

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ058671

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 2 de junio de 2015

Vocalía 1.<sup>a</sup>

R.G. 6320/2011

**SUMARIO:**

**Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales a la inversión. Reserva para inversiones en Canarias (RIC). IRPF. Base imponible. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades empresariales. Compraventa y arrendamiento de inmuebles. Calificación o no de los arrendamientos de inmuebles como "actividad económica".** Respecto de la materialización de la reserva en inmuebles, el contribuyente parte de que los mismos se hallan afectos a una actividad económica de arrendamiento. A fin de verificar si se cumplen los requisitos que exige el art. 27.4.a) de la Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), para que resulte aplicable este beneficio fiscal, es preciso comprobar si, en efecto, la actividad declarada se puede encuadrar como actividad empresarial, ya que sólo los activos fijos afectos, necesarios para el desarrollo de una actividad económica, son aptos para la materialización de la reserva. Para ello la Inspección se remite a la normativa del IRPF a efectos de determinar si en la actividad de arrendamiento concurren los requisitos para que se pueda calificar como actividad económica. Pues bien, la realización de actividades empresariales o profesionales supone, en definitiva, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos dirigidos al cumplimiento del objeto social, lo que implica la existencia de una organización. A tales efectos y en relación con la actividad de compraventa o arrendamiento de inmuebles se establecen unos requisitos mínimos para que dicha actividad pueda reputarse como empresarial. Así, si bien el local y empleado son requisitos necesarios para que haya actividad económica, no suficientes si se acredita que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y local y que, por tanto, se tienen para aparentar que hay actividad económica. En el caso que se analiza, no habiendo acreditado el obligado tributario la existencia de un local afecto, de forma exclusiva, a la actividad de arrendamiento y teniendo tal circunstancia -en virtud de su condición de requisito mínimo- la consecuencia inmediata de que la actividad de arrendamiento desarrollada no puede ser considerada como actividad empresarial, deviene totalmente innecesario el análisis de la concurrencia del otro elemento que en la normativa se configura asimismo como imprescindible para que la actividad realizada por el obligado tributario pueda reputarse empresarial, esto es, la existencia de una empleada con contrato laboral y a jornada completa. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 105, 106, 107, 113, 141, 142, 150, 151, 179, 183 y 184.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 99, 104 y 172.

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

Ley 1/2000 (LEC), arts. 217 y 299.

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

RD 1775/2004 (Rgto IRPF), art. 13.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 27.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 14.

Ley Orgánica. 1/1982 (Protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen), arts. 7 y 8.

RD 319/1982 (Servicio de Vigilancia Aduanera), art. 9.

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico administrativa, que ha interpuesto **D. Ej...**, con **N.I.F. ...**, en su propio nombre y representación, y con domicilio a efectos de notificaciones en el despacho profesional de D. ..., situado en ...; contra las **resoluciones de los recursos de reposición** dictados en fecha 13 de septiembre de 2011 por la Inspectora Coordinadora de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT, en relación con:

- Acuerdo de Liquidación tributaria derivado del acta de disconformidad A02 número ..., incoada por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2005 y 2006 (clave de liquidación (...))
- Acuerdo de imposición de sanción derivado de la liquidación anterior, con clave de liquidación ... .
- Acuerdo de Liquidación tributaria derivado del acta de disconformidad A02 número ..., incoada por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007 y 2008 (clave de liquidación (...))
- Acuerdo de imposición de sanción derivado de la liquidación anterior, con clave de liquidación ... .

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero:

**D. Ej...** presentó autoliquidaciones individuales por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2005 a 2008.

En fecha 30 de abril de 2010 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, con alcance parcial, en relación con el citado tributo y ejercicios 2005 y 2006. El carácter parcial se concretaba en la comprobación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Con posterioridad, mediante comunicación notificada en fecha 02/07/2010, se amplió a general el carácter de las actuaciones, que además se extendieron a los ejercicios 2007 y 2008.

Recogiendo el resultado de las actuaciones practicadas, en fecha 08/04/2011 se extendieron sendas actas de disconformidad, una por los ejercicios 2005 y 2006 (A02...) y otra por 2007 y 2008 (A02 ...). En las mismas, acompañadas de los preceptivos informes ampliatorios, se hace constar, en síntesis:

1.- A efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones, el actuario ha considerado que no deben tenerse en cuenta un total de 76 días, debido a dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria.

