

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069711

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de febrero de 2018

Vocalía 12.^a

R.G. 2831/2015

SUMARIO:**Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras.****Interrupciones y dilaciones. Motivación de las dilaciones imputables al obligado tributario.**

El Tribunal Central no desconoce la reciente sentencia del TS, de 11 de diciembre de 2017, recurso nº 3175/2016 (NFJ069016), sentencia invocada por el contribuyente en sus alegaciones. Esta sentencia sienta la doctrina de que las dilaciones imputadas al obligado tributario deben motivarse adecuadamente tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación, no siendo las diligencias el instrumento adecuado para este cometido. Debe observarse, sin embargo, que esta sentencia, así como las de contraste que se invocan en el recurso de casación, se refieren a supuestos en los que la dilación se produce por retraso en la aportación de documentación y no, como sucede en el caso que aquí examinamos, en supuestos de aplazamiento de la comparecencia solicitado por el propio obligado tributario. En este último supuesto la motivación de la dilación está ínsita en la propia solicitud, es connatural a ella, esto es, la dilación imputable al contribuyente queda justificada por la propia solicitud de éste, en la que pide el aplazamiento de la comparecencia a una fecha posterior. No resultarían necesarias, en consecuencia, mayores motivaciones por parte de la Administración, pues resulta obvio no sólo que ha existido una demora provocada por el obligado tributario sino que esa demora ha perturbado el normal desenvolvimiento de las actuaciones en la medida en que ha retrasado el momento en que debía haber comparecido a efectos de ofrecer explicaciones de aquello que la Administración le hubiese solicitado en la diligencia o comunicación en la que se le exigía la comparecencia o de aquello que le pudiera solicitar aportar en la fecha prevista para ésta. Dicho esto, exigir a la Administración motivar en el acta y en el acuerdo de liquidación una dilación por solicitud de aplazamiento de una comparecencia del obligado tributario más allá de la constatación de dicha petición y del plazo correspondiente, equivaldría a exigirle poco menos que justificara las razones por las que dicho obligado tributario ha solicitado tal aplazamiento. **(Criterio 1 de 3) Requerimiento de aportación de documentación que se incumple, solicitando aplazamiento. Concesión de un plazo mínimo de 10 días.** Considera el recurrente que la Inspección sustrajo ilegalmente al procedimiento 22 días al no haber concedido el plazo mínimo de 10 días previsto en las comparecencias futuras para aportar documentación. Pues bien, de conformidad con el art. 171.3 RD 1065/2007 (RGAT) el plazo de diez días es el previsto para que, una vez requerida determinada documentación, la misma sea aportada. Por ello, no resulta ajustada a Derecho la pretensión del interesado de que, ante sus solicitudes de aplazamiento por sus incumplimientos reiterados en la aportación íntegra de esa documentación, cada petición de aplazamiento por cada incumplimiento suponga automáticamente la concesión de un nuevo plazo de diez días que no entrañe para él una dilación. En definitiva, si la documentación solicitada no es aportada y se reitera su petición para la siguiente comparecencia, no entra en juego de nuevo la concesión del plazo de 10 días para aportarla puesto que ya se concedió inicialmente y, a partir del transcurso de ese plazo la primera vez sin que se aporte toda la documentación, ya no se inicia un nuevo plazo de 10 días sino que la dilación continúa por no haber sido atendida en plazo la petición. **(Criterio 2 de 3)**

Regímenes especiales por razón del territorio. Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos**fiscales a la inversión. IS. IRPF. Reserva para inversiones en Canarias (RIC). Plazo de materialización**

de la RIC en el caso de personas físicas que desarrollan actividades económicas. Tratándose de personas físicas, pueden dotar la RIC al cierre del ejercicio contable el 31 de diciembre de cada año. Siendo así, el plazo de materialización en el caso de personas físicas será de tres o cuatro años en función de cual haya sido la fecha de dotación contable. Así, en el caso de que la dotación coincida con el cierre del ejercicio y el devengo del impuesto -31 de diciembre- la materialización será de tres años desde dicha fecha; en el caso en el que la dotación tenga lugar en el ejercicio siguiente -lo más habitual en la práctica-, entonces

será el devengo de ese ejercicio siguiente el que marcará el inicio del cómputo del plazo de los tres años lo que supondrá que el contribuyente dispondrá de cuatro años para materializar la reserva desde la obtención del beneficio, igual que ocurre con las personas jurídicas. Como consecuencia de lo anterior, la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria nace a partir del momento en que transcurre el plazo máximo de tres o cuatro años de materialización de las inversiones, según que estemos ante el primero o el segundo de los supuestos anteriormente descritos. La prescripción del período impositivo correspondiente al año de vencimiento del plazo de materialización impide regularizar al obligado tributario por la posible ausencia o insuficiencia de inversión. **(Criterio 3 de 3)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 15, 107, 144, 150, 151, 159, 179 y 237.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 55, 171, 174 y 180.

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), arts. 25 y 27.

Constitución Española, art. 149.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 25.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 27 y 37.

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 25.

Ley 20/1991 (Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), arts. 8 y 9.

En la Villa de Madrid, visto el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuesto por D. **FX...**, con NIF ... y domicilio a efectos de notificaciones en C/ ..., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias en fecha 27 de noviembre de 2014, recaída en la reclamación número 35/01456/2013 y acumuladas 35/02191/2013, 35/02192/2013 y 35/03203/2013 a 35/03205/2013, interpuesta contra acuerdos de liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007 y 2008, derivados de acta de disconformidad, contra acuerdos sancionadores derivados de las anteriores liquidaciones y contra acuerdos sancionadores derivados de liquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007 y 2008, procedentes de acta de conformidad.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias se llevaron a cabo actuaciones inspectoras relativas al IRPF del recurrente por los ejercicios 2007 y 2008. Las actuaciones tuvieron carácter general y se iniciaron mediante comunicación notificada el 26 de abril de 2012.

El obligado tributario ha ejercido la actividad de notario. La regularización practicada por la Inspección se concretó del modo siguiente en lo que interesa para la resolución del presente recurso de alzada:

a) Se formalizó acta A01 en virtud de la cual el obligado tributario manifestó su conformidad respecto de la regularización de una ganancia patrimonial no declarada procedente de la transmisión de un inmueble.

b) La liquidación derivada del acta de disconformidad contempla como motivo de regularización el incumplimiento de los requisitos de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) en cuanto a la materialización indirecta realizada a través de la entidad A... SL, dedicada al arrendamiento de inmuebles y que según la Inspección no realiza actividad económica.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras se incoaron expedientes sancionadores por dejar de ingresar la deuda tributaria que dieron lugar, en lo que interesa a efectos de la resolución del presente recurso, a un acuerdo sancionador derivado de la liquidación procedente del acta de conformidad.

Y es que la resolución del TEAR impugnada en alzada había anulado los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción pero había confirmado la regularización de la RIC practicada por la Inspección y la

procedencia de la sanción derivada de la liquidación proveniente del acta de conformidad en lo que se refiere a la ganancia patrimonial no declarada por la transmisión de un inmueble.

Segundo.

El obligado tributario interpone el presente recurso de alzada contra la resolución del TEAR sólo en cuanto afecta a la regularización de la RIC y a la sanción derivada de la ganancia patrimonial regularizada, alegando, en síntesis, lo que sigue:

- 1.- Prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, al haberse superado el plazo máximo de las actuaciones previsto en el artículo 150 LGT.
- 2.- Prescripción del derecho de la Administración para regularizar el incumplimiento de materialización en plazo de la RIC dotada en 2003, por aplicación de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo en el caso de personas físicas.
- 3.- Cumplimiento de las obligaciones de materialización y mantenimiento de las inversiones indirectas de la RIC a través de la entidad A... SL.
- 4.- Falta de motivación en la sanción impuesta por no declarar la ganancia patrimonial aflorada en la transmisión de un inmueble.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente recurso los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para su admisión a trámite por este Tribunal Económico Administrativo Central, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debiendo resolverse si la resolución del TEAR impugnada se ajusta o no a Derecho.

En concreto, son cuatro las cuestiones a resolver:

- 1.- Si ha prescrito o no el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por la posible superación del plazo máximo de las actuaciones previsto en el artículo 150 LGT.
- 2.- Si se han cumplido o no las obligaciones de materialización y mantenimiento de las inversiones indirectas de la RIC a través de la entidad A... SL.
- 3.- Posible prescripción del derecho de la Administración para regularizar el incumplimiento de materialización en plazo de la RIC dotada en 2003.
- 4.- Adecuación o no a derecho de la sanción impuesta por no declarar la ganancia patrimonial aflorada en la transmisión de un inmueble.

Segundo.

Por lo que respecta a la PRIMERA CUESTIÓN controvertida, la concerniente a la posible prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como consecuencia de la posible superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, se hace necesario recordar los siguientes hechos:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación notificada el 26 de abril de 2012. El acuerdo de liquidación se notificó el 6 de mayo de 2013. La Inspección consideró que existían 13 días de dilación no imputable a ella.

El TEAR consideró que incluso aceptando la inexistencia de dilaciones postulada por el reclamante en ningún caso había prescrito el ejercicio 2008 y, seguidamente, confirmó la citada dilación de 13 días, todo ello con base en los argumentos siguientes:

<<SEGUNDO.- Plantea en primer lugar el reclamante una cuestión procedimental pues considera que se ha excedido el plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras por lo que, de acuerdo con el art.150 de la LGT, se ha de considerar no interrumpida la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Antes de analizar los argumentos concretos esgrimidos por el reclamante, considera esta Sala conveniente comenzar indicando, como datos relevantes en relación con esta cuestión, que puesto que es objeto de regularización el IRPF de los ejercicios 2.007 y 2.008 ello supone que el plazo de cuatro años de prescripción comienza a contar, respectivamente, desde el 30 de junio de 2.008 y desde el 30 de junio de 2.009. En consecuencia, el plazo de prescripción del ejercicio 2.007 finalizaría el 30 de junio de 2.012 y el de 2.008, el 30 de junio de 2.013. Por tanto, habiendo sido notificado el acuerdo de liquidación el 06 de mayo de 2.013, en ningún caso puede considerarse prescrito el ejercicio 2.008, y ello incluso aunque se estimaran las alegaciones que, en cuanto al plazo de duración de las actuaciones, presenta el contribuyente.

Dicho lo anterior, cuestiona el contribuyente el plazo de duración de las actuaciones alegando, en primer lugar, la errónea consideración de una dilación no imputable a la Administración por un plazo de 13 días. La citada dilación viene recogida en la diligencia nº 7 de 19/09/2012 en los siguientes términos:

“La comparecencia establecida para el día 6/9/2012 se aplazó a la fecha de hoy a petición de la representante mediante correo electrónico y llamada telefónica, dilación imputable al obligado tributario a los efectos del cómputo del plazo previsto para concluir las actuaciones, establecido en el art. 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

Manifiesta el contribuyente que el mencionado correo electrónico, enviado el 5 de septiembre, no figura en el expediente, por ello, aporta copia del mismo. En el correo aportado, puede leerse:

“Necesito aplazar la reunión prevista para mañana día 6 para la semana que viene el día que usted me indique.”

De acuerdo con dicho correo, el reclamante considera que se solicitó un aplazamiento con un límite temporal, cualquier día de la semana siguiente, por lo que siendo el último día posible para la mencionada reunión el viernes 14 de septiembre y habiendo tenido ésta lugar el día 19, esos 5 días deben considerarse como dilación imputable a la Administración, por lo que los 13 días considerados por el actuario deben reducirse a 8.

No comparte este planteamiento esta Sala por varios motivos, en primer lugar porque parece olvidar el reclamante que la diligencia nº 7 de 19/09/2012 no solo hace referencia al mencionado correo sino también a una conversación telefónica mantenida con la representante del contribuyente y que como consecuencia de ambos medios de comunicación (el correo enviado por internet y la conversación telefónica) se aplaza la visita concertada hasta el día 19 de septiembre, recogándose expresamente que la dilación es imputable al obligado tributario y firmando la representante sin realizar manifestación alguna en contra de la imputación de la dilación, no pudiendo olvidar que en la parte final de dicha diligencia se recoge el siguiente párrafo:

“La compareciente presta su conformidad con los hechos y circunstancias que se hacen constar en esta diligencia.”

Por tanto, dando su conformidad a la dilación y a su imputación al obligado tributario, no solo no era necesaria la incorporación al expediente del mencionado correo, sino que no cabe ahora manifestarse en contra de lo admitido puesto que no olvidemos que, en cuanto a la validez del contenido de las diligencias, el art. 107 de la LGT establece:

“Artículo 107. Valor probatorio de las diligencias.

1. Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

2. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.”

Entiende esta Sala que del contenido del mencionado correo no puede deducirse la existencia de error de hecho alguno en la admisión de la dilación, puesto que su prórroga hasta el día 19 bien pudo acordarse mediante la conversación telefónica, pero es que, además, cabe indicar que la imputación de la dilación al contribuyente no solo ha sido admitida en la diligencia citada sino también en el acta de conformidad firmada el 19/02/2013 en la que expresamente se recoge la dilación y su imputación. En este sentido el art. 144 de la LGT, en similares términos al art.107 antes citado, establece:

“2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.”

Por tanto, dando la conformidad el contribuyente a la imputación de la dilación en dos ocasiones no parece atendible su petición.

En cuanto a la alegación relativa a la nula trascendencia que la dilación tuvo en el curso de las actuaciones puesto que en la diligencia precedente no se solicita aportación de documentación, ni consta el motivo de la comparecencia aplazada, no se comparte tampoco la pretensión del reclamante puesto que, aplazada la visita inspectora, es obvio que se alteró el curso natural del procedimiento que, por dicha causa, tuvo una prolongación mayor. Cabe apuntar también que en la diligencia nº 6 la Inspección sí recoge que se aplaza la comprobación para continuar con el análisis de la documentación aportada hasta la fecha y que en la diligencia 7 se indica que, una vez efectuado un primer análisis, se solicita que se aporte determinada documentación. Pues bien, es lo cierto que si la visita aplazada se hubiera celebrado cuando estaba prevista, la citada documentación, requerida el día 19 de septiembre, se hubiera solicitado 13 días antes por lo que parece claro el retraso que produce en el procedimiento la discutida dilación. Tampoco resultan aplicables al caso las sentencias alegadas puesto que no nos encontramos ante un retraso en la aportación de documentación o un comportamiento obstruccionista del contribuyente, sino ante una simple solicitud de aplazamiento, con su consecuente cómputo.

TERCERO.-

Alega también el reclamante, en cuanto al cómputo de duración de las actuaciones, que no se han descontado los 10 días hábiles a los que tiene derecho según el art.55 del Reglamento General de Gestión e Inspección de acuerdo con el cual: en los requerimientos de información individualizados se otorgará un plazo no inferior a 10 días para aportar la documentación solicitada. Considera el alegante, con base en las sentencias que se citan, que como en varias ocasiones no ha transcurrido el citado plazo de 10 días entre las consecutivas diligencias, ello supone que el actuario ha sustraído ilegalmente dicho plazo, que se cifra en un total de 30 días, que, en consecuencia, habrá de añadirse a la duración de las actuaciones, por lo que se habría superado el plazo de 12 meses.

Tampoco comparte esta Sala el contenido de esta alegación puesto que las sentencias referidas en las que se recoge la necesidad de otorgar al contribuyente un plazo de 10 días para atender los requerimientos efectuados por la Inspección, se refieren a supuestos en los que, imputada una dilación al contribuyente por no aportar documentación, se considera que el cálculo de la misma debe realizarse a partir del plazo de diez días citado, pero ello no acontece en este caso puesto que no se ha imputado dilación alguna al contribuyente por retraso en la aportación de documentación. Pero además, y con independencia de que deba computarse ese plazo cuando no se aporta la documentación requerida, ello es independiente de la posibilidad que tiene la Inspección de fijar la fecha de la siguiente visita en el momento que considera pertinente, incluso antes de que transcurran esos 10 días puesto que el hecho de que exista un plazo para aportar determinada documentación no impide a la Inspección el continuar realizando actuaciones inspectoras a lo largo de esos 10 días; así se desprende claramente del art. 180 del Reglamento General de Gestión e Inspección que solo en un supuesto concreto recoge la posibilidad de otorgar 10 días al obligado tributario para comparecer:

"2. La dirección de las actuaciones inspectoras corresponde a los órganos de inspección. Los funcionarios que tramiten el procedimiento decidirán el lugar, día y hora en que dichas actuaciones deban realizarse.

(...)

3. Al término de las actuaciones de cada día que se hayan realizado en presencia del obligado tributario, el personal inspector que esté desarrollando las actuaciones podrá fijar el lugar, día y hora para su reanudación, que podrá tener lugar el día hábil siguiente. No obstante, los requerimientos de comparecencia en las oficinas de la Administración tributaria no realizados en presencia del obligado tributario deberán habilitar para ello un plazo mínimo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento."

Por tanto, ni cabe oponer objeción alguna al hecho de que entre las diligencias no haya transcurrido en plazo superior a 10 días, ni se ha de incrementar el plazo de duración de las actuaciones puesto que no se ha computado dilación alguna por concurrir retraso en la aportación de documentación.>>

El recurrente no comparte el planteamiento del TEAR por los motivos siguientes:

- Frente a la consideración del TEAR de que la prescripción alegada nunca alcanzaría al IRPF de 2008 al haberse notificado el acuerdo de liquidación el 6 de mayo de 2013, es decir, con anterioridad al término del plazo de prescripción (30/06/2013), cabe alegar que tal consideración parte de una premisa incorrecta, por cuanto el propio acuerdo de liquidación y su notificación forman parte de las actuaciones inspectoras y éstas, al superar el plazo legal, no interrumpen la prescripción ganada el 30/06/2013.

