por causas económicas, bien por su utilización física, por el simple transcurso del tiempo o por causas tecnológicas, no pueden ser objeto de amortización a efectos fiscales, y tal es el caso de las obras de arte, sin perjuicio de que pueda ser computada la pérdida por la depreciación irreversible de estos elementos en el ejercicio, en la medida en que esté justificada.

Y en el mismo sentido se pronunció ya este TEAC en resolución de fecha 15/09/2010 (RG 6247/2008 y 2351/2009, acumuladas) -confirmada por la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 07/11/2013 (rec. n.º. 338/2010)-, así como la DGT en consulta n.º 1685/00 de 03/10/2000.

Una vez sentado lo anterior, y dado que la recurrente discute que se trate de obras de arte, alegando que se encuentran contabilizadas como mobiliario y que la actividad ejercida por **XZ-QR** es la promoción y no la colección de obras de arte, debemos indicar que este Tribunal estableció en la resolución antes señalada que "obra de arte es toda "obra original", con independencia de la finalidad con que se haya adquirido la misma y de su precio de adquisición por cuanto que el referido límite cuantitativo de 15.000.000 ptas. se establece, no para que una obra deje de ser calificable como de obra de arte, sino como límite de valor por debajo del cual la titularidad de la obra de arte no tributará en el Impuesto sobre Patrimonio al estar exenta".

En consecuencia, encontrándonos en el presente caso ante dos obras originales, independientemente de la finalidad con que se adquirieron las mismas y de su precio de adquisición, debemos desestimar las alegaciones en lo que a esta cuestión se refiere.

NOVENO.- Finalmente, se opone la sociedad a la **sanción** limitándose a remitirse a las alegaciones efectuadas ante el TEAR de Madrid. En concreto, señala lo siguiente:

"En lo que se refiere al expediente sancionador, esta parte se reafirma en las alegaciones realizadas al respecto en el escrito de alegaciones presentadas en las Reclamaciones Económico-Administrativas interpuestas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid".

Antes de nada, procede señalar que, siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal Económico-Administrativo Regional, en pro de un pronunciamiento estimatorio, esto es, que se realizase un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas realizadas, lo cual requeriría razonar la errónea aplicación del Derecho o valoración de los hechos y pruebas que, por el Tribunal de instancia, se hace en la resolución que aquí se impugna.

No obstante lo anterior, ese no ha sido el actuar de la interesada en relación a la sanción que nos ocupa, en la que dejando de lado toda la argumentación vertida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en la resolución impugnada, la recurrente se limita en esta alzada a remitirse al que fuera escrito de alegaciones presentado ante aquel Tribunal de instancia.

Cierto es que el artículo 237 de la LGT, atribuye a los Tribunales Económico- Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa

Síguenos en...



misma competencia a los Tribunales de Justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados, imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia.

A este respecto, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11-03-1999 (recurso de apelación núm. 11433/1991), señala:

"Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecúan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998).»"

Decir que esa reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto de la reiteración de idénticas alegaciones en sucesivas instancias ha venido siendo recogida por este Tribunal, por todas en la resolución de 28/09/2008 (RG 8264/2008).

En esta tesitura no podemos más que atender la citada alegación reiterándonos en las argumentaciones de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid impugnada, argumentaciones que son en todo compartidas por este TEAC y en las que se dispuso lo siguiente:

<<DÉCIMO.- En cuanto a las alegaciones vertidas respecto de la sanción, la obligada tributaria expresa su oposición respecto de los motivos de la regularización que le sirve de base, que ya han recibido cumplida respuesta en los anteriores Fundamentos de Derecho. Por lo demás, alega falta de motivación, ausencia de culpabilidad e interpretación razonable de la norma. Por último, alega desconocer cómo se ha calculado la base de la sanción.