2.- El obligado tributario estuvo dado de alta en el epígrafe 652.1 "Farmacias" del Impuesto sobre Actividades Económicas hasta el 27 de abril de 2004. Durante los años en que realizó la actividad farmacéutica determinó sus rendimientos netos por el método de estimación directa, teniendo derecho a la deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación destinados a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).

El sujeto pasivo materializó las dotaciones a la RIC de los años 1998, 1999 y parte de la realizada en el 2000, en un inmueble denominado Edificio **CB...**, inversión efectuada el 17 de octubre de 2002, según escritura otorgando declaración de obra nueva. Por otra parte, el resto de dotación del ejercicio 2000, conjuntamente con la de los ejercicios 2001, 2002 y parte de la de 2003 se materializaron en otro inmueble, **edificio SA...** no, cuya escritura declarando obra nueva se otorgó en fecha 2 de diciembre de 2004. Por último, la dotación RIC restante del ejercicio 2003 así como la del 2004 se materializan en el edificio **CS...** cuyas obras de construcción terminan el 31 de diciembre de 2007.

De esta forma, teniendo en cuenta que los activos en que se materialice la RIC deben mantenerse en funcionamiento en la actividad del sujeto pasivo durante un período de 5 años dicho plazo finaliza el 17 de octubre de 2007 para las inversiones realizadas en 2002 y el 2 de diciembre de 2009, para las realizadas en 2004.

Si bien el obligado tributario entiende que durante los períodos objeto de comprobación los edificios anteriores se encuentran afectos a la actividad de arrendamiento de inmuebles; la Inspección considera que la actividad desarrollada durante el citado período no reúne los requisitos establecidos en la normativa (25.2 TRLIRPF) para ser considerada a efectos fiscales como económica.

Los actuarios entienden que para que los inmuebles destinados al alquiler puedan considerarse aptos para materializar la RIC, es preciso que el arrendamiento se realice en el ámbito de una actividad económica. En consecuencia, al no ejercer el obligado tributario una actividad considerada económica a efectos tributarios:

i) en relación a la RIC dotada en 1998 (deducción: 69.429,97 euros) el plazo de materialización finalizó al término del ejercicio 2002. Se propone el incremento de cuota íntegra en el ejercicio 2005 (período en que se detecta el incumplimiento del mantenimiento de la inversión como afecta a una actividad económica).

ii) en relación a la RIC dotada en 1999 (deducción: 92.206,22 euros) el plazo de materialización finalizó al término del ejercicio 2003. Se propone el incremento de cuota íntegra en el ejercicio 2005 (período en que se detecta el incumplimiento del mantenimiento de la inversión como afecta a una actividad económica).

iii) en relación a la RIC dotada en 2000 (deducción: 101.729,59 euros) el plazo de materialización finalizó al término del ejercicio 2004. Se propone el incremento de cuota íntegra en el ejercicio 2005 (período en que se detecta el incumplimiento del mantenimiento de la inversión como afecta a una actividad económica).

iv) en relación a la RIC dotada en 2001 (deducción: 89.691,92 euros) el plazo de materialización finalizó al término del ejercicio 2005. Se propone el incremento de cuota íntegra en el ejercicio 2005 por falta de materialización de las cantidades dotadas en activos afectos a una actividad económica.

v) en relación a la RIC dotada en 2002 (deducción: 100.224,18 euros) el plazo de materialización finalizó al término del ejercicio 2006. Se propone el incremento de cuota íntegra en el ejercicio 2006 por falta de materialización de las cantidades dotadas en activos afectos a una actividad económica.

vi) en relación a la RIC dotada en 2003 (deducción: 115.653,48 euros) el plazo de materialización finalizó al término del ejercicio 2007. Se propone el incremento de cuota íntegra en el ejercicio 2007 por falta de materialización de las cantidades dotadas en activos afectos a una actividad económica.

vii) en relación a la RIC dotada en 2004 (deducción: 27.372,68 euros) el plazo de materialización finalizó al término del ejercicio 2008. Se propone el incremento de cuota íntegra en el ejercicio 2008 por falta de materialización de las cantidades dotadas en activos afectos a una actividad económica.

Asimismo, en cada uno de los ejercicios correspondientes al período comprobado, los rendimientos obtenidos por el obligado tributario derivados del arrendamiento de su patrimonio inmobiliario pasan a tener la consideración fiscal de rendimientos de capital inmobiliario, en lugar de rendimientos de actividad económica como había declarado el contribuyente.