- Respecto a la confirmación de la dilación de 13 días, el TEAR parece otorgar mayor fuerza probatoria a la simple conjetura de una supuesta conversación telefónica de la que no hay rastro en el expediente que al contenido de un correo electrónico incorporado al mismo, lo que no parece de recibo. Además, la simple afirmación de la existencia de tal conversación telefónica no puede perjudicar al reclamante de conformidad con el criterio de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2013 (rec. 217/2010) cuando en un caso muy similar afirma que "*No cabe, por lo demás, suponerle un contenido adverso al contribuyente a las actuaciones y diligencias de instrucción que no existen o no están documentadas*".

- En el acta A01 prestó conformidad a los "hechos" en ella reflejados pero no a las "valoraciones jurídicas" que se derivan de los mismos. Es decir, admite que hubo una dilación o retraso en el procedimiento (hecho), pero su "imputación" al contribuyente no deja de ser valoración jurídica al margen de la conformidad prestada. Es más, conforme a lo señalado en el FD sexto de la SAN de 11 de febrero de 2010, ni siquiera se puede afirmar que exista dilación en el sentido jurídico-tributario ya que admitida por el actuario la solicitud de prórroga no se determinó su término, ni en el correo electrónico ni en la conversación telefónica. Pero es que tampoco se advirtió al contribuyente de las consecuencias del incumplimiento tardío de la prórroga concedida. Por tanto, no existiendo dilación difícilmente se puede prestar conformidad formal a la misma.

- Las diligencias y actas gozan de presunción de certeza pero el TEAR parece olvidar el inciso final del apartado primero de los artículos 107 y 144 LGT: "...salvo que se acredite lo contrario", que es justamente lo que sucede con el correo electrónico aportado al expediente. En definitiva, parece evidente que los 5 días que median entre el 14 y el 19 de septiembre solo pueden ser imputables al actuario, por lo que los 13 días de dilaciones que el TEAR imputa al reclamante han de quedar reducidos a 8 días como mucho, en cuyo caso, y en términos "netos", las actuaciones habrían excedido, al menos, en 2 días el plazo máximo legal.

- Por otra parte, ha de reiterarse la nula trascendencia que tal dilación tuvo en el desarrollo de las actuaciones.

- Por último, solo en las diligencias nº 2, 3, 4, 8, 9 y 14, y no en las 9 reflejadas en el escrito de alegaciones ante el TEAR, no se concedió el plazo de 10 días hábiles a los que reglamentariamente tiene el derecho el contribuyente, por lo que el plazo total sustraído ilegalmente fue de 22 días en lugar de los 30 reclamados ante el TEAR, días que deberán ser añadidos y tenidos en cuenta a efectos de lo previsto en el artículo 150 LGT. En definitiva, resulta la siguiente duración del procedimiento: 365 días + 10 días de exceso - 8 de dilación = 367 días (dos días de exceso) + 22 sustraídos = 389 días netos de duración del procedimiento. Se ha superado así el plazo máximo establecido en el artículo 150.1 LGT por lo que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas, estando prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación del IRPF correspondiente a los años 2007 y 2008.

En primer lugar, este Tribunal Central debe confirmar la conclusión del TEAR de que en ningún caso, esto es, aún aceptando la inexistencia de dilaciones propugnada por el recurrente, había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto del IRPF del ejercicio 2008. Y es que, ciertamente, el acuerdo de liquidación que pone fin al procedimiento de inspección se notifica el 6 de mayo de 2013, es decir, con anterioridad al término del plazo de prescripción de 4 años correspondiente al IRPF del ejercicio 2008, que tiene lugar el 30/06/2013. En nada altera la conclusión anterior el hecho de que se hubiese podido superar el plazo máximo de duración del procedimiento con la consecuencia de que las actuaciones desarrolladas hasta el vencimiento de dicho plazo no interrumpieran la prescripción y de que las actuaciones posteriores a dicho vencimiento pudieran no reunir los requisitos legales para volver a interrumpir la prescripción. Lo que se discute no es la capacidad de interrumpir la prescripción del acto de liquidación sino si éste fue dictado y notificado cuando aún no había transcurrido el plazo de prescripción. Lo que se juzgó en la reclamación en primera instancia y lo que se juzga ahora en el presente recurso de alzada es la conformidad o no a Derecho del acto impugnado, esto es, del acuerdo de liquidación que puso fin al procedimiento de inspección, de manera que la constatación de que dicho acto fue notificado al interesado el 6 de mayo de 2013 pone de manifiesto de forma evidente que al tiempo de tal notificación no había prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

Sentado lo anterior, ha de analizarse seguidamente si deben confirmarse o no los 13 días de dilación determinados por la Inspección.

De los hechos relatados por el TEAR en su resolución se desprende que el obligado tributario, que había sido emplazado para comparecer ante la Inspección el día 6 de septiembre de 2012, envió un correo electrónico el día anterior al de la comparecencia solicitando del actuario el aplazamiento de *“la reunión prevista para mañana día 6 para la semana que viene el día que usted me indique”*.

La comparecencia tuvo finalmente lugar el día 19 de septiembre de 2012 según se hace constar en la diligencia nº 7 de dicha fecha, que recoge la dilación en los siguientes términos:

“La comparecencia establecida para el día 6/9/2012 se aplazó a la fecha de hoy a petición de la representante mediante correo electrónico y llamada telefónica, dilación imputable al obligado tributario a los efectos del cómputo del plazo previsto para concluir las actuaciones, establecido en el art. 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

Al final de la diligencia mencionada se señala que:

“La compareciente presta su conformidad con los hechos y circunstancias que se hacen constar en esta diligencia.

Esta diligencia tiene el carácter de documento público y, por tanto, hace prueba del contenido anteriormente consignado, salvo que acredite lo contrario, de conformidad con lo dispuesto en el art. 107 de la Ley 58/2003, General Tributaria”.

Resulta claro, por tanto, que el obligado tributario no se limitó a aceptar en la diligencia que hubo un retraso en el procedimiento, sino que reconoció también que dicho retraso, desde el 6 hasta el 19 de septiembre, se debió a su propia petición de aplazamiento. No de otro modo puede entenderse la conformidad prestada en la diligencia a los siguientes hechos consignados en la misma: *“La comparecencia establecida para el día 6/9/2012 se aplazó a la fecha de hoy a petición de la representante mediante correo electrónico y llamada telefónica...”*. De dicha frase se infiere con meridiana claridad: (i) que el aplazamiento desde el 6 hasta el 19 de septiembre se debió a una petición del interesado y (ii) que esa petición se formuló mediante correo electrónico y llamada telefónica. Al prestar su conformidad en la propia diligencia a los citados hechos el obligado tributario no puede ahora desdecirse sin acreditar que las cosas no fueron de ese modo. Y, ciertamente, no consigue justificar que los hechos no fueron los indicados con la simple remisión al correo electrónico, pues él mismo reconoció, al prestar su conformidad en la diligencia, que existió también una llamada telefónica, resultando de ambos medios un aplazamiento hasta el 19 de septiembre.

A mayor abundamiento, una cuestión similar a la aquí planteada ha sido ya resuelta por este Tribunal Central en sus resoluciones de 20 de diciembre de 2012 (RG 1556/2010) y de 5 de septiembre de 2013 (RG 1683/2010), de las que se infiere que la determinación del periodo de tiempo que deba considerarse dilación imputable a un contribuyente por su solicitud de aplazamiento deberá ponderar la totalidad de las circunstancias concurrentes (como la antelación con la que se pide el aplazamiento, o el respeto a la previa planificación de su trabajo que tenga la Inspección), de modo que puede ir más allá del día que el contribuyente proponga para que continúen las actuaciones aplazadas a su solicitud.

Así, decíamos en la resolución de 5 de septiembre de 2013 (RG 1683/2010):

"Dicho criterio, que hoy encuentra reflejo expreso en lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 102 ("Cómputo de los plazos máximos de resolución") del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (Real decreto 1065/2007 e 27 de julio), que establece que "Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente", obliga a concluir que dada la falta de explicación por parte de la Inspección de los Tributos en las diligencias en cuestión de las razones por las que no se han producido dichas comparecencias en las fechas previstas, procede estimar las alegaciones del reclamante en este punto eliminando del cómputo realizado en el acuerdo de liquidación, por una parte, 1 día (periodo de dilación del 7 al 8 de mayo de 2003), al no constar dato alguno que informe del motivo por el que se produjo el citado retraso de 1 día, y, por otra parte, de la mayor parte de la dilación computada por la Inspección entre los días 8 de agosto al 17 de octubre de 2003, ya que consta, efectivamente, que el representante del obligado tributario solicitó por fax enviado a la actuario el día 31 de julio el aplazamiento de la visita inicialmente prevista para el día 8 de agosto de 2003, pero no hasta el 17 de octubre, sino "para cualquier día de la semana del 11 al 15 de agosto", por lo que, no habiendo hecho aclaración alguna la inspección de las razones por las que no pudo atender dicha petición, no puede imputarse al contribuyente un retraso que vaya más allá del concreto aplazamiento solicitado por el contribuyente.

No obstante, medir los días exactos que han de restarse a la dilación computada por la Inspección puede plantear dudas en este caso, por la premura con la que se solicitó y el abanico de días que se ofreció para la nueva comparecencia. Como puso de manifiesto la resolución de 20-12-2012 (R.G 1556/2010) de este TEAC, en ocasiones, como la que nos ocupa, que la duración del periodo de tiempo que deba considerarse dilación imputable a un contribuyente por solicitud de aplazamiento necesite ponderar la totalidad de las circunstancias concurrentes. Así, como en dicha resolución se explicaba, podría extenderse más allá de la petición del contribuyente un aplazamiento solicitado "...con muy escasa antelación a la fecha inicialmente prevista para la celebración de la comparecencia (se pidió el aplazamiento el viernes 3 de octubre de 2008 y la cita prevista era para el lunes 6 de octubre de 2008), de manera que resultaba prácticamente imposible, dentro de una planificación normal de cualquier trabajo (en este caso del trabajo de la Inspección), que ésta pudiera fijar una nueva cita el primero de los días indicados por el representante del obligado, el martes 7 de octubre de 2008".

En nuestro caso, por tanto, el aplazamiento solicitado no acabaría necesariamente el primer día en que el solicitante se muestra dispuesto a acudir ante a Inspección, el día 11 de agosto, si ésta hubiese fijado la visita en alguno de los días posteriores también propuestos, hasta el 15 de agosto, o si se hubiere fijado en un día posterior, pero cercano, si resultase razonable y justificado en atención al necesario respeto a la previa planificación del trabajo de la Inspección."

En el caso examinado en el presente recurso el obligado tributario solicitó el aplazamiento el 5 de septiembre de 2012, tan solo con un día de antelación a la fecha prevista para la comparecencia, y propuso como fecha de comparecencia cualquier día de la semana siguiente, es decir, cualquier día hasta el 14 de septiembre inclusive. Pues bien, a la vista de las circunstancias concurrentes, esto es, la escasa antelación de la solicitud de aplazamiento y la necesidad de respetar la previa planificación del trabajo de la Inspección, a juicio de este Tribunal Central está justificado considerar que el período de dilación no imputable a la Administración se extienda no sólo hasta el 14 (viernes) sino hasta el 19 de septiembre de 2012 (miércoles), teniendo en cuenta, además, que los días 15 y 16 eran sábado y domingo.

Frente a los argumentos dados por el TEAR para rechazar la alegación sobre la nula trascendencia de la dilación en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, el recurrente señala que le produce perplejidad la afirmación de aquél de que "si la visita aplazada se hubiera celebrado cuando estaba prevista, la citada documentación, requerida el día 19 de septiembre, se hubiera solicitado 13 días antes por lo que parece claro el

retraso que produce en el procedimiento la discutida dilación". Y es que, dice el recurrente, si tanta prisa tenía el actuario, nada le impedía solicitar esa documentación por otros medios (correo electrónico, teléfono, etc.). Sin embargo, lo cierto es que el 19 de septiembre de 2012 el actuario le puso de manifiesto determinadas incongruencias obtenidas del análisis de la documentación aportada con anterioridad y solicitó las justificaciones oportunas y la presentación de documentación adicional, circunstancias que no hay por qué dudar que se habrían producido el 6 de septiembre anterior de no ser por el aplazamiento solicitado por el obligado tributario. Si el actuario no solicitó tales justificaciones y documentación adicional por otros medios, posibilidad que sugiere el recurrente, fue precisamente por el aplazamiento solicitado por este último. Lo que sí produce perplejidad es que el interesado solicite un aplazamiento de la comparecencia ante la Inspección y encima pretenda atribuir la dilación a la Administración sobre la base de que no existe certeza de que ésta le habría comunicado y solicitado el día previsto inicialmente para la comparecencia lo que finalmente le comunicó y solicitó el día en que finalmente compareció. Tal postura vendría a exigir de la Administración anticipar al interesado, al tiempo de conceder el aplazamiento, por algún medio distinto a la propia comparecencia del obligado tributario, el resultado de la visita que habría tenido lugar en la fecha de comparecencia, lo que supondría sustraer a la Inspección el modo de organizar sus propias actuaciones en cuanto a lugar y tiempo, facultad reconocida en los artículos 151.1 de la LGT y 174.1 y 180 del RD 1065/2007, de 27 de julio (RGGI).

Este Tribunal Central no desconoce la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2017 (Rec. casación para la unificación de doctrina núm. 3175/2016), sentencia invocada por el recurrente en sus alegaciones. Esta sentencia sienta la doctrina de que las dilaciones imputadas al obligado tributario deben motivarse adecuadamente tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación, no siendo las diligencias el instrumento adecuado para este cometido. Debe observarse, sin embargo, que esta sentencia, así como las de contraste que se invocan en el recurso de casación, se refieren a supuestos en los que la dilación se produce por retraso en la aportación de documentación y no, como sucede en el caso que aquí examinamos, en supuestos de aplazamiento de la comparecencia solicitado por el propio obligado tributario. En este último supuesto la motivación de la dilación está ínsita en la propia solicitud, es connatural a ella, esto es, la dilación imputable al contribuyente queda justificada por la propia solicitud de éste, en la que pide el aplazamiento de la comparecencia a una fecha posterior. No resultarían necesarias, en consecuencia, mayores motivaciones por parte de la Administración, pues resulta obvio no sólo que ha existido una demora provocada por el obligado tributario sino que esa demora ha perturbado el normal desenvolvimiento de las actuaciones en la medida en que ha retrasado el momento en que debía haber comparecido a efectos de ofrecer explicaciones de aquello que la Administración le hubiese solicitado en la diligencia o comunicación en la que se le exigía la comparecencia o de aquello que le pudiera solicitar aportar en la fecha prevista para ésta. En el caso concreto aquí examinado es evidente, como no podía ser de otra manera, que la solicitud de aplazamiento ha incidido en el normal desenvolvimiento de las actuaciones inspectoras porque habiendo decidido la Inspección, en uso de las facultades que el ordenamiento le reconoce sobre el modo, lugar y tiempo para realizarlas, emplazar al interesado para que comparezca ante ella en una determinada fecha a fin de ponerle de manifiesto determinadas incongruencias de la documentación previamente aportada y solicitarle documentación adicional, se pospone dicha comparecencia a solicitud de aquél, con el consiguiente retraso del procedimiento, sin que quepa argüir –como hace el recurrente– que tal aplazamiento no impedía a la Inspección haber requerido con anterioridad a la nueva comparecencia dicha documentación adicional del interesado por correo electrónico o por cualquier otro medio. Como dijimos más arriba, obligar a la Administración a anticipar al interesado, al tiempo de conceder el aplazamiento, por algún medio distinto a la propia comparecencia del obligado tributario, el resultado de la visita que habría tenido lugar en la fecha de comparecencia, además de no tener lógica alguna supondría sustraer a la Inspección el modo de organizar sus propias actuaciones, dejándolo en manos del interesado.

De ahí que este Tribunal Central tampoco considere aplicable al caso que aquí se examina la doctrina jurisprudencial sobre la necesaria huida del automatismo en el cómputo de las dilaciones recordada por el recurrente con cita de diversas sentencias, doctrina que hemos asumido en diversas resoluciones, como la de 20 de octubre de 2016 (RG 7256/2012) o la de 2 de marzo de 2017 (RG 5910/2014), precisamente porque en el caso examinado en el presente recurso la dilación no se produce por retraso en la aportación de documentación sino como consecuencia de un aplazamiento de las actuaciones solicitado por el propio obligado tributario, supuesto éste en que tal automatismo no existe por resultar palmario que la demora perturba el normal desenvolvimiento de las actuaciones inspectoras, sin que sean necesarias motivaciones adicionales más allá de la acreditación del aplazamiento en sí y de su término.

Por lo expuesto, exigir a la Administración motivar en el acta y en el acuerdo de liquidación una dilación por solicitud de aplazamiento de una comparecencia del obligado tributario más allá de la constatación de dicha petición y del plazo correspondiente, equivaldría a exigirle poco menos que justificara las razones por las que dicho obligado tributario ha solicitado tal aplazamiento.

Por último, considera el recurrente que la Inspección sustrajo ilegalmente al procedimiento 22 días al no haber concedido el plazo mínimo de 10 días previsto en el artículo 55 del Real Decreto 1065/2007 en las comparecencias futuras para aportar documentación fijadas en las diligencias nº 2, 3, 4, 8, 9 y 14, por lo que esos 22 días deben ser añadidos y tenidos en cuenta como días consumidos en el procedimiento a efectos de lo previsto en el artículo 150 LGT.