En el acuerdo sancionador se desglosan todos los ajustes incluidos en el acuerdo de liquidación n.º A23-REFERENCIA_2, recordando que en los ejercicios 2014 y 2015 el obligado tributario dejó de ingresar las cantidades de 597.316,41 y 275.051,12 euros. La AEAT no consideró sancionables los ajustes que correspondían a la comprobación de valores (los regularizados en el acuerdo de liquidación n.º A23-REFERENCIA_1). Así, se cuantificaron el resto de los ajustes, estos sí, sancionables (beneficio no declarado en la venta de CALLE_1, , gastos no deducibles y amortización de los cuadros), por importes de 368.570,21 y 66.353,42 euros respectivamente.

La conducta del reclamante, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, tal y como ha quedado acreditado por la Administración tributaria en el expediente sancionador, encuentra su calificación en la Ley 58/2003.

En concreto, en su artículo 191, que bajo el título "Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación", establece en el apartado 2: "2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo

Síguenos en...



superior, no exista ocultación", añadiendo en el último párrafo de dicho apartado que "la sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento".

Respecto a la acreditación de la culpabilidad en el acto sancionador, mediante la correspondiente motivación de éste, una reiteradísima interpretación de las normas sancionadoras tributarias por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, viene señalando la necesidad de que la resolución sancionadora debe contener mención (mención que debe ser en todo caso "suficiente"), que ilustre sobre los hechos determinantes de la sanción, añadiendo este Tribunal que no basta con una mera descripción del hecho limitada a reproducir los términos en que la norma tributaria define la infracción.

No pueden interpretarse las normas de otro modo, a la vista de la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional que ha señalado, con carácter general, que el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas y, en concreto en materia tributaria, en su Sentencia 76/1.990, de 26 de abril, (reiterado en sentencia de 20/06/2005). Así señala que: "sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente", lo que implica indudablemente, la necesidad de motivar adecuada y suficientemente el acto administrativo sancionador.

Del examen de la resolución sancionadora se deduce la existencia de estos elementos en ella, exigidos actualmente por las normas sancionadoras tributarias, ya que el acuerdo sancionador contiene mención suficiente sobre los hechos determinantes de la sanción, así como del análisis y valoración de la conducta del contribuyente que le conduce a calificarlo como negligente, por lo que no se aprecia deficiencia alguna en él. Esto es, respecto al contenido del juicio de culpabilidad realizado por el acuerdo sancionador contra el que se reclama, debe indicarse que la Ley 58/2003 proclama el principio de culpabilidad, al ofrecer la siguiente definición de infracción tributaria en su artículo 183. "Concepto y clases de infracciones tributarias. 1º 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."

Asimismo, el artículo 179 de la Ley 58/2003, indica que "1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos".

Añade en la letra d) del apartado 2 del mismo artículo: "2. 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 tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley ." La cuestión, por tanto, es determinar si la reclamante puso la diligencia necesaria en la confección de su declaración y, por tanto, no es responsable de la infracción producida.

A tenor de lo expuesto y considerando que la interesada omitió ingresos de la actividad y consideró como deducibles gastos que no merecían tal consideración, por no reunir los requisitos normativamente establecidos para ello, cabe concluir que en la actuación de la reclamante concurre la culpabilidad necesaria para sancionar.

DÉCIMO PRIMERO.- Finalmente, el obligado alega desconocer cómo se ha calculado la base de la sanción en cada uno de los dos ejercicios: 81.712,88 y 27.972,70 euros.

No obstante, a la vista del acuerdo sancionador, en su página 41 (de 45) se detallan los cálculos realizados, tras recordar que en la regularización resultan cantidades sancionables y no sancionables, tal como se expuso en el apartado relativo a la tipicidad. Así, se explica que los coeficientes de 13,68% (2014) y 10,17% (2015) cuyo origen la entidad manifiesta desconocer, resultan

Síguenos en...



del cociente, para cada uno de los ejercicios, entre el total de los incrementos sancionables regularizados en base y el total de los incrementos regularizados en base.

En consecuencia, debe desestimarse su pretensión anulatoria, y confirmarse la sanción contra la que se reclama>>.