**Segundo:**

Con fecha 4 de julio de 2011, la Inspectoría Regional adjunta dictó acuerdos de liquidación, rectificando únicamente las propuestas en cuanto a lo referente al cálculo de la amortización del **Edificio SA...** ( y por consiguiente al importe de los rendimientos de capital inmobiliario de los ejercicios objeto de comprobación) e incorporando los intereses de demora correspondientes hasta la fecha de liquidación. Con ello, resultó:

1. Acuerdo de liquidación IRPF 2005 y 2006

Cuota 2005: 359.554,46 euros  
 Cuota 2006: 107.934,26 euros  
 Intereses por regularización RIC: 122.375,18 euros  
 Intereses de demora: 128.470,36

2. Acuerdo de liquidación IRPF 2007 y 2008

Cuota 2007: 121.591,97 euros. Intereses RIC: 25.577,64 euros. Int. demora: 20.119,24 euros  
 Cuota 2008: 25.280,38 euros. Intereses RIC: 6.464,64. Intereses de demora: 2.541,89 euros.

Disconforme el interesado con los acuerdos anteriores que le fueron notificados en su primer intento, en fecha 7 de julio de 2011; interpuso frente a los mismos sendos recursos de reposición en fecha 28 de julio de 2011, formulando en síntesis, las siguientes alegaciones: excesiva duración de las actuaciones que motiva la prescripción del derecho de la administración a liquidar los ejercicios 2005 y 2006; errores procedimentales en cuanto a la actuación de los funcionarios, protección constitucional del local en el que han entrado los actuarios; errores en el cálculo de la amortización del **edificio CB...**

En fecha 13 de septiembre de 2011 la Inspectoría Coordinadora de la Dependencia Regional de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT resolvió los citados recursos de reposición, desestimando las alegaciones presentadas, si bien corrigiendo el cómputo de dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, que pasa a ser de 71 días, en lugar de los 76 que figuraban en los acuerdos de liquidación.

Las resoluciones se notificaron al interesado en fecha 16 de septiembre de 2011.

**Tercero:**

Como consecuencia de los hechos descritos, el 8 de abril de 2011 se dictaron propuestas de imposición de sanción, por haber cometido infracciones tipificadas en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la autoliquidación). El actuario califica las infracciones como leves al entender que, aun cuando las bases resultan superiores a 3.000 euros, no existe ocultación.

El 04/07/2011 se dictaron los **acuerdos de imposición de sanción**, en los siguientes términos:

<b>A...</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>A...</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>
-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

bASE SANCIÓN	359.554,46	107.934,26	BASE SANCIÓN	121.591,97	25.280,38
OCULTACIÓN	no	no	OCULTACIÓN	no	no
CALIF. INFRACCIÓN	leve	leve	CALIF. INFRACCIÓN	leve	leve
% SANCIÓN	50	50	% SANCIÓN	50	50
IMPORTE SANCIÓN	179.777,23	53.967,13	IMPORTE SANCIÓN	60.795,99	12.640,19

Disconforme el interesado con los acuerdos anteriores que le fueron notificados en su primer intento, en fecha 7 de julio de 2011; interpuso frente a los mismos sendos recursos de reposición en fecha 28 de julio de 2011, alegando que al no estar en absoluto de acuerdo con las liquidaciones de que nacen los expedientes sancionadores, tampoco puede estarlo con las sanciones impuestas.

En fecha 13 de septiembre de 2011 la Inspectora Coordinadora de la Dependencia Regional de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT resolvió los citados recursos de reposición, desestimando las alegaciones presentadas. Las resoluciones se notificaron al interesado en fecha 16 de septiembre de 2011.

**Cuarto:**

En fecha 4 de octubre de 2011, **D. Ej...** presentó escrito, interponiendo reclamaciones económicas administrativas contra las resoluciones de los recursos de reposición y solicitando la acumulación de las mismas.

Puesto de manifiesto el expediente, al que se le asigna **RG 6320/2011**, en fecha 27/02/2012 formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1. Prescripción del derecho a liquidar de la Administración por el IRPF de los años 2005 y 2006, como consecuencia de transcurso del plazo de cuatro años desde la finalización del plazo de declaración, sin que dicha prescripción pueda considerarse interrumpida por las actuaciones inspectoras, al haber superado éstas el plazo legal máximo de duración.