El artículo 55.2 del RGGI dispone lo siguiente:

“2. En los requerimientos de información se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada.

*No obstante, cuando las actuaciones de obtención de información se realicen por los órganos de inspección o de recaudación podrán iniciarse inmediatamente, incluso sin previo requerimiento escrito, en caso de que lo justifique la naturaleza de los datos a obtener o de las actuaciones a realizar y el órgano actuante se limite a examinar documentos, elementos o justificantes que deban estar a su disposición. **Cuando se trate de documentos, elementos o justificantes que no deban estar a disposición de dichos órganos, se concederá a las personas o entidades requeridas un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada o dar las facilidades necesarias a los órganos de inspección o de recaudación actuantes para que puedan obtenerla directamente”.***

Por su parte, el artículo 171 de la citada norma establece:

Artículo 171. *Examen de la documentación de los obligados tributarios*

“1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.

b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.

c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.

d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.

e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

2. La documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo se podrán analizar directamente. Se exigirá, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza.

Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos a los que se refiere el apartado anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración”.

Finalmente, ha de recordarse lo dispuesto en el artículo 180 del RGGI:

Artículo 180. Tramitación del procedimiento inspector

“1. En el curso del procedimiento de inspección se realizarán las actuaciones necesarias para la obtención de los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario o para declararla correcta.

2. La dirección de las actuaciones inspectoras corresponde a los órganos de inspección. Los funcionarios que tramiten el procedimiento decidirán el lugar, día y hora en que dichas actuaciones deban realizarse.

Se podrá requerir la comparecencia del obligado tributario en las oficinas de la Administración tributaria o en cualquier otro de los lugares a que se refiere el artículo 151 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando exista personación, previa comunicación o sin ella, en el domicilio fiscal, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, se deberá prestar la debida colaboración y proporcionar el lugar y los medios auxiliares necesarios para el ejercicio de las funciones inspectoras.

3. Al término de las actuaciones de cada día que se hayan realizado en presencia del obligado tributario, el personal inspector que esté desarrollando las actuaciones podrá fijar el lugar, día y hora para su reanudación, que podrá tener lugar el día hábil siguiente. No obstante, los requerimientos de comparecencia en las oficinas de la Administración tributaria no realizados en presencia del obligado tributario deberán habilitar para ello un plazo mínimo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento.

4. Sin perjuicio del ejercicio de las facultades y funciones inspectoras, las actuaciones del procedimiento deberán practicarse de forma que se perturbe lo menos posible el desarrollo normal de las actividades laborales o económicas del obligado tributario”.

Conforme a la normativa expuesta cabe extraer las conclusiones siguientes:

- Cuando la Inspección haya realizado actuaciones en presencia del obligado tributario, al término de las mismas puede fijar su reanudación para el día que considere oportuno, que puede ser incluso el día hábil siguiente.

- Los requerimientos de comparecencia en las oficinas de la Administración tributaria no realizados en presencia del obligado tributario deberán habilitar para ello un plazo mínimo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento.

- Cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de aquélla, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración.

Como vemos, a efectos de determinar si existe o no la obligación para la Administración de conceder un plazo mínimo de diez días, todo depende de si la documentación solicitada es o no aquella que debe estar a disposición de los órganos de inspección. Pero aún en el caso de que en las diligencias a las que alude el recurrente la Inspección hubiera solicitado documentación que el contribuyente no está obligado a poner a su disposición, las consecuencias de no conceder el plazo reglamentario de 10 días se limitarán a que en caso de inatención del requerimiento de documentación por parte de aquél, la Administración no podrá imputarle una dilación sino desde la fecha siguiente a la del transcurso de los 10 días.

Así lo ha señalado ya este Tribunal Central en su resolución de 7 de mayo de 2015 (RG 6838/2012), en la que dijimos:

"4) Dilación de 15/12/2008 a 03/02/09 (50 días)

En diligencia de 11 de diciembre de 2008, se solicitó al obligado tributario la aportación de los movimientos habidos en el ejercicio 2003 en una cuenta de su titularidad en el Banco ..., aplazándose la comparecencia hasta el día 15 de diciembre de 2008.

Mediante fax remitido el día 16 de diciembre de 2008, la interesada comunicó a la Inspección que no disponía del extracto bancario requerido en diligencia de 11 de diciembre de 2008 por lo que solicitó nueva fecha para seguir con las actuaciones inspectoras. El mismo día, en contestación a este escrito, e igualmente mediante fax, la Inspección indicó a la reclamante que en cuanto dispusiera de los extractos bancarios debería comunicarlo a la Inspección al objeto de continuar con las actuaciones. Finalmente, es el día 3 de febrero de 2009 cuando el contribuyente aporta el extracto bancario solicitado tal y como consta en diligencia de dicha fecha.

(.....)

Y asimismo, **alega la interesada que se le debió conceder un plazo de 10 días para la aportación de los documentos solicitados, por lo que, según sus manifestaciones, no debe tenerse en cuenta como dilación dicho plazo, alegación ésta que ha de estimarse, pues a la vista del artículo 171.3 del RGAT, no puede considerarse que la documentación solicitada, extractos bancarios, esté incluida en la relación de documentación contenida en dicho apartado. De acuerdo con ello, la Inspección de los Tributos debió haberle dado un plazo de diez días hábiles para su aportación, plazo que finalizaba el 23 de diciembre de 2008. Por tanto, únicamente cabe imputar una dilación de 41 días y no de 50 días, debiéndose estimar en este punto la alegación de la reclamante."**

También el Tribunal Supremo se ha manifestado en ese sentido en su sentencia de 16 de septiembre de 2014 (Rec. casación nº 2016/2012).

En el supuesto examinado en el presente recurso la Inspección no ha imputado al contribuyente dilación alguna por retrasos en la aportación de documentación requerida por la Inspección, razón por la cual no procede atender la pretensión del recurrente de imputar 22 días más de duración del procedimiento de inspección.

Este Tribunal Central no ha podido localizar en la base de datos del Centro de Documentación Judicial las sentencias que el recurrente menciona en apoyo de su pretensión de añadir 22 días a la duración del procedimiento: STS de 19 de octubre de 2012 (Rec. 4412/2009), STS de 20 de noviembre de 2012 (Rec. 4421/2009) y SAN de 6 de junio de 2013 (Rec. 361/2010). Quizás se deba a que el interesado ha incurrido en error al consignar el número de los recursos. Es posible que las sentencias a las que quería referirse el recurrente fueran las siguientes: STS de 19 de octubre de 2012 (Rec. 4421/2009), STS de 20 de noviembre de 2012 (Rec. 254/2010) y SAN de 6 de junio de 2013 (Rec. 362/2010). Pues bien, de estas sentencias no cabe inferir lo que el recurrente pretende. Todas ellas aluden a dilaciones por retraso en la aportación de documentación, siendo así que en el caso examinado en el presente recurso no se ha imputado al obligado tributario ninguna dilación por tal motivo.

Procede concluir, por tanto, a la vista de lo expuesto que no se superó el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, por lo que no había prescrito tampoco el derecho de la Administración a liquidar el IRPF del ejercicio 2007.

Tercero.

La SEGUNDA CUESTIÓN a resolver es la relativa al cumplimiento de las obligaciones de materialización y mantenimiento de las inversiones indirectas de la RIC a través de la entidad **A... SL**.

Disponía el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2005, lo siguiente:

Artículo 27. Reserva para inversiones en Canarias

"1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.

(...)

4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:

a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. A tal efecto se entenderán situados y utilizados en el archipiélago las aeronaves que tengan su base en Canarias y los buques con pabellón español y matriculados en Canarias, incluidos los inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

(...)

b) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el párrafo a) anterior, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán lugar a la aplicación de ningún otro beneficio fiscal por tal concepto.

5. Los elementos en que se materialice la reserva para inversiones, cuando se trate de elementos de los contemplados en el párrafo a) del apartado anterior, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

Cuando se trate de los valores a los que se refiere el párrafo b) del citado apartado, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos.

Los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

(...)

8. El cumplimiento de los requisitos contemplados en este artículo podrá acreditarse por los medios de prueba admitidos en derecho. A estos efectos, la dotación de la reserva se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que aplique el incentivo regulado en este artículo.

La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma.

Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente, calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible.

9. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.

La deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrán como límite el 80 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.

Este beneficio fiscal se aplicará de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 3 a 8 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas.

10. Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la reserva para inversiones, siempre que cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo y las citadas dotaciones se realicen con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2005.

Se comunicará la citada materialización y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en este apartado ocasionará la pérdida del beneficio fiscal y será de aplicación lo previsto en el apartado 8 de este artículo”.

La redacción del citado precepto a 31 de diciembre de 2003, aplicable a la RIC dotada con cargo a los beneficios de 2003, es similar a la arriba reproducida en lo que afecta a la resolución del presente recurso de alzada.

La Inspección de los Tributos consideró que la actividad de alquiler de inmuebles realizada por la entidad **A... SL** no puede calificarse como actividad económica, al no existir una carga de trabajo suficiente para justificar que la misma sea desarrollada por una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Como consecuencia, resulta improcedente la materialización indirecta de la RIC dotada por el Sr. **FX...** mediante la suscripción de participaciones de la entidad **A... SL**.

En este sentido, el acuerdo de liquidación dice expresamente que la valoración de la carga de trabajo de la entidad “no puede sustentarse sobre un único dato sino que debe realizarse una valoración conjunta de la información disponible para a partir de ella determinar si está justificada la contratación a tiempo completo de doña **ln...** por parte de la entidad”.

Pues bien, los datos que llevaron a la AEAT a concluir que no estaba justificada la contratación a tiempo completo de la empleada fueron los siguientes:

1.- Número de inmuebles que la entidad tiene en alquiler y características de los contratos de alquiler:

Recuerda el acuerdo de liquidación que el número de inmuebles con los que cuenta la entidad no es sino una circunstancia más a valorar a efectos de verificar la carga de trabajo de la actividad y, por consiguiente, si el empleado contratado tendría funciones que desarrollar o si por el contrario dicho empleado y local estarían infrautilizados, al carecer de funciones reales de gestión de actividad. Señala que “la importancia no radica en el número de inmuebles arrendados, sino en el contenido de las funciones a desarrollar por el empleado y en el local, en lo que indirectamente puede tener incidencia el número de inmuebles, pero en ningún caso es una circunstancia determinante...”.

Se dispone de 10 viviendas, 2 locales de oficinas, 13 plazas de garaje y 5 trasteros. Todos los trasteros y las plazas de garaje (salvo una) se han alquilado de forma conjunta con las viviendas y oficinas. Una de las viviendas es cedida en explotación a **B... SA**, desprendiéndose del contrato la nula carga de trabajo que la gestión de dicho inmueble puede suponer para la empleada. Cuatro de los contratos suscritos por la entidad se corresponden con el alquiler de los locales 406 y 407, así como las plazas de garaje 45, 46 y 48, al propio Sr. **FX...** o a la sociedad civil de la que éste es socio, tratándose de las oficinas y locales de la notaría. Existe asimismo un contrato de alquiler en el ejercicio 2008 de una vivienda en la calle ... al Sr. **FX...** que fue utilizada como archivo de la notaría (posteriormente se alquiló como vivienda). La carga de trabajo que subyace a dichos contratos de arrendamiento no es equiparable, dice el acuerdo de liquidación, a la generada por un contrato con un tercero, ni se hacen necesarias labores de publicidad o promoción, control de pagos...ni los riesgos inherentes a la operación son en modo alguno equivalentes, dado que el obligado tributario se está alquilando a sí mismo.

2.- Respecto a los más de 200 correos electrónicos entre los años 2008 y 2013 aportados para poner de manifiesto la actividad de la empleada, se han analizado los correspondientes al mes de enero de 2013. El motivo por el que se escoge dicho mes es porque las actuaciones inspectoras estaban concluyendo, unos días más tarde el obligado aportaría los primeros correos probatorios, es de suponer que durante dicho mes habrá tenido cuidado de guardar estas comunicaciones, además es el mes en el que figuran más correos y donde supuestamente existe una mayor carga de trabajo por el cierre del ejercicio económico.

La información contenida en estos correos sería la siguiente según el acuerdo de liquidación:

“.....el 3 de enero se recibe una factura y se comunica una avería en un lavavajillas, en dicho correo se pide a la inquilina (tras comprobar que el mismo no se encuentra en garantía) que se ponga en contacto con el servicio técnico y solicite presupuesto. Posteriormente el 14 de febrero la inquilina envía la factura del arreglo indicando el número de cuenta donde pueden hacerle la transferencia.

El día 4 de enero se comunica avería de horno y se remite factura (rectificada) para el pago.

El 9 de enero se comunica los consumos anuales de agua y luz en las zonas comunes del y... y en ese mismo día se señala como actividad información tributaria relevante (desconocemos a que se refiere exactamente).

El 11 de enero se pide que se acelere la liquidación de diciembre de 2012 en relación con el inmueble en y..., necesaria para el cierre del ejercicio.

El día 16 se trata con el inquilino del edificio situado en la calle ... el tema de la reparación del horno, el pago del alquiler y el recibo del agua, se envía al inquilino de la calle ...la factura del alquiler y se le recuerda que tiene pendiente el recibo del agua, por último se trata la liquidación mensual y de todo el ejercicio anterior del inmueble de y...

El día 17 se recibe convocatoria a la junta general de la comunidad de propietarios del edificio en la calle Se trata con los inquilinos del inmueble de la calle ...el tema de la factura de C...SA y de la humedad, seguro...

El día 21 los inquilinos del inmueble en la calle ... comunican que tienen una humedad (suponemos existe un error en fechas), se abre parte al seguro. Se envía parte de alquiler del inmueble x....

El día 22 se envía acta de la Junta General de z...

El día 25 se recibe el importe a declarar en el modelo 347 del alquiler en q..., se contrasta el importe.

El día 30 se le pregunta por el número de cuenta de A... SL

El día 31 se comunica un nuevo banco para el pago de las cuotas de la comunidad del inmueble en la calle ..., se confirma el dato. Se le recuerda por parte del contable de la entidad que debe presentar el modelo 347.

En el resto de días no se explicita ninguna actividad.

Este sería según las alegaciones formuladas por el obligado tributario las actuaciones más importantes realizadas por doña In... a lo largo del mes de enero de 2013, repetimos el mes en el que más actuaciones consta en la información facilitada.

Entendemos que estas no son las únicas actuaciones efectuadas, existirían alguna otra como la emisión de las 11 facturas de alquiler, el envío de las mismas por correo electrónico a los inquilinos y su archivo, comprobar el pago de las mismas, recibir las facturas de luz y agua y remitirla a los inquilinos...”.

Señala el acuerdo de liquidación a la vista de lo expuesto: “...Lo que a nuestro entender no supone una carga de trabajo que justifique, en modo alguno, la contratación de una persona a jornada completa, esto es, 1.800 horas anuales, asemejándose más la actividad desarrollada por la empleada a las labores que podría desarrollar el titular de un patrimonio inmobiliario, dedicando unos minutos al día, dos o tres días a la semana, a revisar el estado del mismo”.

El acuerdo de liquidación concluye que si la carga de trabajo de la entidad en el mes de enero de 2013 era insuficiente para justificar la contratación de la empleada menos aún lo era en el año 2007 y 2008.

En el 2007, dice el acuerdo de liquidación, se daban las circunstancias siguientes: la entidad disponía solamente de 6 viviendas en alquiler, tres de ellas ya alquiladas a principios de año (siendo una de ellas el local de la notaría); en dicho año, además de renovar el contrato de alquiler con la notaría se firman tres contratos de alquiler, dos en el mes de agosto (uno de ellos la cesión de explotación de y...) y uno en el mes de noviembre. Durante dicho ejercicio no se adquieren nuevos inmuebles destinados al alquiler.

Durante el ejercicio 2008, señala el citado acuerdo, se adquieren tres nuevos inmuebles, dos de ellos son alquilados en el ejercicio, además se firma un nuevo contrato de alquiler de una vivienda anterior. El tercer inmueble adquirido en 2008 no es alquilado hasta 2011.

Es en el año 2010 según el acuerdo de liquidación cuando se adquieren los últimos dos inmuebles destinados al alquiler de los que actualmente dispone la empresa.

El acuerdo de liquidación, por otra parte, descarta que la Inspección de la AEAT se encuentre vinculada por las actuaciones seguidas por la Comunidad Autónoma Canaria que consideraron procedente la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 en la adquisición de dos inmuebles por parte de **A.... SL**

Al no aceptarse como válidas las inversiones indirectas en participaciones de **A... SL** y teniendo en cuenta que dichas inversiones se habían realizado para materializar la RIC dotada con cargo a los beneficios de los años 2001, 2002, 2003 y 2004, la Inspección practicó la regularización siguiente:

· En el ejercicio 2007 regulariza el incumplimiento de la materialización de parte de la dotación del año 2003 y el incumplimiento del mantenimiento de las inversiones de parte de las dotaciones de los años 2001 y 2002, al estar prescrita la posibilidad de regularizar el incumplimiento de la materialización de las dotaciones de estos últimos ejercicios. La cuota tributaria a integrar en el ejercicio 2007 derivada de la pérdida de beneficios fiscales es de 334.205,09 €.

· En el ejercicio 2008 regulariza el incumplimiento de la materialización de parte de la dotación del año 2004. La cuota tributaria a integrar en el ejercicio 2008 es de 184.627,72 €.