En efecto, por motivación debe entenderse, como tiene reiteradamente dicho este Tribunal, aquélla que permite conocer las razones que conducen a la decisión adoptada y que, en definitiva, justifican la actuación administrativa. Se trata de un requisito o elemento del acto administrativo reflejado en el artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas que, de acuerdo con reiteradas sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04/06/1991), cumple diferentes funciones; ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración; pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda; además y, en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración -artículo 106.1 de la Constitución-, que, sobre su base, podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios; en este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante: para el deslinde de ambos supuestos se ha de indagar si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.

Y acerca de la indefensión tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión:

<<(…) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión <<consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción>> (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (...). Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...)>>.

Pues bien, en cuanto a la motivación del acuerdo sancionador este Tribunal no comparte el argumento del recurrente sobre que el mismo no se encuentre debidamente motivado ya que especifica la conducta sancionada con indicación de los hechos que fueron su causa (las causas ampliamente descritas en el acuerdo), la norma que tipifica tal conducta como infracción tributaria (artículo 191 de la LGT), alusión expresa e individualizada de la apreciación de la concurrencia de culpabilidad que, como mínimo a título de simple negligencia, requiere el artículo 183 de la LGT para poder sancionar tal conducta típica y el porqué de dicha apreciación, alusión expresa a la no apreciación de la concurrencia de ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad establecidas en el artículo 179.2 de la LGT, con especial referencia a que no se aprecia la posibilidad de interpretación razonable de la norma distinta de la realizada por la Administración, y alusión expresa a las normas que regulan la sanción a imponer.

Así, a juicio de este TEAC, el acuerdo sancionador se encuentra suficientemente motivado al contener la exteriorización de los fundamentos por cuya virtud la Administración aprecia la concurrencia de la conducta tipificada por la norma como de infracción tributaria y la sancionabilidad de la misma, no generando indefensión a la interesada.

Síguenos en...



Y en lo que respecta a la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo, de lo confirmado en fundamentos anteriores se deduce la existencia del hecho típico y antijurídico (debe recordarse en este punto que la AEAT no consideró sancionables los ajustes derivados de la comprobación de valores, siendo los sancionables los correspondientes al beneficio no declarado en la venta de la vivienda en c/ CALLE_1 , los gastos no deducibles y las amortizaciones de las obras de arte), por lo que faltaría únicamente apreciar la concurrencia de la culpabilidad.

El artículo 183 de la LGT establece que *"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"*, de tal forma que la imposición de una sanción requiere *"la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica conciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias (...)"* (SAN de 07/12/1994).

Tal y como dispone el artículo transcrito las infracciones tributarias serán sancionables incluso a título de simple negligencia. La mercantil, como sujeto pasivo, debía ser conocedora de la normativa aplicable y, de manera concreta, de la minoración en su carga tributaria ocasionada por la falta de declaración de ingresos y la deducción improcedente de unos gastos, contraviniendo con ello la normativa del Impuesto sobre Sociedades que esta debía conocer pues le era de obligada aplicación.

Pues bien, como consecuencia de la conducta descrita 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 la conducta de la interesada no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, no pudiéndose apreciar la diligencia debida en su conducta 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 la conducta seguida al menos fue culposa, pues estando en condiciones de autoliquidar correctamente el impuesto, la interesada optó por no hacerlo, siendo únicamente a ella achacables las causas por las que incumplió dicha normativa.

Por otro lado, este Tribunal Económico-Administrativo Central ha venido 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. Pues bien, en el caso que nos ocupa, de lo dicho en los fundamentos que confirman la regularización tributaria realizada por la Inspección se desprende que no cabe apreciar interpretación razonable eximente de responsabilidad sino, más al contrario, una clara intencionalidad de realizar las conductas descritas con una clara intención de elusión fiscal.

Así pues, la concurrencia tanto de los elementos necesarios para calificar la conducta de la interesada como constitutiva de infracción tributaria, como la apreciación de voluntariedad 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 LGT.

En consecuencia, debemos confirmar el acuerdo sancionador impugnado.

Por lo expuesto,

Síguenos en...



Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