2. Ausencia de prueba en el procedimiento inspector de la falta de afectación del local a la actividad: las diligencias en las que se ampara la Inspección para negar la afectación, incumplen con la normativa que regula la documentación inspectora y además recogen hechos de los que se extrae la conclusión contraria a la obtenida, pues el local está destinado de forma exclusiva a la actividad.

3. Ausencia de elemento probatorio que desvirtúe la realidad jurídico fáctica de la existencia de una empleada con contrato laboral y a jornada completa, conforme a la documentación que se ha aportado y reconoce la inspección. Además, la insuficiente actividad probatoria que se ha llevado a cabo por los actuarios, se refiere a períodos posteriores a los que se regularizan, por lo que carece de efectos en relación con los períodos comprobados, y no se ha razonado ni motivado suficientemente la inexistencia de la empleada en la actividad.

4. Conforme a los hechos comprobados por la propia inspección, se cumplen los requisitos para calificar la actividad de arrendador de inmuebles realizada por el contribuyente como actividad económica.

5. Como alegación subsidiaria y sólo para el improbable caso de que las alegaciones anteriores no fuesen estimadas, el seguimiento policial realizado a la empleada resulta desproporcionado, vulnera el derecho a la intimidad de dicha persona que no estaba siendo objeto de ninguna inspección, por lo que ni siquiera debería valorarse como prueba en contra del sujeto pasivo. Y ello a pesar de que, como se razona en alegaciones anteriores, los datos obtenidos en el seguimiento tampoco demuestran el incumplimiento del requisito de existencia de una persona empleada.

6. También como alegación subsidiaria, plantean que si el local afecto a la actividad no fuese tal, la entrada en el mismo vulneraría las garantías constitucionales, por lo que la prueba obtenida estaría viciada de nulidad y no podría servir de base para la regularización.

7. La inspección ha tratado de soslayar la imposibilidad de regularizar ejercicios anteriores al 2005, por tanto no comprobados y ya prescritos, en los que se realizaron materializaciones de inversiones vinculadas a la RIC, mediante la ficción de que el motivo de regularización es el incumplimiento del requisito de mantenimiento de la inversión. Pero tal regularización es imposible, ya que si hubiera un incumplimiento por parte del recurrente, no sería del requisito de mantenimiento de la inversión, sino de su materialización.

8. Improcedencia de los recargos.

9. Subsidiariamente, en caso de que el Tribunal confirme que los rendimientos obtenidos deben tributar como rendimientos de capital inmobiliario en lugar de considerarse rendimientos de actividades económicas, las amortizaciones calculadas resultan incorrectas.

10. Falta de motivación de las sanciones .

Acompaña su escrito de tres actas de manifestaciones ante el Notario de ... D. A..., solicitando de este Tribunal que se admitan las pruebas aportadas, así como que se oficie a la Dependencia Regional de Recursos humanos de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT para que por dicho órgano o por el inspector jefe se certifique qué períodos de vacaciones o días de permiso disfrutó la actuaría en el ejercicio 2010.

Las actas de manifestaciones aportadas, todas ellas extendidas ante el Notario de ... D. A...:

- Acta de fecha 30 de enero de 2012, donde **D. JD...** y **D. JM...** señalan que, a sus manifestaciones de fecha 20/09/2010 quieren añadir que conocen a **D.<sup>a</sup> M L...**, empleada del contribuyente y encargada de abrirles la puerta del inmueble con avería si el mismo no estaba alquilado, o acompañarles si ya estaba alquilado, informándoles de los desperfectos a reparar. También recibía las facturas por el trabajo ejecutado y entregaba los talones en pago de los mismos, teniendo lugar todo ello en la oficina de la **calle S....**

- Acta de fecha 30 de enero de 2012, en que el inquilino **D. OF...** manifiesta que conoce a **D.<sup>a</sup> M L...**, quien le daba las fotocopias de los recibos del agua y de la luz y que, cuando tenía cualquier problema relacionado con la vivienda en alquiler, contactaba indistintamente con el propietario o con esa empleada.