El TEAR concluyó en la resolución aquí impugnada que el arrendamiento de inmuebles por **A... SL** no constituía una actividad económica, confirmando en este aspecto la postura de la Inspección, sobre la base de los razonamientos siguientes:

<<En primer lugar no parece existir duda alguna de que la sociedad, que se encuentra dada de alta en los epígrafes del IAE correspondientes al alquiler de viviendas y de locales industriales, dispone de un empleado así como de un local afecto a la misma, local que se encuentra en un inmueble contiguo a la notaría del Sr. FX... .

Por otra parte, **los inmuebles arrendados hasta finalizar el ejercicio 2.008 son los que se recogen a continuación debiendo indicar que todos los trasteros y las plazas de garaje (salvo una) se han alquilado de forma conjunta con las viviendas y oficinas y que todos los ingresos de los alquileres se realizan mediante transferencia bancaria:**

- Locales 406 y 407/400 así como 3 plazas de garaje situadas en el edificio **a...**: **son cedidas en alquiler al propio obligado tributario o a la sociedad civil D...** de la que el reclamante es socio y a través de la cual realiza su actividad de notario. **En dichas oficinas se realiza la actividad de notaría.**

- Vivienda calle ...: el 01/08/2008 **se alquila al mismo contribuyente para archivo de la notaría.** A partir de 2.011 se alquila como vivienda.

- Vivienda situada en el **B...**: Es cedida para su explotación turística a la sociedad **B... SA.**

- Garaje situado en el edificio **a...**: Se aportan contratos de alquiler posteriores a 2.008.

- Vivienda, garaje y trastero situados en el edificio **b...**: se aportan contratos de alquiler fechados el 01/01/2003 y 30/06/2005.

- Vivienda y garaje situados en la calle ..., edificio **c...**: se aportan contratos de 25/11/2002, 30/10/2006 y 23/09/2008

- Vivienda situada en el edificio **d...** y garaje: se han aportado dos contratos de arrendamiento, de 01/08/2007 y de 15/01/2011.

- Adosado **e...**(...) y dos plazas de garaje: Se han aportado tres contrato de arrendamiento fechados el 01/11/2007, 25/05/2010 y 29/08/2012.

- Vivienda edificio **x...** (...), garaje y trastero: los contratos de arrendamiento relativos a este inmueble se encuentra fechados el 01/05/2008 y el 26/04/2012.

- Vivienda en calle ... (...) garaje y trastero: Se ha aportado contrato de arrendamiento de 25/11/2008.

También indicar que la sociedad ha incrementado el número de inmuebles alquilados en ejercicios posteriores y que es titular de otros bienes que no son objeto de alquiler ni de explotación, (fincas edificio **f...**, urbanización **g...**, **e...**, acciones Club de Campo **h...**).

Pues bien, **entiende esta Sala que a la vista de los bienes sobre los que se realiza la actividad de arrendamiento en los ejercicios 2.007 y 2.008 (que son los comprobados) así como las características que concurren en los contratos aportados no nos encontramos con la realización de actividad económica alguna sino con la simple obtención de rentas de carácter inmobiliario que no se diferencian de las obtenidas por cualquier particular que desarrollara esa misma actividad tributando, no por el concepto “actividades económicas”, sino por el de “rendimientos de capital inmobiliario”. Debe tenerse en cuenta que el concepto de rendimiento de actividad económica (cuya definición se recoge tradicionalmente en las leyes que regulan el IRPF como aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o**

distribución de bienes o servicios) **se encuentra vinculado, no a cualquier obtención de rendimiento o beneficio, sino a la realización de un determinado tipo de actividad que supone, entre otras cuestiones, la existencia de un elemento subjetivo que implica la asunción del riesgo que el negocio conlleva, la determinación de la combinación del factor trabajo y el factor capital y lo que en un sentido coloquial podemos denominar “gestionar la empresa o el negocio” en el sentido de tomar aquellas decisiones que supongan una mayor eficiencia y eficacia en la marcha del negocio, tanto en cuanto a la organización interna del mismo como en su vertiente externa como puede ser la consecución de mayor número de clientes o las relaciones con proveedores. Pues bien, ninguno de estos factores diferenciadores se dan en la actividad desarrollada por la sociedad A... SL puesto que la asunción del riesgo se limita a la posible rescisión de los contratos de alquiler, tampoco cabe modificación alguna de los factores trabajo y capital (salvo la adquisición de inmuebles nuevos), y , por último, la actividad de la sociedad se limita básicamente a gestionar el cobro de los alquileres correspondientes a los inmuebles ya arrendados o alguna otra labor menor y, en su caso y de forma puntual, cuando finalizan los contratos concertados (por cierto, en general, de duración prolongada), a buscar nuevos arrendatarios, pero una vez que los inmuebles se encuentran arrendados la renta obtenida presenta un carácter marcadamente pasivo y no empresarial. En este sentido, también cabe destacar que a diferencia de lo que ocurre con las rentas pasivas,- en las que su preceptor realiza una actividad organizativa mínima consistente básicamente en decidir el tipo de inversión a realizar y una vez realizada ésta gestionar la percepción de las rentas,- cuando nos encontramos con una actividad empresarial siempre concurre en ella un elemento claramente activo que se manifiesta en un deseo del empresario de realizar todas aquellas actuaciones necesarias para potenciar el valor añadido de su actividad y con los mismos medios materiales y humanos incrementar sus beneficios. Pues bien, ninguna de las notas descritas aprecia este Tribunal que concurren en la actividad desarrollada por la sociedad precisamente por disponer de un número bastante limitado de inmuebles.**

Es cierto que desde una perspectiva teórica y muy amplia podría afirmarse que siempre que un sujeto interviene en el mercado con la finalidad de obtener un beneficio nos encontramos con actividad económica de tal manera que prácticamente todo comportamiento humano con una finalidad crematística entra dentro del mundo del negocio, sin embargo, no parece que tal concepto se acomode al derecho español, ni general ni tributario, de lo cual son un buen ejemplo tanto la normativa reguladora del IRPF como la del Impuesto sobre Sociedades. En definitiva, **existiendo en nuestro sistema tributaria un concepto concreto y restringido de actividad económica se hace necesario distinguir entre aquellas actividades que lo son y las que no, llegando a la conclusión, en el presente caso, de que la sociedad no realiza actividad económica alguna sino que se limita a obtener rendimientos procedentes de los inmuebles de su titularidad, sin más. Por otra parte, el hecho de que a lo largo de los años se hayan incrementado los ingresos y que las inversiones en los inmuebles asciendan a más de 2.000.000 de euros no es un dato que, por si solo, condicione la existencia o no de actividad económica sino que debe ponerse en relación con la actividad en que esos ingresos se han producido y con el carácter de las inversiones realizadas (así, nadie niega el carácter de actividad económica a un pequeño kiosco de revistas); el análisis conjunto de todo ello provoca que dichos datos, que aisladamente pudieran parecer significativos, no resulten reveladores de la existencia de actividad económica.**

En cuanto a los requisitos de local y empleado, se quiere comenzar por poner de manifiesto que del mismo modo que en aquellos supuestos en los que se realiza una auténtica actividad económica ésta no deja de serlo a pesar de no disponer de ambos elementos, (ya se ha dicho que este Tribunal ha fallado en sentido favorable al contribuyente en este tipo de supuestos extremos) en aquellos otros en los que no existe actividad económica alguna el disponer de local y empleado no hace que así sea.

Debe tenerse en cuenta que la exigencia del legislador de concurrir local y empleado para que la actividad de arrendamiento tenga la consideración de actividad económica surgió con la finalidad de poner fin a los problemas que en la práctica se planteaban a la hora de diferenciar los rendimientos procedentes de actividades económicas de los rendimientos de capital inmobiliario, tal exigencia pone de manifiesto que la intención del legislador es que solo determinados supuesto de arrendamientos puedan encuadrarse dentro de la actividad económica. Esos supuestos se delimitan por la existencia de local o empleado puesto que , - qué duda cabe-, a una actividad de arrendamiento que utiliza ambos elementos se le deben atribuir las características de toda actividad empresarial ya que ambos elementos denotan la envergadura y dimensión de la actividad realizada.

Sin embargo, lo cierto es que por parte de muchos contribuyentes se ha considerado que dichos requisitos son formales en el sentido de que basta con disponer de local y empleado para que la actividad sea catalogada como empresarial. No cree este Tribunal que esta sea la finalidad del legislador puesto que tal interpretación supone que pasemos de un concepto sustantivo de actividad económica (el arrendamiento se define como actividad económica en función de su dimensión y complejidad, de ahí la necesidad de local y empleado para su gestión) a un concepto formalista (el arrendamiento se define como actividad económica si se dispone de local y empleado con independencia de todo lo demás) lo cual es contrario al mismo motivo por el que el legislador introduce los reiterados requisitos.

Es este sentido, y a **juicio de esta Sala, del análisis de la sociedad A... SL se desprende que el cumplimiento de los requisito de local y trabajador tiene como única finalidad que la actividad sea catalogada como empresarial, puesto que si bien es cierto que el principio de libertad de empresa permite a la sociedad organizar su actividad de la manera que crea más conveniente, a la vista de los inmuebles arrendados y las características de los contratos de arrendamiento, no parece creíble que la sociedad, que siguiendo las reglas de la sana crítica debería guiarse por el principio del beneficio, disponga de los mencionados elementos (una persona con contrato laboral y a jornada completa y un local exclusivamente afecto) por ser necesarios para el ejercicio de su actividad sino, al contrario, lo que se pretende es utilizar el cumplimiento de una norma de cobertura para modificar la calificación de la actividad realizada, pudiendo afirmar que puesto que dicha infraestructura se muestra ficticia o artificial, no debe producir los efectos queridos por el reclamante, y sin que la relación de las múltiples funciones que según se recoge en las alegaciones realizaría la persona empleada, supongan una suficiente justificación de la necesidad de disponer de local y empleado a la vista del número de inmuebles y los contratos de arrendamientos existentes en los ejercicios 2.007 y 2.008.**

Tampoco entiende esta Sala que el hecho de que la sociedad se encuentre dada de alta en los epígrafes del IAE relativos al alquiler acredite la realización de éste como actividad económica puesto que si bien es cierto, tal y como afirma el alegante, que el art.108.4 de la LGT establece que los datos y elementos consignados en las declaraciones presentadas por los obligados tributarios “se presumen ciertos”, el citado artículo continúa diciendo, “para ellos”, por lo que en nada vincula a la Administración el contenido de una declaración presentada si se acredita lo contrario. Tampoco puede dejarse de apuntar, por otro lado, que la declaración del IAE ninguna trascendencia tiene en cuanto a la realización o no del alquiler como actividad económica.

Apunta también el reclamante que por parte de la Inspección nunca se había puesto en duda anteriormente el cumplimiento de los requisitos relativos a la actividad de arrendamiento por lo que dado que en 2.005 y 2.006 la sociedad ya desarrollaba la actividad económica del arrendamiento cabe presumir que también la desarrollaba en 2.007. Tampoco se comparte esta alegación puesto que la falta de comprobación por parte de la AEAT, en los ejercicios anteriores a los aquí regularizados, del cumplimiento de los requisitos de la RIC, en ningún caso presupone la validación de los mismos si, posteriormente, como consecuencia de una comprobación, se determinar su incumplimiento, como aquí ha ocurrido.

En cuanto al informe de auditor aportado por el contribuyente en el trámite de alegaciones al acta, entiende esta Sala que si bien se ha de poner de manifiesto su utilidad en cuanto que describe la evolución de la sociedad y analiza determinados elementos económicos y contables, sin embargo, de todo ello **no se infiere que el contribuyente realice el alquiler como actividad económica en los términos expuestos en la presente resolución.**

En cuanto a la alegación relativa a los requisitos cuantitativos del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas previsto en los artículos 53 y 54 de la LIS, afirma el reclamante que, en este caso, con al menos ocho inmuebles arrendados, nadie discute la calificación de la actividad como empresarial. Ninguna de las dos afirmaciones se comparte por esta Sala, la primera porque el artículo 53 de la Ley, en su redacción vigente en los ejercicios 2.007 y 2.008, habla de diez viviendas arrendadas y no de ocho, que es el número de viviendas que se exigen a partir de 2.013. La segunda porque los requisitos que deben cumplir este tipo de sociedades para disfrutar del régimen especial sí han sido objeto de controversia. Pudiendo apuntar aquí que la flexibilidad con la que, en ocasiones, se han solventado los conflictos planteados en torno a la citada actividad de arrendamiento se ha justificado con referencia a la propia finalidad de dicho régimen especial que no es otra que favorecer el acceso a la vivienda de alquiler. Sin embargo, en el caso de la RIC la finalidad es conseguir un incremento de la inversión empresarial (no la creación de patrimonios personales de carácter

inmobiliario) de ahí que no podamos encontrar identidad entre ambos regímenes y ello con independencia de que en los ejercicios inspeccionados la sociedad no dispone del número de viviendas suficiente como para acogerse a éste régimen especial.

QUINTO.- Se alega también que la actividad arrendaticia de A... SL ya fue admitida por la Administración tributaria canaria en el seno de dos expedientes de comprobación. Consta en el expediente la documentación aportada por el contribuyente relativa a dichas actuaciones administrativas según la cual la Administración tributaria canaria llevó a cabo un procedimiento de comprobación limitada relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación con una autoliquidación (modelo 600) presentada el 14 de julio de 2.005 originada por una operación de compraventa en la que se hace constar la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 de 6 de Julio de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias. En el seno de dicho procedimiento de comprobación se efectuó un requerimiento en el que se solicitaba al contribuyente que aportara la documentación que estimara pertinente para acreditar la exención invocada. Atendido el citado requerimiento con la aportación de diversa documentación, por parte de la Oficina Tributaria de Gran Canaria se dictó, el 01/10/2008, resolución poniendo fin al procedimiento de comprobación limitada en la que se concluía que la sociedad cumplía todos los requisitos necesarios para beneficiarse de la exención. Se hace constar también que dicho reconocimiento a la exención “queda limitado a las actuaciones llevadas a cabo en el presente procedimiento sin perjuicio de los recogido en el art.140.1 de la LGT el cual establece que, dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación al objeto comprobado salvo que en un procedimiento posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de la realizadas específicamente en la presente resolución”.

Conviene apuntar también que en dicha resolución no se hace análisis alguno de los requisitos necesarios para que el arrendamiento de inmuebles sea considerado como actividad económica, centrándose la misma en el cumplimiento de los requisitos generales para la aplicación de la exención, especialmente en la entrada en funcionamiento.

La segunda actuación llevada a cabo por la Administración tributaria canaria se refiere también a un procedimiento de comprobación limitada relativo a la aplicación de la exención del art 25 en cuanto a los requisitos del mantenimiento de explotación. En este caso sí se analiza la necesidad de que el arrendamiento se lleve a cabo como actividad económica, concluyendo, de acuerdo con una resolución del TEAR que se cita, que se remite a su vez a otra del TEAC, que el cumplimiento de los requisitos de local y empleado condiciona e integra legalmente la existencia de una organización empresarial. Al igual que en la resolución anterior, se indica que el reconocimiento del derecho a la exención queda limitado a las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento sin perjuicio de lo recogido en el artículo 140.1 de la LGT.

Una vez expuesto el contenido de las resoluciones citadas, **la cuestión a discernir se refiere a la vinculación que los citados procedimientos de comprobación limitada tienen respecto a las actuaciones de comprobación e investigación del IRPF realizadas por la inspección de la AEAT. Pues bien, entiende esta Sala que tal vinculación no existe** y ello por varios motivos:

En primer lugar porque tal y como establece el art.140 de la LGT al regular los efectos de la regularización practicada en los procedimientos de comprobación limitada, no se podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, que en el caso de la liquidación efectuada por la Administración tributaria canaria, no es otro que la procedencia de la aplicación del art.25 de la Ley 19/1994 en relación con el ITPAJD; por el contrario, aquí se está sustanciando el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art.27 de esa misma Ley en el ámbito del IRPF y aunque es cierto que en ambos casos la cuestión a dilucidar es si el arrendamiento se efectúa como actividad económica, también lo es que no encuentra esta Sala sustento normativo en el que apoyar la pretensión del reclamante por cuanto que ello supondría la obligación de extender a otros conceptos tributarios y ámbitos competenciales una actuación administrativa que ha de calificarse como errónea tal y como se recoge en el acuerdo de liquidación recurrido. Entendemos así que el elemento diferenciador que exime de tal vinculación estriba en que se ha justificado suficientemente por parte de la Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que el arrendamiento no se ejerce como actividad económica por la sociedad (criterio refrendado por esta Sala en el Fundamento de Derecho anterior), sin que quepa afirmar que una actuación incorrecta de una Administración suponga una vinculación a futuro respecto del resto de conceptos tributarios, periodos tributarios y

ámbitos competenciales. Es cierto que en muchas ocasiones los Tribunales se han decantado por la aplicación de la teoría del principio de unicidad frente al de estanqueidad pero ello ha tenido lugar en supuestos distintos al aquí planteado, es lo que ocurre, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Supremo de 09 de diciembre de 2013 (aportada por el reclamante) y en la cual se analiza el principio de estanqueidad en materia de valoraciones de bienes y en el que no se pone en duda la corrección de las distintas valoraciones efectuadas por las Administraciones (en un caso por la Comunidad Autónoma al valorar un bien a efectos del ITPAJD y en otro la valoración de ese mismo bien por la AEAT en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades) sino su vinculación a ellas, supuesto radicalmente distinto al aquí planteado en el que una de las Administraciones se aparta del criterio seguido por otra, calificándolo como erróneo y argumentando suficientemente los motivos por los que se discrepa de esa actuación

Como se ha expuesto, no podemos olvidar que no nos encontramos ante un supuesto de valoraciones de bienes sino de interpretación de normas jurídicas en el que la interpretación realizada por la Comunidad Autónoma, que considera que basta con cumplir los requisitos de local y empleado para que la actividad de arrendamiento sea calificada como económica, se opone a la interpretación realizada por la Administración Estatal que considera que esos requisitos son necesarios pero no suficientes.