- Acta de fecha 1 de febrero de 2012, en la que la empleada **D.<sup>a</sup> M L...** declara que ha venido trabajando desde 2003 para D. Ej... y que su puesto de trabajo se halla en la calle S..., sin perjuicio de que en múltiples ocasiones se vea obligada a desplazarse a otros lugares, tales como viviendas arrendadas, asesoría, etc

Vista la proposición de prueba formulada en la reclamación económico administrativa, mediante acuerdo de fecha 7 de junio de 2012 de la Abogada del Estado Secretaria de este Tribunal Central, se denegó la práctica de la misma, por referirse a hechos que no son relevantes para la decisión sobre las pretensiones ejercitadas en la reclamación

En fecha 17 de mayo de 2013, ante los nuevos e importantes pronunciamientos jurisprudenciales que considera relevantes para el caso, el reclamante presenta nuevo escrito completando con los mismos la anterior alegación séptima.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero:

Este Tribunal Central es competente para el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas, interpuestas en plazo por persona con capacidad y legitimación suficientes; todo ello de conformidad con lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa.

### Segundo:

La primera cuestión planteada por el recurrente se centra en determinar si debe declararse la nulidad de los acuerdos de liquidación de los ejercicios 2005 y 2006, alegando que se ha producido la prescripción del derecho a liquidar de la Administración, sin que dicha prescripción pueda considerarse interrumpida por las actuaciones inspectoras, al haber superado éstas el plazo legal máximo de duración. En su escrito, el interesado considera improcedentes algunos de los períodos descontados en el acuerdo de liquidación a efectos de computar el plazo de 12 meses, de tal forma que las actuaciones inspectoras superaron dicho plazo máximo de duración y por tanto, en fecha 7 de julio de 2011 en la que se notificó el acuerdo de liquidación regularizando los ejercicios 2005 y 2006, ya había prescrito el derecho de la Administración para liquidar el IRPF correspondiente a tales ejercicios.

Para ello, procede examinar la normativa aplicable al procedimiento inspector del que trae origen la presente reclamación; esto es, la actual Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de plena aplicación, y que introdujo en su articulado la regulación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras en los siguientes términos:

“Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas.

A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley.

(...)

2. *La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del*

*procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:*

*a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.*

(...)

*3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.”*

Por otra parte, la misma disposición normativa, en su artículo 104.2 señala:

*“2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.*

*Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.”*

Por lo tanto, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 150 y 104.2 de la Ley 58/2003, las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al sujeto pasivo del inicio de las mismas. A los efectos de dicho plazo, no se computarán las dilaciones no imputables a la Administración Tributaria, ni los períodos de interrupción justificada. Concretamente, el artículo 104 del RD 1065/2007, RGAT establece que:

*“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:*

*a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.*

(...)

*c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.*

(...)

De acuerdo con la normativa expuesta, en principio, la duración de las actuaciones inspectoras ha de computarse desde el 30/04/2010, fecha de notificación de la comunicación de inicio, hasta el 07/07/2011, momento en que se produce la notificación del acuerdo de liquidación; esto es, un total de 434 días de duración efectiva. Ahora bien, en este cómputo no se deben incluir, de acuerdo con las resoluciones recurridas, un total de 71 días, que a continuación pasamos a detallar, con lo que, de confirmarse la procedencia de descontar tales períodos, no se habría excedido el plazo máximo previsto en la normativa transcrita, toda vez que: 434 días – 71 días = 363 días.

A continuación se especifican los períodos descontados en el acuerdo cuya suma asciende a 71 días, para seguidamente analizar en detalle las cuestiones expresamente discutidas por el reclamante:

1. Dilación del 27-07-2010 al 14-09-2010. Total: 49 días, por falta de aportación de documentación
2. Dilación del 03-03-2011 al 25-03-2011. Total: 22 días, por aplazamiento de las actuaciones a solicitud del contribuyente.

**Tercero:**

El primer período acerca del cual debemos pronunciarnos se refiere a los 49 días, no imputados a la Administración, por no haber aportado el contribuyente en la visita del 27 de julio la documentación solicitada para la misma. Tal información fue finalmente proporcionada en fecha 14 de septiembre, por lo que la inspección computa una dilación por 49 días (desde el 27-07-2010 al 14-09-2010).