En definitiva, siendo la comprobación del cumplimiento de los requisitos de la RIC de competencia exclusiva del Estado y estando suficientemente motivada la regularización efectuada, no cabe reconocer virtualidad alguna al hecho de que por parte de la Administración tributaria canaria se haya considerado que el arrendamiento se realiza como actividad económica.>>

Frente a las manifestaciones del TEAR el recurrente en alzada alega cuanto sigue:

1.- En cuanto a la RIC: Hechos probados:

Son hechos aceptados por la Inspección y por el TEAR los cuatro siguientes concernientes a la sociedad **A... SL**: a) Se dedica al arrendamiento de inmuebles estando de alta en el IAE bajo los epígrafes 861.1 (alquiler de viviendas) y 861.2 (alquiler de locales); b) A tal efecto, cumple con los requisitos de local y empleado previstos en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF; c) Fue objeto de al menos dos procedimientos de comprobación limitada por parte de la Consejería de Hacienda del Gobierno de Canarias en relación con determinadas inversiones inmobiliarias realizadas en 2005 y 2008 y en cuyas resoluciones la Administración Tributaria Canaria admitió que desarrollaba la actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad económica; d) **A... SL** no fue objeto de procedimiento alguno de comprobación o inspección por parte de la AEAT.

A la luz de los hechos anteriores resulta increíble que el TEAR entienda que **A... SL** no desarrolla actividad económica alguna, siendo incoherente y sorprendente que lo haga sabiendo que el actuario no abrió actuaciones de comprobación e inspección a dicha sociedad en conexión con el procedimiento principal a pesar de constar en el expediente, no una, sino dos resoluciones de la Administración Tributaria Canaria que admitían el arrendamiento como actividad económica en dicha sociedad. Los argumentos del TEAR y de la Inspección son, por tanto, meras apreciaciones y consideraciones “de oídas” o “a ojo” sobre la actividad de **A... SL**. Además, hay que señalar que existe una tercera resolución de la Administración Tributaria Canaria similar a las dos anteriores y que se adjunta ahora.

2.- En cuanto a los expedientes de la Administración Tributaria Canaria sobre la actividad económica de arrendamiento de inmuebles desarrollada por **A... SL**.

Las tres resoluciones –las que analiza el TEAR y la que ahora se adjunta– confirman la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, calificando los inmuebles adquiridos como “bienes de inversión” que han entrado y permanecido en funcionamiento en la actividad empresarial arrendaticia de **A...** Es decir, ya la propia Administración Tributaria había “calificado” dicha actividad considerando que la misma se realizaba como explotación económica, calificación apoyada precisamente en el expediente de comprobación llevado a cabo frente a dicha sociedad. El TEAR viene ahora a decir que las apreciaciones “a ojo” del actuario y del Inspector Jefe en las actuaciones frente a un tercero (recordemos que a **A... SL** no se le abrieron actuaciones) tiene más fundamento que el contenido en tales resoluciones administrativas.

El TEAR niega cualquier vinculación entre los procedimientos de comprobación limitada a A... SL y las actuaciones inspectoras del IRPF realizadas por la AEAT por los motivos siguientes:

- Porque los ámbitos competenciales de ambas Administraciones son distintos. Frente a ello hay que decir que el ITPAJD es un impuesto del Estado cuya gestión se ha cedido a la Comunidad Autónoma que actúa como delegada para su gestión, recaudación e inspección, por lo que no estamos ante tributos estancos entre sí, ni ante competencias excluyentes, sino delegadas, por lo que en este caso el principio de unicidad y la teoría de los actos propios tiene aún mayor relieve. La postura del TEAR vulnera la doctrina de los actos propios y el artículo 149.1.18º de la Constitución en cuanto niega al administrado un tratamiento común ante la misma Administración del Estado, pues en un caso ésta actuaba por sí y en el otro por delegación.

- Porque también son distintos los objetos comprobados (exención en ITP frente a RIC en IRPF). Frente a ello debe señalarse que aunque ciertamente se trata de impuestos diferentes el objeto comprobado es similar por cuanto en ambos casos se trata de beneficios fiscales (exención en IGIC/ITP y deducción en IRPF), en ambos casos se requiere el ejercicio de una actividad económica como presupuesto de aplicación, ambos casos están conectados a la realización de inversiones en Canarias y ambos casos vienen regulados en la misma Ley, en dos artículos (25 y 27) con idéntica finalidad: generar inversiones productivas en Canarias. Por tanto, el concepto de "actividad económica" en el arrendamiento inmobiliario ha de ser único e independiente de cuál sea el beneficio fiscal comprobado, pues ambos manejan el mismo presupuesto de hecho. Debe traerse a colación en este punto la STS de 18 de junio de 2012 (Rec. cas. 224/2009) que acepta el principio de unicidad cuando se trata de IRPF e ITPAJD.

- Porque el TEAR y el acuerdo de liquidación califican de errónea o incorrecta la actuación de la Administración Tributaria Canaria por cuanto, según el TEAR, a dicha Administración le basta el cumplimiento del requisito de local y empleado. Frente a ello hay que indicar que tal conclusión no deja de ser una afirmación aventurada y poco sólida en su fundamento, al no ser éste sino una escueta frase contenida en la resolución de la Administración Canaria de 22/10/2012: "el cumplimiento de los requisitos de local y empleado condiciona e integra legalmente la existencia de una organización empresarial", frase que para el TEAR significa, sin entrar en más, que a la Administración Tributaria Canaria le basta el cumplimiento del requisito de local y empleado para entender el arrendamiento como actividad económica. Sin embargo, dicho así de claro no viene, en modo alguno, reflejado en ninguna de las resoluciones de la Administración canaria. Dicha conclusión carece, por tanto, de fundamento sin el previo análisis detallado del correspondiente expediente de la Administración Tributaria Canaria que, a tal efecto, debió recabar el actuario de la AEAT. Debe tenerse en cuenta, además, que las actuaciones de la Administración canaria que dan lugar a la resolución de 22/10/2012 se llevan a cabo en paralelo a las actuaciones de la AEAT y que dicha resolución fue aportada por el recurrente acompañando a su escrito de alegaciones al acta, por lo que no parece de recibo que el actuario eludiese recabar el expediente a la Administración canaria o, al menos, coordinase con ella el criterio a aplicar al concepto de actividad económica, esencial en ambos casos. Por otra parte, la resolución de la Administración canaria de 01/10/2008 hace referencia a que los bienes adquiridos se utilicen de forma efectiva y real por el adquirente como medios de explotación, a que el artículo 25 exige la realización de una "inversión productiva" y a que no basta con el cumplimiento aparente de los requisitos normativos sino que deviene imprescindible la efectividad material. Ello vendría a contradecir la conjetura del TEAR sobre que a la Administración canaria le basta el cumplimiento del requisito de local y empleado para entender el arrendamiento como actividad económica.

- Porque la AEAT ha justificado suficientemente que el arrendamiento no se ejerce como actividad económica en A... SL. No deja de ser paradójico, en este sentido, que el TEAR dé mayor valor a las apreciaciones que hizo el actuario "de oídas" o "a ojo" en relación con la actividad de A... que a las que oficialmente hizo la Administración canaria sobre esta sociedad en los expedientes no recabados por aquél. Por lo demás, en este punto, el recurrente se remite a las alegaciones que realizará específicamente sobre esta cuestión del arrendamiento como actividad económica.

- Porque no es aplicable al presente caso el principio de unicidad contenido en la STS de 09/12/2013 (Rec. cas. 5712/2011) aportada por el reclamante, pues enjuicia un caso de valoración de bienes, en tanto que aquí nos encontramos con una incorrecta interpretación de las normas jurídicas realizada por la Administración canaria que se opone al criterio de la Administración estatal. Tal sentencia sí es extrapolable al caso aquí examinado a la vista del contenido de su Fundamento de Derecho cuarto. Si la doctrina contenida en dicha sentencia es aplicable a la valoración unitaria de bienes y derechos, más lo tiene que ser en cuanto a la

interpretación unitaria de las normas jurídico-tributarias que, quizá salvo contadísimas excepciones, no pueden estar amarradas al principio de estanqueidad. Parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un hecho (el ejercicio de la actividad económica de arrendamiento de bienes de la entidad A...) realizada por la Administración canaria en tres comprobaciones de un impuesto del Estado cedido pueda trascender y vincular a efectos de otro impuesto estatal como es el IRPF, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada (STS 25/06/1998 Rec. 3027/1992).

3.- En cuanto a la actividad de arrendamiento de inmuebles desarrollada por A....

A) El TEAR confirma el único argumento que utilizó la Inspección para negar la actividad económica en A... (insuficiente carga de trabajo de la empleada) y apunta a nuevos argumentos que podrían dejar en indefensión al recurrente, al habersele sustraído posibilidades de defensa en instancias previas.

Se trata de argumentos nuevos y bastante imprecisos, a saber:

- Las características de los contratos aportados: Frente a ello, poco podemos decir al no saber a qué se refiere el TEAR en concreto.

- El escaso número de inmuebles arrendados: No dice, sin embargo, el TEAR cuál sería el mínimo que debería tener para avalar una actividad económica. El número de inmuebles arrendados como fundamento de la actividad económica fue un argumento desechado en el acuerdo de liquidación y, además, la doctrina de los Tribunales de Justicia ha venido negando reiteradamente que tener un determinado número mínimo de inmuebles sea un requisito a tener en cuenta para entender que la actividad de arrendamiento de inmuebles se ejerce como actividad económica.

- Ausencia del factor diferenciador de la actividad económica (asunción del riesgo) por faltar decisiones que supongan una mayor eficiencia y eficacia en la marcha del negocio. El TEAR no determina en absoluto qué decisiones se supone que tendría que haber tomado la sociedad. En cuanto a que la sociedad limita la asunción del riesgo a la posible rescisión de los contratos de alquiler, ello no es cierto según se acreditó en el escrito de alegaciones ante el TEAR en lo referente a la carga de trabajo de la empleada.

- Cobro de los arrendamientos mediante transferencia. Ello es lo habitual en el sector y lo que se espera de una adecuada gestión del negocio.

B) El TEAR niega el alcance empresarial de la actividad desarrollada sin determinar qué pruebas no diabólicas deberían ser aportadas al efecto, por lo que en recurrente se ratifica y reitera el contenido de las alegaciones formuladas en primera instancia.

C) La imputación que hace el TEAR a A... de utilizar el cumplimiento de una norma de cobertura para modificar la calificación de la actividad realizada parece apuntar al instituto del "conflicto en la aplicación de la norma" previsto en el artículo 15 LGT, con las consecuencias que se generan en cuanto al procedimiento que debió seguir y no siguió la Administración y que pasan necesariamente por el previo informe de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la LGT, por lo que se habrían vulnerado las garantías del contribuyente.

Expuestas las alegaciones del recurrente este Tribunal Central debe recordar en este momento su doctrina respecto al arrendamiento de inmuebles como actividad económica y, en particular, sobre la concurrencia de los requisitos de local y empleado.

Dicha doctrina ha sido expuesta, entre otras, en sus resoluciones de 28 de mayo de 2013 (RG 4909/2009) y de 2 de junio de 2015 (RG 6320/2011), de las cuales se infiere que a fin de verificar el cumplimiento de los requisitos para materializar la reserva para inversiones en Canarias, debe comprobarse la afectación de los elementos, inmuebles en este caso, a una actividad empresarial, de manera que si la actividad desarrollada es el arrendamiento de inmuebles, se entenderá que se realiza como una actividad económica si se cumplen las condiciones previstas en la normativa de IRPF (artículo 25.2 Real Decreto Legislativo 3/2004; artículo 27 Ley 35/2006): el local y empleado son requisitos necesarios para que haya actividad económica, aunque no suficientes si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y local y que, por tanto, se tengan para aparentar que hay actividad económica.

Tal doctrina ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 7 de diciembre de 2016 (Rec. casación nº 3748/2015) que viene a establecer que los requisitos de local y empleado añaden un dato presuntivo al elemento esencial que establece el artículo 25.1 del TRLIRPF, el de la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Si no se da este sustantivo requisito de la ordenación por cuenta propia de medios económicos, organizativos y humanos para intervenir en el mercado, será imposible localizar, dice la sentencia, una actividad económica a efectos fiscales, por lo que será entonces indiferente o irrelevante que se posean los requisitos de local y empleado.

En el caso examinado en el presente recurso de alzada no es cuestionada la concurrencia de los requisitos de local y empleado. Existe, por tanto, la presunción de que el arrendamiento se realiza como actividad económica. Ahora bien, para que pueda hablarse de actividad económica no basta con la concurrencia formal de tales requisitos, es necesario que exista una efectiva ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Dicho con otras palabras, la apariencia de existencia de una ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos que supone la utilización de un local y la contratación de un empleado, debe confirmarse con la constatación efectiva de que estos elementos son realmente necesarios para desarrollar la actividad.

Y esto último es precisamente lo que cuestionan tanto la AEAT como el TEAR, que consideran que la empleada y el local no están justificados, es decir, que no existe una carga de trabajo suficiente para justificar que la misma sea desarrollada en un local por una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, por lo que el cumplimiento de dicho requisito sería meramente formal.

Llegados a este punto, este Tribunal Central debe, en primer término, rechazar las reiteradas acusaciones que el recurrente formula contra la Inspección de los Tributos y el TEAR sobre que sus argumentos en pro de la denegación de la actividad económica de A... resultan de simples apreciaciones “de oídas” o “a ojo” sobre la actividad de esta sociedad. Y es que el hecho de que la Inspección no iniciara una comprobación cerca de la entidad A... a la vista de las actuaciones que la Administración Tributaria Canaria había desarrollado respecto a dicha sociedad en relación con el artículo 25 de la Ley 19/1994 no significa, en absoluto, que la Inspección de la AEAT no haya podido recabar los datos relativos a A... de otro modo, cosa que ha sucedido precisamente en el seno del propio procedimiento de inspección seguido con el recurrente, Sr. FX.... Esto es, ni la AEAT estaba obligada a iniciar un procedimiento de comprobación sobre la entidad A... por el hecho de que existieran actuaciones previas o simultáneas de la Comunidad Autónoma Canaria cerca de esta sociedad y en relación con el artículo 25 de la Ley 19/1994, ni resultaba imprescindible que lo iniciara para obtener los datos necesarios sobre esta sociedad al objeto de resolver si el arrendamiento de inmuebles se ejercía como actividad económica, máxime si se tiene presente que tales datos fueron facilitados por el propio recurrente, socio y administrador de la entidad, en el procedimiento de inspección seguido con él.

Este Tribunal Central debe rechazar también la alegación de indefensión formulada por el recurrente y generada, a juicio de éste, por el hecho de que la resolución del TEAR impugnada haya añadido a los argumentos sostenidos por la Inspección en su acuerdo de liquidación para denegar la calificación de actividad económica, otros adicionales. Cabe recordar, en este sentido, lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 237 de la Ley 58/2003 (LGT), a cuyo tenor:

Artículo 237. Extensión de la revisión en vía económico- administrativa.

1. Las reclamaciones y recursos económico- administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones.

Y es que el TEAR no examinó cuestiones nuevas, no planteadas por el interesado. Todo lo contrario, analizó y resolvió precisamente acerca de la alegación formulada por el reclamante en su escrito de alegaciones favorable a la consideración como actividad económica del arrendamiento de inmuebles realizado por A....

Por lo que respecta a la cuestión nuclear debatida en la presente alzada, la concerniente a cuándo el arrendamiento de inmuebles se entiende realizado como actividad económica, debe reconocerse que no es fácil

en ocasiones trazar el límite, debiendo analizarse caso por caso a partir de todas las circunstancias concurrentes, sin que sea determinante una sola de ellas para alcanzar una conclusión al respecto.

En este sentido, este Tribunal Central, más allá de las consideraciones o argumentos adicionales referidos por el TEAR, a los que podría atribuirse, como alega el recurrente, una cierta vaguedad o inconcreción, considera correctas las conclusiones de éste y de la Inspección sobre la insuficiente carga de trabajo que justifique la utilización del local y la contratación a tiempo completo de la empleada.

Esta Sala se apoya, para llegar a dicha conclusión, en la valoración conjunta de una serie de circunstancias señaladas por la Inspección y el TEAR, a las cuales se remite para evitar repeticiones innecesarias pero que, en síntesis, consistirían en:

a) Número de inmuebles en alquiler y características particulares de algunos contratos de arrendamiento que, por referirse a los propios locales donde ejerce la actividad de notaría el recurrente o a vivienda cedida en explotación turística a otra empresa, exigirían una escasa o nula carga de trabajo dada la vinculación entre las partes, en el primer caso, y la asunción por la empresa cesionaria de determinadas obligaciones de mantenimiento, conservación y prestación de servicios a los clientes. Asimismo, todos los trasteros y plazas de garaje (salvo una) se han alquilado de forma conjunta con las viviendas y oficinas.

b) Análisis de los correos electrónicos aportados por el interesado para justificar la actividad de la empleada, de los que se deduciría una carga de trabajo que no justificaría su contratación.

c) Insuficiencia del certificado expedido por el Sr. **FX...**, como administrador de **A...**, sobre las funciones y actividades de la empleada, en tanto que se trata de un documento de parte interesada y carente de objetividad. Frente a ello no cabe oponer, como hace el reclamante en sus alegaciones en la primera instancia, que la Inspección sí admitió, en cambio, los demás documentos de "parte interesada", toda vez que estos últimos no son documentos elaborados por el Sr. **FX...**, aunque fuese él quien los aportara en el procedimiento. Ciertamente el valor probatorio de uno y otros es bien distinto. Otra cosa sería que el certificado del administrador estuviera acompañado de la documentación pertinente que acreditara todo lo que en él manifiesta, lo que no es el caso.

d) El informe pericial aportado a la Inspección por el obligado tributario no acredita que se ejerza el arrendamiento como actividad económica en los términos exigidos en el artículo 27 de la Ley 19/1994. De él se infiere que la contabilidad de la sociedad no es llevada por la empleada sino que se encomienda a otra empresa, lo cual abona la tesis sobre la insuficiente carga de trabajo de la empleada.

Las circunstancias indicadas, valoradas conjuntamente, impiden, a juicio de este Tribunal Central, calificar el arrendamiento de inmuebles desarrollado por **A... SL** como una actividad económica.

Resta analizar las consecuencias que para la regularización efectuada por la Inspección de la AEAT tienen las tres resoluciones dictadas por la Administración Tributaria Canaria en sendos procedimientos de comprobación limitada encaminados a verificar el derecho a la exención del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) o del ITPAJD, en virtud del artículo 25 de la Ley 19/1994, en la adquisición por **A...** de determinados inmuebles.

En primer lugar, y en respuesta a la alegación del recurrente de que la Inspección de la AEAT no recabó estos expedientes de la Administración Canaria, debe señalarse que nada impedía a aquél aportar en el procedimiento de inspección seguido por la AEAT o en vía económico-administrativa cualquier otro documento concerniente a estos procedimientos de comprobación limitada realizados por la Comunidad Autónoma que pudiera arrojar luz sobre esta cuestión si se tiene presente que era administrador y socio de **A...** y que tanto en fase administrativa como en fase revisora ha aportado otros documentos relativos a esta entidad.

El artículo 25 de la Ley 19/1994, en su redacción vigente al tiempo de la adquisición de los inmuebles a que se refieren las citadas resoluciones, disponía:

Artículo 25. *Incentivos a la inversión*

"1. Las sociedades domiciliadas en Canarias, que sean de nueva creación o que, ya constituidas, realicen una ampliación de capital, amplíen, modernicen o trasladen sus instalaciones, estarán exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su constitución, en la ampliación de capital y en las adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión situados en Canarias, durante un período de tres años a partir del otorgamiento de la escritura pública de constitución o de ampliación de capital, cuando el rendimiento del impuesto se considere producido en este territorio.

En la modalidad de operaciones societarias, únicamente estará exenta la constitución o aumento de capital por la parte que se destine a las inversiones previstas en este artículo. En ningún caso estarán exentas las operaciones sujetas a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

2. También estarán exentas del Impuesto General Indirecto Canario las entregas de bienes a las sociedades a que se refiere el apartado anterior que tengan la condición de bienes de inversión para las mismas, con derecho a la deducción de las cuotas soportadas en los términos previstos en el artículo 29 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, así como las importaciones de bienes de inversión efectuadas por dichas sociedades.

En el supuesto de entrega de bienes de inversión, y previamente a la misma, la sociedad adquirente deberá entregar a la transmitente una declaración en la que identifique los bienes de inversión y manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención previstos en este apartado. Las entidades adquirentes tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos en los términos previstos en el artículo 32 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945), en el caso de que, habiéndose expedido el documento a que se refiere este párrafo, no se cumplan los requisitos de la exención o, cumpliéndose, quede ésta sin efecto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3. El sustituto no podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se asimilan a entregas de bienes de inversión las ejecuciones de obra que tengan la condición de prestaciones de servicios y que tengan como resultado un bien de inversión para la sociedad adquirente.

En el supuesto de importaciones, la sociedad importadora deberá aportar con la declaración de importación la documentación acreditativa de la concurrencia de los requisitos de la exención.

3. Los bienes de inversión adquiridos o importados deberán entrar inmediatamente en funcionamiento salvo que se trate de terrenos adquiridos para su edificación, de bienes para cuya puesta en funcionamiento sea necesaria la ultimación de su instalación o montaje, o de bienes que vayan a ser utilizados en actividades empresariales o profesionales cuyo desarrollo exija autorización administrativa. Las actividades de edificación, de instalación o montaje, o de consecución de los permisos administrativos y proyectos técnicos previos que fueran en su caso necesarios para la edificación o desarrollo de las actividades empresariales o profesionales deberán ser acometidos inmediatamente, sin que exista discontinuidad entre las diferentes actuaciones.

4. Las sociedades adquirentes o importadoras de bienes de inversión deberán mantener como mínimo su domicilio fiscal o su establecimiento permanente en las islas Canarias durante un plazo de cinco años a contar desde la fecha del inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión, y éstos deberán permanecer en explotación en Canarias durante un plazo mínimo de cinco años, o su vida útil si fuera inferior, a contar desde la fecha del inicio de su utilización efectiva o entrada en funcionamiento.

El incumplimiento de los requisitos previstos en este apartado o en el anterior determinará la improcedencia de las exenciones previstas en el presente artículo, con ingreso en dicho momento del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, comenzando a contarse el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos.

5. Las exenciones previstas en este artículo se aplicarán igualmente a los establecimientos permanentes, tanto si pertenecen a sociedades domiciliadas en España como a sociedades no residentes.

6. Las sociedades adquirentes o importadoras, así como los empresarios transmitentes que estén establecidos en Canarias, deberán presentar anualmente una declaración en la que se especificarán el número y el importe total de las operaciones exentas del Impuesto General Indirecto Canario conforme a las previsiones de este artículo, realizadas en el año natural, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente.

*7. A los efectos de lo establecido en este artículo, **el concepto de bien de inversión será el contenido en la normativa del Impuesto General Indirecto Canario. No obstante, tratándose de la adquisición de un bien inmueble no se aplicarán las exenciones previstas en los apartados anteriores cuando este bien inmueble se afecte a la actividad de arrendamiento, salvo que tal arrendamiento constituya el objeto social***

de la entidad y además concurren las circunstancias recogidas en el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

El concepto de bien de inversión se contiene en los apartados 8 y 9 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, reguladora del IGIC, que disponen lo siguiente:

“8. A los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

9. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1º Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

2º Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

3º Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

4º Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

5º Los bienes excluidos del derecho a la deducción conforme dispone el número 1 del artículo 30 de esta Ley.

6º Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas”.

A este respecto, obran al expediente las siguientes resoluciones de la Administración Tributaria Canaria:

1.- Resolución de 20 de mayo de 2010.

Se trata de una adquisición inmobiliaria efectuada el 30 de diciembre de 2006.

En el Fundamento de Derecho cuarto se señala que:

“Las actuaciones concretas realizadas han consistido en comprobar los siguientes requisitos:

Requisito subjetivo: Que se trate de una sociedad constituida en escritura pública y domiciliada en Canarias con establecimiento permanente en el Archipiélago. Asimismo, que se mantiene el domicilio fiscal de la sociedad o su establecimiento permanente durante cinco años desde el inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento del bien.

Requisito temporal: Es decir, que no han transcurrido más de tres años entre la fecha de la adquisición que da lugar a la exención y la del otorgamiento de la escritura pública de constitución o ampliación de capital. En todo caso, las adquisiciones de los bienes de inversión han de ser posteriores a la formalización de la citada escritura pública.

Requisito cuantitativo: Es decir, que el bien adquirido tenga un valor declarado superior a 3.005,06 euros.

Carácter del bien corporal y no de derecho o de bien incorporal de lo que se adquiriera.

Si el bien o bienes adquiridos han sido transmitidos antes de los cinco años a contar desde la fecha de inicio de su utilización efectiva o entrada en funcionamiento.

Y si el bien o bienes adquiridos tienen la consideración de bienes de inversión”.

En los Fundamentos de Derecho quinto y sexto se reproducen, respectivamente, los contenidos de los artículos 25 de la Ley 19/1994 y 25.2 de la Ley 40/1998, del IRPF, concluyendo el último de ellos con la frase siguiente: *“En la interpretación de dichos preceptos el Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de 8 de noviembre de 2007 considera que la calificación como renta empresarial frente a la naturaleza de renta de capital inmobiliario, en el supuesto de actividad arrendaticia inmobiliaria, viene delimitada por el cumplimiento de los dos requisitos objetivos, cuyo cumplimiento condiciona e integra legalmente la existencia de una organización empresarial.”*

El Fundamento de Derecho séptimo concluye que “De las actuaciones practicadas y de la documentación aportada por el interesado se pone de manifiesto que se cumplen todos los requisitos exigidos por la ley para que pueda beneficiarse de la exención”.

Resuelve la Administración Tributaria Canaria el procedimiento determinando “la no procedencia de la práctica de liquidaciones provisionales, considerando, conforme a las **actuaciones practicadas**, y en relación **al período comprobado** de utilización del bien, ajustada a derecho la aplicación de la exención...”.

2.- Resolución de 22 de octubre de 2012.

Se trata de la misma adquisición inmobiliaria que la de la resolución anterior pero el procedimiento tiene ahora por objeto la comprobación de la procedencia de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 “en cuanto a los requisitos del mantenimiento en explotación”. En el antecedente de hecho segundo se alude al procedimiento anterior en los términos siguientes: “Con fecha 11 de Junio de 2010 se notifica al obligado tributario la resolución de fin de procedimiento que estima el anterior procedimiento llevado a cabo en lo que a la entrada inmediata en funcionamiento se refiere, no extendiéndose a la comprobación del requisito de mantenimiento en explotación posterior a dicho procedimiento”.

En el Fundamento de Derecho quinto se concluye que “De las actuaciones practicadas y de la documentación aportada por el interesado se pone de manifiesto que se cumplen todos los requisitos exigidos por la ley para que pueda beneficiarse de la exención”.

3.- Resolución de 1 de octubre de 2008.

Se trata de un inmueble adquirido el 6 de julio de 2005.

En el Fundamento de Derecho cuarto se señala que:

“Las actuaciones concretas realizadas han consistido en comprobar los siguientes requisitos:

Requisito subjetivo: Que se trate de una sociedad constituida en escritura pública y domiciliada en Canarias con establecimiento permanente en el Archipiélago. Asimismo, que se mantiene el domicilio fiscal de la sociedad o su establecimiento permanente durante cinco años desde el inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento del bien.

Requisito temporal: Es decir, que no han transcurrido más de tres años entre la fecha de la adquisición que da lugar a la exención y la del otorgamiento de la escritura pública de constitución o ampliación de capital. En todo caso, las adquisiciones de los bienes de inversión han de ser posteriores a la formalización de la citada escritura pública.

Requisito cuantitativo: Es decir, que el bien adquirido tenga un valor declarado superior a 3.005,06 euros.

Carácter del bien corporal y no de derecho o de bien incorporal de lo que se adquiera.

Si el bien o bienes adquiridos han sido transmitidos antes de los cinco años a contar desde la fecha de inicio de su utilización efectiva o entrada en funcionamiento.

Y si el bien o bienes adquiridos tienen la consideración de bienes de inversión”.

En los Fundamentos de Derecho quinto, sexto y séptimo se reproducen, respectivamente, los apartados 1, 3 y 4 del artículo 25 de la Ley 19/1994, concluyéndose en el octavo que “De las actuaciones practicadas y de la documentación aportada por el interesado se pone de manifiesto que se cumplen todos los requisitos exigidos por la ley para que pueda beneficiarse de la exención”.

Resuelve la Administración Tributaria Canaria el procedimiento determinando “la no procedencia de la práctica de liquidaciones provisionales, considerando, conforme a las **actuaciones practicadas**, y en relación **al período comprobado** de utilización del bien, ajustada a derecho la aplicación de la exención...”.

Tras analizar las tres resoluciones citadas no puede sino concluirse que la Administración Tributaria Canaria no ha comprobado en ninguno de los tres procedimientos de comprobación limitada si el arrendamiento de inmuebles desarrollado por **A...** se realizaba como una actividad económica. Y es que no hay más que fijarse en qué han consistido las actuaciones realizadas por la Administración Canaria en dichos procedimientos.

Si se observan los requisitos comprobados por la Administración en los procedimientos que culminan con las resoluciones de 1 de octubre de 2008 y 20 de mayo de 2010 se concluye fácilmente que entre ellos no está el del ejercicio del arrendamiento como actividad económica. El último de los requisitos comprobados, concerniente a si el bien adquirido tiene la consideración de bien de inversión, sólo permite a la Administración concluir, al considerarlo cumplido, que el inmueble adquirido, por su naturaleza y función, estaba normalmente destinado a ser utilizado por un período de tiempo superior a un año como instrumento de trabajo o medio de explotación por haber sido, en su caso, destinado al arrendamiento. Pero comprobar que el inmueble tiene la condición de bien de inversión por haber sido, en su caso, destinado al arrendamiento, no incluye de por sí comprobar algo que va más allá de eso como es que ese arrendamiento se ejerce como actividad económica.

La resolución de 22 de octubre de 2012 tuvo por objeto comprobar el requisito del mantenimiento en explotación del inmueble al que se refería la resolución de 20 de mayo de 2010 pero su contenido nada permite inferir más allá de que el inmueble continuaba arrendado hasta la fecha de la resolución del procedimiento. Es decir, no permite concluir que la Administración verificara que ese arrendamiento que continuaba en vigor se realizara como una actividad económica.

Al no haberse comprobado por la Administración Tributaria Canaria si el arrendamiento de inmuebles realizado por A... se desarrollaba como una verdadera actividad económica ninguna repercusión tienen las actuaciones seguidas por aquélla en el procedimiento de inspección de la AEAT que aquí se examina, por lo que deben rechazarse todas las alegaciones del recurrente a este respecto.

Cuarto.

La TERCERA CUESTIÓN a examinar se refiere a la posible prescripción del derecho de la Administración para regularizar el incumplimiento de materialización en plazo de la RIC dotada en 2003.

El recurrente alega que conforme a reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias de 12 de diciembre de 2012; Rec. nº 1218/2010 y de 3 de marzo de 2014; Rec. nº 5085/2008), en las personas físicas el plazo de materialización de la RIC dotada con cargo a los beneficios de 2003 y 2004 vence, respectivamente, en 2006 y en 2007 y no, como ha considerado la Inspección, en 2007 y 2008. La consecuencia sería, a su juicio, que habría prescrito el derecho de la Administración a regularizar el incumplimiento de materialización de la RIC dotada con cargo a los beneficios de 2003 dado que este incumplimiento habría que localizarlo en 2006, ejercicio que se encontraba prescrito al tiempo de iniciarse las actuaciones inspectoras.

Este Tribunal Central ya se ha pronunciado en contra de la tesis del recurrente, concretamente en su resolución ... en la que señalábamos que las afirmaciones de las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012 (Rec. nº 1218/2010) y de 3 de marzo de 2014 (Rec. nº 5085/2008) no debían ser sacadas del concreto contexto en el que habían sido realizadas.

Más recientemente, el 30 de noviembre de 2017, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias ha dictado una resolución (35/01136/2016 y acumuladas) –que hacemos nuestra– en la que se aclara el alcance y contenido de las sentencias del Tribunal Supremo invocadas por el recurrente, de la cual se extraen las conclusiones siguientes:

- Las sentencias de 12 de diciembre de 2012 (Rec. nº 1218/2010) y de 3 de marzo de 2014 (Rec. nº 5085/2008) no constituyen jurisprudencia reiterada

- De la sentencia de 12 de diciembre de 2012 se colige que las personas físicas pueden dotar la RIC al cierre del ejercicio contable, el 31 de diciembre de cada año, y que, en tal caso, el plazo de tres años para materializar comenzará a partir de dicha fecha de acuerdo con la dicción literal del artículo 27 de la Ley 19/1994, pero no están obligadas a ello, de forma que si dotan contablemente la reserva en el ejercicio siguiente entonces el plazo de tres años se contará desde el devengo de este último ejercicio, lo que supondrá que el contribuyente disponga de cuatro años para materializarla a contar desde la obtención del beneficio, igual que ocurre con la personas jurídicas.

- La referencia al plazo de materialización de la RIC en personas físicas contenida en la sentencia de 3 de marzo de 2014 no ha sido utilizada como “ratio decidendi”, tratándose más bien de una afirmación realizada con carácter incidental o como argumentación subsidiaria.

Dispone, en este sentido, la resolución del TEAR de Canarias de 30 de noviembre de 2017:

<<NOVENO.- La última cuestión a tratar en relación con el acuerdo de liquidación viene referida al plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en el caso de personas físicas que desarrollan actividades económicas. La Inspección considera que el citado plazo no es de cuatro años, como anteriormente se venía entendiendo, sino de 3 años y ello en virtud de dos sentencias del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012 (rec.1218/2010) y de 3 de marzo de 2014 (rec.5085/2008).

Indican los acuerdos de liquidación que si bien hay que distinguir dos momentos temporales para la determinación de la normativa aplicable a la RIC, por la modificación del artículo 27 de la Ley 19/1994, no obstante, el plazo de cumplimiento de los requisitos inherentes al beneficio fiscal, en ambas normativas, es el mismo. En concreto dice el Art. 27 en ambas redacciones:

“Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones (...)”

(.....)