Según figura en el expediente administrativo, en la diligencia nº 5 de fecha 02-07-2010, la Inspección requirió al representante del contribuyente para que aportase, entre otra, la siguiente documentación: a) Copia de la licencia de apertura del local en C/ S... en el que manifiesta desarrollar la actividad de alquiler de inmuebles (junto a la solicitud de la misma y los certificados necesarios); b) Comunicación a la autoridad laboral de la apertura del centro de trabajo; c) justificantes de compra del mobiliario afecto al local situado en c/S ... en el que manifiesta desarrollar la actividad; y d) desglose de la cuenta 221 del Plan General de Contabilidad. En la diligencia nº 6 de 27 de julio de 2010, no se aportó ninguna de la documentación reseñada y se señaló, en relación a la referenciada con los apartados a) b) y c) que no se poseía tal documentación. En diligencia nº 7 de fecha 14 de septiembre el representante aporta el desglose de la cuenta 221 del PGC (apartado d)) , así como comunicación a la autoridad laboral de la apertura del centro de trabajo, a pesar de haber manifestado en diligencia anterior que no la poseía. En consecuencia, la inspección descuenta del plazo de duración de las actuaciones una dilación que abarca desde el 27 de julio hasta el 14 de septiembre de 2010, esto es, 49 días.

Sin embargo, el reclamante expone que en relación a los tres documentos que manifiesta no poseer, no se le puede imputar ninguna dilación.

En este sentido, cabe destacar que cuando la Administración se dirige al obligado tributario para solicitarle una información le está constituyendo a éste en la obligación de atender dicho requerimiento. Evidentemente, la atención no presupone necesariamente el suministro de los datos solicitados si, como manifiesta el interesado, no se dispone de ellos. Lo que debe hacer en todo caso es poner en conocimiento de la Inspección dicha circunstancia para que ésta disponga de todos los elementos de juicio necesarios para proseguir con normalidad sus actuaciones de investigación, bien prescindiendo de la información solicitada bien realizando otras actuaciones de obtención de información para intentar conseguirla por otras vías.

Asimismo, debemos tener en cuenta el criterio manifestado por este Tribunal Central en resoluciones anteriores como la de 15 de marzo de 2011 (RG 3052/2008) y la de 17 de abril de 2008 (RG 2413/2005), entre otras:

*“...una vez que el contribuyente manifiesta que el resto de la documentación solicitada no va a ser aportada, también finaliza cualquier dilación correspondiente a la misma. Este criterio, relativo a que la dilación imputable al contribuyente finaliza en el momento en que éste manifiesta expresamente que no va a aportar la documentación solicitada, ya ha sido mantenida por este Tribunal en Resoluciones, entre otras, de 25 de julio de 2007 (R.G. 464/06) o de 28 de junio de 2007 (R.G. 3757/05). Como consecuencia de ello, la dilación finalizaría en fecha 10 de abril de 2003. No obstante, si con posterioridad, pese a haber manifestado el sujeto pasivo que no iba a aportar dicha documentación, finalmente es aportada y por lo tanto puede y debe tenerse en cuenta por el Órgano de Inspección a la hora de efectuar la regularización de su situación tributaria, la dilación finalizará en el momento en que la información solicitada es entregada por la obligada tributaria”.*

Por lo tanto, en el presente caso, si bien el representante del obligado tributario había manifestado en fecha 27 de julio de 2010 que no disponía de la comunicación a la autoridad laboral de la apertura del centro de trabajo, lo cierto es que a pesar de dicha manifestación, tal documento se aportó el 14 de septiembre de 2010, por lo que debe computarse la dilación correspondiente desde la fecha en que tal documentación debió ser aportada y el momento en que efectivamente se aportó. Por lo tanto, procede confirmar la dilación de 49 días que figura en los acuerdos de liquidación.

En relación a este período, también alega el reclamante que no puede computarse dilación alguna por retraso en la aportación del desglose de la cuenta 221 del PGC, ya que al tratarse de una operación a realizar a partir de los datos contables, realmente se está solicitando al obligado tributario que haga el trabajo propio de la Inspección. Además, entiende que tal información resulta irrelevante para la liquidación. También considera “sospechoso” que no se expida por la unidad de personal de la AEAT las fechas de vacaciones de la actuario, ya que entiende que los 49 días de dilaciones se deben a su falta de diligencia.

Verdaderamente resulta ocioso todo pronunciamiento adicional en relación con estas cuestiones, por cuanto existe un solapamiento total con la dilación que se acaba de examinar y cuya procedencia ha sido confirmada por este Tribunal.