En sus inicios, tanto por parte de la AEAT como por parte de la DGT, el plazo de materialización de la RIC se fijó en tres años desde el ejercicio de obtención del beneficio, tanto para personas físicas como jurídicas. Sin embargo, posteriormente, dicho plazo fue modificado y ampliado a cuatro años, tal modificación no fue consecuencia de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos, como indica el acuerdo de liquidación, sino del INFORME DE LA COMISIÓN PARA EL ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS DE LA APLICACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (comisión creada en el seno del Ministerio de Hacienda) y emitido en diciembre de 2000, que basándose en una interpretación literal del artículo 27 de la Ley 19/1994, concluyó:

“El plazo máximo para invertir, como resulta también de la letra del precepto legal, comenzará a contarse desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva, es decir, del ejercicio siguiente a aquél en el que se obtuvo el beneficio, dado que la reserva se habrá dotado una vez terminado dicho ejercicio.”

El citado criterio, expuesto por la citada Comisión en su informe, fue posteriormente asumido por la Dirección General de Tributos a través de su consulta V0021/2001 de 25 de abril de 2001, cuyo punto 7 recoge lo siguiente:

“7º.-¿Se puede considerar que el sujeto pasivo dispondrá de un plazo máximo de hasta cinco años para materializar la RIC: el año de obtención del ingreso, el de la dotación contable de la reserva y los tres siguientes a este último?”

El apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, dispone que “las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma...”.

Dicho plazo, tal y como indica expresamente el precepto, no indica desde cuando podrá materializarse la RIC, sino que se refiere plazo máximo del que se dispondrá para realizar las inversiones necesarias para dicha materialización y al inicio de su cómputo.

Por lo tanto, de acuerdo con el objetivo que persigue el presente incentivo fiscal, y con el tenor literal de la norma legal, la reinversión de los beneficios generados en Canarias (la adquisición de los activos a los que se refiere el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994) podrá realizarse desde el mismo momento en el que se hayan obtenido los ingresos que quedarán libres de tributación, sin que sea necesario esperar al acuerdo de dotación contable de la reserva.

El plazo máximo para invertir, como resulta también de la letra del precepto legal, comenzará a contarse desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva que, en el caso de las sociedades mercantiles, será normalmente en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtuvo el beneficio fiscal por la necesidad de agotar los plazos mínimos para obtener el informe de los auditores, si hay obligación de ello, y convocar la junta general ordinaria.

En definitiva, con la interpretación propuesta, el sujeto pasivo podrá disponer de un plazo efectivo de hasta cinco años para materializar la RIC: el año de obtención del ingreso, el de dotación contable de la reserva y los tres siguientes a este último. “

Es a raíz de esta consulta de la DGT cuando por parte de los tribunales económico-administrativos se dictan las primeras resoluciones en las que asienta el criterio de un plazo de cuatro años de materialización en lugar de tres.

Lo cierto es que, a partir de esa consulta del año 2001, el plazo de materialización de cuatro años fue admitido de forma pacífica, tanto en el ámbito del IRPF como del Impuesto sobre Sociedades, por todos los interlocutores intervinientes (AEAT, Tribunales económico-administrativos y de Justicia, contribuyentes y asesores fiscales)^[1]. Tal era la situación cuando se dicta por el Tribunal Supremo la sentencia de 12 de diciembre de 2012.

Antes de entrar a analizar el contenido de la misma y sus antecedentes, queremos indicar que pocas cosas hay más injustas en el mundo de derecho (y fuera de él) que la generalización infundada, o dicho de otro modo, el pasar de lo particular a lo general sin mayores consideraciones ni precisiones. Así, en ocasiones, conclusiones recogidas en sentencias razonadas y razonables para el caso concreto que enjuician, son extrapoladas a otros casos similares pero no idénticos, de tal manera que mediante una reiteración apodíctica de aquellas se llega a una resolución incorrecta del nuevo caso planteado. Esta es nuestra impresión acerca de la aplicación, por parte de la Dependencia de Inspección, de las citadas sentencias del Tribunal Supremo respecto de las que, ya lo adelantamos aquí, considera este TEAR que no constituyen jurisprudencia reiterada.

El artículo 1.6 del Código Civil establece que:

«6. La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal-Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.».

Lo que debe entenderse por jurisprudencia en sentido estricto, viene configurado y se mantiene de forma reiterada desde la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 1988 y que aceptada por toda la doctrina jurídica de derecho público y de derecho privado, entiende que debe reunir, los siguientes requisitos:

- Que sea doctrina reiterada (al menos en dos sentencias)^[2].
- Que se establezca al aplicar o interpretar la Ley, la Costumbre o los Principios Generales del Derecho.
- Que tal doctrina haya sido utilizada como razón básica para adoptar la decisión contenida en la sentencia ("ratio decidendi") y no como meras afirmaciones que el Tribunal Supremo pueda haber hecho con carácter incidental o como argumentaciones subsidiarias o a mayor abundamiento ("abíter dicta").
- Que exista identidad entre los casos concretos resueltos por las sentencias, o al menos, una extraordinaria similitud o analogía.

Para poder concretar el alcance las sentencias del Tribunal Supremo aplicadas por el acuerdo de liquidación, es decir, para poder concluir si constituyen jurisprudencia o no de acuerdo con lo expuesto, nada mejor que conocer el contenido de los acuerdos y resoluciones que dieron lugar a las mismas.

El antecedente de la primera sentencia de 2012 lo encontramos en una actuación inspectora llevada a cabo por la AEAT en Canarias (en concreto, en Tenerife). Recurrido el correspondiente acuerdo de liquidación ante el TEAC, éste dictó resolución desestimatoria el 26/03/2009 (RG 3255/2007), cuyo Fundamento de Derecho Tercero comienza diciendo:

“TERCERO: En cuanto al plazo de tres años, la Inspección ha empezado el cómputo desde el año siguiente a aquel en que se obtiene el beneficio, así para el ejercicio 1999 , el plazo de materialización de la reserva alcanzaría hasta 2003, año en el que regulariza, sin embargo el recurrente sostiene que al haberse dotado la reserva en el mismo año 1999, el plazo de tres años debería computarse desde el final de dicho ejercicio y alcanza hasta diciembre de 2002, año en el que en su caso la Inspección debería haber regularizado y al no hacerlo está prescrito. “

Describe el citado párrafo la controversia surgida entre la Inspección y el contribuyente, debiendo destacar, a nuestro juicio, un elemento esencial para la comprensión del alcance de la posterior sentencia del Tribunal Supremo, y es que, el contribuyente, persona física, había dotado la RIC, no en el ejercicio siguiente a la obtención del beneficio, sino en el mismo ejercicio en el que lo obtiene. Razona el TEAC en dicha resolución que aunque el contribuyente sea una persona física lo cierto es que para acogerse a la RIC es obligatorio llevar una contabilidad ajustada al Código de Comercio y en consecuencia, su contabilidad debe cumplir unos requisitos mínimos; puesto que del Plan General de Contabilidad deriva que la contabilización de la distribución del resultado obtenido en cada ejercicio solo puede hacerse mercantilmente una vez que el ejercicio está cerrado, como muy pronto se puede dotar el 1 de enero del año siguiente. También afirma el citado tribunal que no puede aceptarse que el interesado se beneficie de una irregularidad de su contabilidad (contabilizar la dotación de la RIC el 31 de diciembre del mismo año de obtención del beneficio) para pretender prescrito un ejercicio.

Disconforme el contribuyente con la resolución anterior se presentó recurso ante la Audiencia Nacional, quien dictó sentencia desestimatoria el 23 de diciembre de 2009 (rec. 49/2009), en cuyo fundamento de Derecho Cuarto, se dice

“Entrando en el examen de la primera de las alegaciones formuladas, lo cierto es que la misma ha de ser desestimada, con independencia de los precedentes administrativos, económico-administrativos o de otros Tribunales que cita la demandada (aunque la consulta de la DGT de 11.4.1995 sigue la tesis del recurrente), que no vinculan a esta Sala, como igualmente no resulta relevante el hecho de que el actor haya realizado una irregularidad contable al no haber contabilizado en los ejercicios 2000 y 2001 las dotaciones realizadas por ser el ejercicio siguiente al de obtención del beneficio el adecuado para conocer, y por tanto contabilizar, si ha habido o no beneficios. Pero, lo cierto es que no puede desconocerse que la contabilización hecha por el actor ha operado en los ejercicios 1999 y 2.000. Sin embargo ello no implica la estimación del motivo formulado por la actora, pues si la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria nace a partir del momento en que transcurre el plazo de materialización de las inversiones, y esto ocurre precisamente a fecha 31 de diciembre de 2002 y 2.003 - plazo en el que no habían concluido todavía las materializaciones, el inicio de las actuaciones de comprobación en fecha 6 septiembre del año 2006 ha interrumpido el mencionado plazo, sin que haya transcurrido el de cuatro años previsto en los artículos 64.a y 66.1.a de la Ley General tributaria 230/1963 de 28 de diciembre de 1963 de aplicación al caso. Por otro lado la aplicación de este criterio no origina indefensión al recurrente, al que le resulta indiferente la imputación a uno u otro ejercicio, si no ha justificado en modo alguno, la trascendencia de tal imputación, más allá de la prescripción invocada.”

De acuerdo con lo expuesto, la Audiencia Nacional otorga trascendencia al momento en que se contabiliza la dotación de la RIC (lo cierto es que no puede desconocerse que la contabilización hecha por el actor ha operado en los ejercicios 1999 y 2.000), sin embargo no otorga a tal hecho la relevancia querida por el reclamante puesto que, en cualquier caso, se habría interrumpido la prescripción y era procedente la regularización, de ahí que la sentencia sea desestimatoria.

La citada sentencia es objeto de recurso, esta vez de casación ante el Tribunal Supremo (rec.1218/2010), quien dicta la renombrada sentencia de 12/12/2012, que en su Fundamento de Derecho Cuarto dice:

“En el caso de las sociedades mercantiles se viene aceptando que el cómputo del plazo se inicia en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, que es cuando se aprueba la cuenta de resultados y su distribución y el balance, o sea cuatro años a partir de la fecha de devengo del impuesto, siendo éste también el criterio que, según la Administración, debe aplicarse a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al quedar obligados a llevar en estos casos una contabilidad ajustada al Código de Comercio RD de 22 agosto 1885 Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio., derivándose del Plan General de Contabilidad RD 1643/1990 de 20 diciembre 1990 Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. que la contabilización de la distribución del resultado obtenido en cada ejercicio sólo puede hacerse una vez que el ejercicio está cerrado, con su cuenta de Pérdidas y Ganancias, lo que nos lleva como muy pronto al 1 de enero del ejercicio siguiente.

No podemos mantener esta interpretación, tratándose de personas físicas, porque el texto de la norma es claro, al situar el inicio del plazo a partir de la fecha de devengo del impuesto en el que se ha obtenido el beneficio contable, sin que las razones dadas en relación con las sociedades para realizar el computo a partir del ejercicio

siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, puedan aplicarse para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto pueden conocer perfectamente el resultado de un ejercicio al cierre del mismo, dependiendo la decisión final de ellos, sin necesidad de realización de trámite alguno externo.

La aceptación de este criterio, que es el que defendió el recurrente, nos obliga a reconocer que la Inspección incurrió en error en la determinación de los periodos objeto de comprobación, porque si las dotaciones se hicieron en los años 1999 y 2000 el plazo para materializar las reservas terminaban el 31 de diciembre de 2002 y 2003, afectando a esos ejercicios la regularización y no a los de 2003 y 2004 como entendió la Administración, aunque este pronunciamiento solo puede surtir efecto respecto a la liquidación de 2003, a que quedó limitada la admisión de la casación.”

(Finalmente, la sentencia fue desestimatoria puesto que, en cualquier caso, sostiene el TS que la materialización no fue válida y no concurre prescripción).

De acuerdo con lo expuesto, consideramos que el criterio que deriva de los párrafos anteriores es, en primer lugar, que las personas físicas pueden dotar la RIC al cierre del ejercicio contable el 31 de diciembre de cada año (ello había sido negado por la Inspección que mantenía que la dotación solo podía hacerse al año siguiente) y, en segundo lugar, que en tal caso, el plazo de tres años para materializar comenzará a partir de dicha fecha, de acuerdo con la dicción literal del Art. 27 de la Ley 19/1994 (tres años desde el momento del devengo del ejercicio en que se ha dotado la misma).

Llegados a este punto, queremos llamar la atención en el hecho de que la sentencia estudiada no impone el momento de contabilización de la dotación, y es que el Tribunal Supremo se limita a exponer que no encuentra inconveniente alguno para dotar el mismo día del devengo del impuesto pero en ningún modo afirma que la dotación deba ser realizado de forma obligatoria en tal fecha.

A resultas de lo expuesto, considera este Tribunal que el plazo de materialización en el caso de personas físicas será de tres o cuatro años en función de cual haya sido la fecha de dotación contable. Así, en el caso de que la dotación coincida con el cierre del ejercicio y el devengo del impuesto (31 de diciembre) la materialización será de tres años desde dicha fecha; en el caso en el que la dotación tenga lugar en el ejercicio siguiente (ciertamente, lo más habitual en la práctica), entonces será el devengo de ese ejercicio siguiente el que marcará el inicio del cómputo del plazo de los tres años lo que supondrá que el contribuyente dispondrá de cuatro años para materializar la reserva desde la obtención del beneficio, igual que ocurre con las personas jurídicas.

En relación con la sentencia del Tribunal Supremo de 03/03/2014 (rec.5085/2008), también consideramos pertinente, además de ilustrativo en cuanto al devenir temporal de la cuestión aquí tratada, el comenzar con los antecedentes que dieron lugar a la misma. Por parte de la Dependencia de Inspección (en este caso, de Las Palmas) se llevaron a cabo actuaciones que culminaron con la notificación de los correspondientes acuerdos de liquidación en los que se regularizaba la falta de materialización de la RIC en el caso de una persona física. Dichos acuerdos de liquidación tienen fecha de 14 de junio de 2000 por lo que, puesto que en tal fecha no se había emitido el Informe de la Comisión para el estudio de la reserva ni se había emitido la consulta V0021/2001, la regularización de la falta de materialización tiene lugar el tercer año y no el cuarto.

El citado acuerdo es recurrido ante este TEAR que dicta resolución , estimatoria parcialmente, el 20 de marzo de 2002, (aquí ya se han emitido el Informe de la Comisión y las consultas de la DGT), en la que indica que la regularización por falta de materialización no debió llevarse a cabo el tercer año sino el cuarto.

Disconforme el contribuyente con la citada resolución, se recurre ante el TEAC (...), que también estima parcialmente la reclamación mediante resolución de 21 de abril de 2005, confirmando la tesis del TEAR de acuerdo con la cual el plazo de materialización es de cuatro años.

Interpuesto recurso contra la resolución anterior ante la Audiencia Nacional (rec.324/2005), se dicta sentencia desestimatoria el 19 de junio de 2008 en la que no se plantea discusión alguna respecto del plazo de materialización, (lo que se discute es el plazo de entrada en funcionamiento de la inversión).

Interpuesto recurso de casación ante el Tribunal Supremo se dicta sentencia el 3 de marzo de 2014. Indica la citada sentencia que uno de los motivos de recurso que formula el reclamante se refiere a la posible “reformatio in peius” ocasionada por la modificación operada por los tribunales económico-administrativos respecto de la liquidación girada por la AEAT al considerar como plazo de materialización cuatro años en lugar de tres. Es al analizar tal alegación cuando la sentencia incorpora parte de la sentencia anterior de 12/12/2012, si bien termina concluyendo que tanto siguiendo el criterio del acuerdo de liquidación como el de la resolución del TEAC, la

situación del contribuyente sería la misma por lo que no se aprecia “reformatio in peius” y el fallo es desestimatorio.

En relación con esta sentencia, no consideramos que la referencia al plazo de materialización haya sido utilizada como razón básica para adoptar la decisión contenida en la misma, sino que se trata de meras afirmaciones realizadas con carácter incidental o como argumentación subsidiaria por lo que difícilmente puede concluirse que nos encontremos ante jurisprudencia en sentido estricto.

Llegados a este punto, consideramos, a la vista de las circunstancias que concurren en las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo analizadas, que la afirmación del acuerdo de liquidación relativa a que “*El Tribunal marca de forma clara y precisa su doctrina jurisprudencial, zanjando las eventuales dudas interpretativas entre distintos órganos administrativos, judiciales y los propios recurrentes, fijando como plazo máximo para materializar el periodo de tres años a computar desde el fin del periodo de generación del beneficio, en el caso de personas físicas.*”, no es precisamente acertada, puesto que, a nuestro juicio, pocas conclusiones generales se pueden extraer de la segunda de las sentencias y respecto de la primera lo único que puede afirmarse es que en aquellos casos en los que el contribuyente haya dotado la RIC el último día del ejercicio, coincidente con la fecha del devengo del impuesto, en tal caso, el plazo de materialización será de tres años. A partir de ahí, concluir como hace la Inspección que, en todo caso, el plazo empieza a contar desde el devengo del impuesto se nos antoja excesivo y carente de apoyo, por más que se busque sustento en la transcripción sesgada de determinados párrafos de las sentencias citadas, puesto que, como hemos dicho anteriormente, no siempre cabe extraer conclusiones generales de sentencias que resuelven casos particulares, y éstos lo eran.>>

En consecuencia, sólo cabría atender a la pretensión del recurrente si la RIC del ejercicio 2003 se hubiera dotado contablemente al cierre del ejercicio 2003. Dado que el interesado no aporta prueba alguna en este sentido debe desestimarse su pretensión.

Quinto.

La CUARTA CUESTION a resolver se circunscribe a la adecuación o no a derecho de la sanción impuesta como resultado de no declarar la ganancia patrimonial aflorada en la transmisión de un inmueble en el ejercicio 2008.

En su escrito de alegaciones ante este Tribunal Central el recurrente manifiesta, en síntesis, lo siguiente:

- Que el acuerdo de imposición de sanción hace referencia a frases genéricas “de estilo” o modelos que sirven para cualquier supuesto.

- Que aunque dicho acuerdo también afirma que no se incluyó en la declaración la ganancia patrimonial, ello no deja de ser un hecho que por sí mismo no justifica la presunta conducta infractora teniendo en cuenta que consignó en su declaración la inmensa mayoría de sus ingresos.

- No hay rastro alguno en la resolución sancionadora de un mínimo análisis sobre la calificación de la conducta del recurrente, salvo simples referencias genéricas, por lo que la falta de motivación es evidente al no determinarse el grado de intencionalidad en la conducta.

- El TEAR se limita a señalar que la falta de consignación de la ganancia patrimonial denota una conducta al menos negligente pero ni siquiera sabe si es negligente o dolosa, y no lo sabe porque el acuerdo sancionado nada dice al respecto.

- El acuerdo sancionador se limita a reflejar determinadas circunstancias que según la jurisprudencia del Tribunal Supremo ni siquiera permiten por sí mismas fundamentar la existencia de culpabilidad.

- Los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos ni por los tribunales económico-administrativos ni los órganos de la jurisdicción ordinaria, que sólo pueden realizar una mera labor de control de la legalidad, por lo que procede declarar la nulidad de la sanción impuesta por la Inspección y ratificada por el TEAR por falta de acreditación de la culpabilidad precisa para sancionar.

Del acta firmada en conformidad y del acuerdo sancionador se coligen los hechos siguientes:

- El obligado tributario transmitió en 2008 a la sociedad A... un inmueble adquirido en 2002, mediante aportación no dineraria en una ampliación de capital de esta última. El valor neto contable de dicho inmueble en el

momento de la aportación no dineraria era de 59.717,88 euros. Dicha aportación no dineraria fue valorada en 90.000,00 euros.

- El obligado tributario no incluyó en su declaración por el IRPF de 2008 ninguna alteración patrimonial derivada de dicha aportación no dineraria.

- La Inspección solicitó, con base en el artículo 37.1.d) de la Ley 35/2006, del IRPF, una tasación del valor de mercado del inmueble, que arrojó un importe de 186.159,93 euros.

- Al amparo de lo dispuesto en el artículo 37.1.d) de la Ley 35/2006 la Inspección consideró que en la determinación de la ganancia patrimonial derivada de dicha aportación no dineraria debía prevalecer como valor de transmisión la cantidad de 186.159,93 euros por ser superior al valor nominal de las participaciones recibidas fijado en 90.000,00 euros.

- La Inspección determinó, por tanto, una ganancia patrimonial de 119.293,82 euros por diferencia entre 186.159,93 euros y el valor de adquisición actualizado de 66.866,11 euros (resultante de aplicar al valor de adquisición de 59.717,88 euros el coeficiente de corrección monetaria de 1,1197 correspondiente al año 2002). Teniendo en cuenta que el inmueble era ganancial atribuyó al obligado tributario la mitad de dicha ganancia, esto es, 59.646,91 euros, que integró en su base imponible del ahorro.

La motivación de la sanción en cuanto se refiere a la culpabilidad del sujeto infractor se explica en el acuerdo sancionador en los términos siguientes:

"En sus alegaciones el obligado tributario señala que se ha prestado su conformidad a la ganancia patrimonial calculada por un motivo meramente económico, sin embargo, no está con ello admitiendo la existencia de una conducta negligente por su parte ya que lo que se discute es una apreciación subjetiva y por ello un hecho no sancionable.

Es cierto que la Administración ha determinado la ganancia patrimonial a partir de una valoración, es cierto que el obligado tributario, al prestar su conformidad a la valoración realizada no está asumiendo su culpabilidad, es plenamente admisible que por razones meramente económicas el obligado tributario decida no promover la tasación pericial contradictoria contra la valoración de la Administración.

Pero debemos rechazar la alegación del obligado tributario porque a nuestro entender es incorrecta en su aspecto esencial, la discusión no se centra en ningún caso en una apreciación subjetiva. Los hechos son claros y la conducta del obligado tributario objetivamente improcedente, sin que la misma se pueda amparar en ningún caso en una interpretación razonable de la norma, siendo la misma merecedora de sanción tributaria.

Los hechos a los que nos referimos serían:

Es un hecho objetivo que se ha producido una aportación no dineraria a una sociedad. Existe en la Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una norma, a nuestro entender clara, que determina el modo de determinar la ganancia patrimonial asociada a dicha transmisión. Es un hecho objetivo que el obligado tributario no incluyó en su declaración alteración patrimonial alguna derivada de dicha transmisión. Es un hecho objetivo que el valor otorgado a la participación recibida es superior al valor por el que el inmueble figuraba en la contabilidad del sujeto pasivo. Es un hecho objetivo que el valor de la participación recibida es claramente inferior al valor de mercado del inmueble transmitido (existe una diferencia superior al 100% entre el valor de la participación y el valor de mercado del inmueble calculado por la Administración, dicha diferencia no puede deberse a una simple apreciación subjetiva).

Por todo ello la conducta del obligado tributario dista mucho de ser diligente, no nos encontramos, como pretende hacernos creer ante una discrepancia en cuanto a una valoración, sino ante un incumplimiento absoluto de la normativa, no es que el valor asignado al inmueble transmitido sea la mitad que el determinado por la Administración, ni que el obligado tributario no haya dado una explicación de cómo se ha obtenido dicho valor, sino que ni siquiera se ha incluido en la declaración la ganancia patrimonial que resultaría de dicho valor.

Los ajustes propuestos por la Inspección derivan de normas claras, el obligado tributario ha dejado de incluir en su declaración parte de los ingresos obtenidos en su actividad profesional y la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en la aportación no dineraria a la entidad A... SL. Ninguna interpretación razonable de la normativa puede llevar a amparar la actuación del obligado tributario, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido que se entiende que le era exigible una conducta distinta, en función de las

circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa, a efecto de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003.

Por todo ello se aprecia el suficiente grado de responsabilidad o culpabilidad que exige la Ley (artículo 183.1 de la Ley 58/2003) por cuanto se trata de prácticas manifiestamente contrarias a disposiciones normativas que por su parte son claras y sobradamente conocidas en nuestro ámbito jurídico tributario, máxime para una persona de tan elevados conocimientos jurídicos como es nuestro obligado tributario y sin estar su conducta amparada de ninguna forma por una interpretación razonable de la norma.

No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, se estima procedente la imposición de sanción respecto a ambos incrementos."

El TEAR confirmó dicha sanción señalando que *"la falta de consignación de alteración patrimonial alguna en su declaración correspondiente al IRPF pone de manifiesto una conducta, al menos, negligente, por lo que se ha de confirmar la procedencia de la sanción"*.

El recurrente alega, en esencia, la falta de acreditación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador dictado por la Administración. Debe analizarse, por tanto, si la Inspección ha justificado la concurrencia de culpabilidad en la conducta infractora y, por consiguiente, si la imposición de la sanción ha estado suficientemente motivada.

El Tribunal Supremo ha reiterado en múltiples ocasiones que la imposición de sanciones no puede fundarse en la mera constatación de la procedencia de la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente {SSTS de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º), 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º) y 12 de julio de 2010 (casación 480/2007, FJ 4º)}. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º).

Como señala la STS de 12 de julio de 2010 (casación 480/2007):

<<Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)].>>

En definitiva, es preciso que el acuerdo sancionador adoptado por el órgano gestor valore los hechos específicos que configuran la infracción tributaria sancionada, sin que sirvan a estos efectos formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de la infracción tributaria sin llevar a cabo un análisis del mismo con referencia a esos hechos específicos, que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción.

Y ello, por cuanto, como ha señalado también el TC (sentencias 76/1990, de 26 de abril de 1990, recurso de inconstitucionalidad 695/1985; 14/1997, de 28 de enero, recurso de amparo 175/1995; 169/1998, de 21 de julio, recurso de amparo 3760/1996; 237/2002, de 9 de diciembre, recurso de amparo 1790/2001; y 129/2003, de 30 de junio, recurso de amparo 3081/2000) no puede invertirse la carga de la prueba, soslayando las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual "la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", no siendo el interesado "quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia", siendo al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, entre otros, el de la culpabilidad, expresando las motivaciones por las cuales la conducta del obligado tributario es merecedora de sanción; y sólo cuando la Administración tributaria razona, en términos precisos y

suficientes, en qué elementos fundamenta la existencia de culpabilidad, procede exigir al obligado tributario que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad.

A efectos de valorar la justificación por la Administración de la existencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario, cumple recordar la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en recientes sentencias (entre otras, de 22 de octubre de 2009, rec. cas. nº 2422/2003; de 12 de julio de 2010, rec. cas. nº 480/2007; de 8 de noviembre de 2011; rec. cas. nº 159/2008), doctrina que cabría sintetizar diciendo que ninguno de los siguientes argumentos, por sí mismos, es suficiente para acreditar la existencia de culpabilidad en la conducta del presunto infractor:

a) La mera referencia al resultado de la regularización practicada o la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria.

b) La conformidad a la propuesta de regularización practicada.

c) La no concurrencia de alguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad del artículo 179.2 de la Ley 58/2003, en particular, la ausencia de oscuridad de la norma.

d) El hecho de que el presunto infractor no haya justificado la existencia de una interpretación diferente de las normas tributarias incumplidas, ya que esto supondría invertir la carga de la prueba de la concurrencia de culpabilidad, que pesa sobre la Administración.

e) No cabe imponer una sanción atendiendo exclusivamente a las circunstancias subjetivas del presunto infractor –aunque se trate de una persona jurídica, disponga de grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida– si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable.

Es importante destacar que el Tribunal Supremo, en la doctrina expuesta, considera que ninguno de los argumentos señalados, tomados aisladamente, permiten justificar la culpabilidad del presunto infractor. Lo cual no es obstáculo para que, pese a ello, pueda inferirse dicha culpabilidad de la valoración conjunta de las circunstancias concurrentes en cada caso. Así se deduce, en efecto, de la sentencia de 22 de octubre de 2009 cuando señala que:

<<TERCERO:

(.....)

En suma, como puede apreciarse, el órgano judicial de instancia funda la conformidad a Derecho de la sanción impuesta en los siguientes criterios: a) en las actas consta el resultado de la regularización practicada, no habiendo la actora presentado una declaración correcta ni, por ende, ingresado en plazo la deuda; b) Kodak, S.A. ha prestado su conformidad a la regularización tributaria practicada; c) no se aprecia una discrepancia razonable en la interpretación de la norma; d) y, finalmente, la entidad recurrente no explica las razones por las que su interpretación de las normas incumplidas debe entenderse razonable.

Pues bien, **es evidente que tales razonamientos no son suficientes, por sí mismos, para motivar la imposición de una sanción**, de conformidad con la doctrina sentada por esta Sala en numerosas resoluciones.>>

Y de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010 cuando señala en su FD 5º:

<<QUINTO .- **La aplicación de la doctrina expuesta al supuesto enjuiciado permite concluir que, aisladamente, ninguna de las razones aducidas por la Inspección resulta suficiente para justificar la culpabilidad**, cuya concurrencia resulta insoslayable para imponer la multa.

Falta, no obstante, decidir si, de forma conjunta, el acuerdo sancionador ofrece una motivación en términos precisos y suficientes de la culpabilidad[sentencia de 18 de marzo de 2010 (casación 6156/05, FJ 5º)], que se adapte a la infracción tributaria cometida y que legitime la decisión de castigar. En esta indagación se ha de tener en cuenta, como punto de partida, dos datos: en primer lugar, que la infracción consistió en dejar de ingresar parte de las cantidades declaradas en concepto de retenciones e ingresos a cuenta, constatación que excluye cualquier problema de interpretación de normas; y, en segundo término, que ese "descuadre inadvertido",

como lo denomina «BBVA», se produjo y reprodujo durante los ejercicios 1996 y 1997, circunstancia que no deja de llamar la atención, por lo que supone de prolongado y reiterado descuido en una entidad financiera del calibre de la recurrente.

Por su parte, el examen pormenorizado del acuerdo sancionador de 20 de noviembre de 2003 desvela lo siguiente:

1) La conducta que considera constitutiva de infracción tributaria, es decir, la falta de ingreso de la deuda, se analiza con detenimiento para determinar si, en todo caso, pudo responder a un comportamiento diligente (págs. 7 a 15).

2) Se deja constancia de las circunstancias por las que, a juicio de la Inspección, tal conducta resulta sancionable: conformidad con los hechos, conocimientos suficientes y claridad de la norma (págs. 15 y 16).

3) Se suministra una respuesta a las alegaciones de la parte, en especial al carácter diligente de su actuación como consecuencia de la ausencia de ocultación (págs. 17 a 21).

Este análisis integrado y conjunto pone de manifiesto que, lejos de actuar con el automatismo que nuestra jurisprudencia repudia, la Inspección ha ponderado los distintos elementos reunidos en el comportamiento del Banco Hipotecario de España, S.A., causante de «BBVA», para concluir que en su conducta estaba presente, al menos, la simple negligencia que el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 exigía para sancionar las infracciones tributarias, sin que concurriera ninguna de las tesis que, conforme dispuso el propio legislador (artículo 77.4), eran susceptibles de excluir la responsabilidad. Y lo hizo dejando suficiente constancia en el acuerdo sancionador de las razones que cimientan su conclusión. En esta coyuntura, mal puede sostenerse, como se defiende en los dos motivos de casación, que la Administración tributaria no haya justificado la culpabilidad del Banco Hipotecario de España, S.A., y, por ende, motivado en la medida en que resultaba exigible la imposición de la sanción. **Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria.**

A la vista de todo ello, debe concluirse que el acuerdo adoptado el 20 de noviembre de 2003 por la Oficina Nacional de Inspección da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman a la imposición de sanciones, que, no debe olvidarse, pueden ser aplicadas por conductas meramente negligentes.>>

Es preciso aludir también aquí a la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2011 (Rec. nº 159/2008) que, tras recordar la doctrina señalada en sentencias anteriores acerca de que la claridad de la norma o la no concurrencia de alguno de los supuestos de exclusión de responsabilidad es insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones y de que tampoco puede apreciarse la culpabilidad atendiendo exclusivamente a las circunstancias personales del obligado tributario, considera que la ocultación de la operación en contabilidad y en la correspondiente declaración es suficiente para apreciar el elemento subjetivo de culpabilidad.

Así las cosas, en primer lugar debe rechazarse, contrariamente a lo que alega el recurrente, que en el acuerdo de imposición de sanción no haya rastro alguno de un mínimo análisis sobre la calificación de la conducta del recurrente, salvo simples referencias genéricas. El acuerdo sancionador califica la conducta de negligente aunque lo haga en un primer momento por la vía negativa, es decir, afirmando que no ha sido diligente. Así lo indica la resolución sancionadora cuando afirma que *“Por todo ello la conducta del obligado tributario dista mucho de ser diligente...”*. Por otra parte, más adelante el acuerdo concluye que *“...se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido que se entiende que le era exigible una conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa, a efecto de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003”*

En cuanto a la fundamentación de la negligencia o de la falta de diligencia, se desprende del acuerdo sancionador que se ha sustentado en los siguientes hechos:

- a) Claridad de la norma que regula la determinación de las ganancias patrimoniales derivadas de las aportaciones no dinerarias.
- b) No declaración de alteración patrimonial alguna por parte del obligado tributario, ni siquiera de la que resultaría del valor asignado a las participaciones recibidas. No nos encontramos, por tanto, ante una discrepancia en cuanto a una valoración, sino ante un incumplimiento absoluto de la norma.
- c) Ninguna interpretación razonable de la norma puede llevar a amparar la actuación del obligado tributario.
- d) Elevados conocimientos jurídicos del obligado tributario (por su condición de notario).

A la vista de la doctrina del Tribunal Supremo antes señalada ninguno de los argumentos de las letras a), c) y d), por sí solo, resulta suficiente para acreditar la culpabilidad del sujeto infractor. Ahora bien, la concurrencia conjunta de todos ellos unida al argumento de la letra b), esto es, a la falta de declaración de alteración patrimonial alguna, ni siquiera la que se obtendría de la valoración asignada a las participaciones sociales, plenamente conocida en su momento por el obligado tributario, determina, a juicio de este Tribunal Central, que quede suficientemente acreditado en el acuerdo sancionador el elemento subjetivo de la infracción.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el presente recurso ordinario de alzada,

ACUERDA

DESESTIMARLO.

[1] Señala Salvador Miranda Calderín, en su obra "Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias 2007-2013", pág.695 : El plazo en que ha de materializarse las dotaciones de la RIC no ha entrañado grandes dificultades de interpretación, máxime cuando la propia Administración tributaria entendió en su día que el periodo de tres años que señala el texto legal comenzaba en el ejercicio en que se dotaba la RIC, no en el ejercicio en que se devengaba el beneficio destinado a la RIC, alargándose así el plazo un año más. De esta forma, el plazo de materialización pasó de tres a cuatro años, cuestión que benefició ampliamente al empresariado."

[2] Respecto de esta punto, este TEAC entiende que la exigencia de este requisito debe entenderse superada tras la reforma experimentada por la legislación reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, en la medida en que tras la apreciación de la concurrencia de interés casacional, basta con que el Tribunal Supremo dicte una única sentencia para que podamos apreciar la existencia de jurisprudencia.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.