Para terminar, únicamente destacar en cuanto a la solicitud que se hace a este Tribunal para que se pida informe a la Dependencia Regional de Recursos humanos de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT para que dicho órgano o el inspector jefe certifiquen los períodos de vacaciones o días de permiso de que disfrutó la actuaría en el ejercicio 2010. En este punto, cabe recordar que mediante acuerdo de fecha 7 de junio de 2012 de la Abogada del Estado Secretaria de este Tribunal Central, se denegó la práctica de la prueba propuesta en este sentido, por entender que se refería a hechos que no son relevantes para la decisión sobre las pretensiones ejercitadas en la presente reclamación.

#### **Cuarto:**

El segundo período acerca del cual debemos pronunciarnos se refiere a los 22 días, no imputados a la Administración tributaria, al haber solicitado el contribuyente un aplazamiento de las actuaciones.

Efectivamente mediante fax, que obra en el expediente administrativo, el representante del obligado tributario solicitó textualmente:

*“Que por medio del presente escrito, y de acuerdo con nuestra conversación telefónica de hoy, le solicito aplazamiento de la visita que estaba programada para el día 3 del próximo mes de marzo, hasta el día 25 del mismo mes a las 9,00 horas”*

En consecuencia, la Inspección descuenta del plazo de duración de las actuaciones una dilación que abarca desde el 3 hasta el 25 de marzo de 2011, esto es, 22 días.

Alega el reclamante que debe tenerse en cuenta tanto la razonabilidad del plazo solicitado, como que resulta necesaria una resolución expresa de la Inspección en relación a tal solicitud para que pueda reputarse dilación.

Empezando con la última cuestión, realmente la misma sorprende a este Tribunal por cuanto en el propio escrito de solicitud se señala “y de acuerdo con nuestra conversación telefónica de hoy”. De ello se deduce que, evidentemente, de forma previa al envío del fax, el representante se ocupó de obtener el consentimiento de la actuaría en cuanto a la fecha en que se reanudarían las actuaciones, por lo que no puede ahora alegar falta de resolución de la solicitud por parte de la Inspección. En definitiva, no cabe apreciar que el contribuyente se encuentre en ninguna situación de inseguridad en cuanto a la concesión del aplazamiento. Por otra parte, la solicitud de tal aplazamiento consta en diligencia nº 13 de fecha 25 de marzo de 2011, en la que además se señala que la comparecencia estaba inicialmente prevista para el día 3 de marzo; a los hechos y circunstancias recogidos en tal diligencia, el compareciente ha prestado su conformidad.

En cuanto a la razonabilidad del plazo solicitado, no es objeto de discusión. Debemos hacer notar que por dilaciones no imputables a la Administración Tributaria han de entenderse todas las conductas que demoren las actuaciones y que impidan, de una u otra forma, su normal funcionamiento, cualquiera que sea la forma en que aquéllas se manifiesten pero sin que sea necesario que concurra en el contribuyente una voluntad maliciosa u obstructiva, circunstancia que, en su caso, sería apreciable a efectos sancionadores.

Por todo lo argumentado, procede confirmar asimismo esta dilación computada en los acuerdos de liquidación.

De todo lo anterior, resultan confirmados todos los períodos de dilaciones computados por la Inspección, por un total de 71 días, con lo cual procede desestimar la alegación de prescripción del derecho de la Administración para liquidar los ejercicios 2005 y 2006, al no haberse excedido el plazo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150.1 LGT, una vez descontadas las dilaciones no imputables a la Administración.

#### **Quinto:**

El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias con el título de «Reserva para inversiones en Canarias», señala:

*“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.*

*2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficios obtenidos en el mismo período que no sean objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias. En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.*



A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que corresponda a los incrementos de patrimonio afectos a la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detrído del conjunto de las mismas, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones.

3. La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

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

a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos 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 situadas y utilizadas 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.

Tratándose de activos fijos usados, éstos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa.

b) La suscripción de títulos valores o anotaciones en deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las cuentas de Corporaciones locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones.

A estos efectos el Gobierno de la Nación aprobará la cuantía y el destino de las emisiones, a partir de las propuestas que en tal sentido le formule la Comunidad Autónoma de Canarias, previo informe del Comité de Inversiones Públicas.

De no existir oferta suficiente de deuda cualificada de las instituciones canarias, para cubrir la demanda para la materialización de la reserva, excepcionalmente aquélla podrá sustituirse por Deuda Pública del Estado.

c) La suscripción de acciones o participaciones en el sociedades domiciliadas en Canarias, que desarrollen en el capital de archipiélago su actividad principal, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán derecho al disfrute 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 apartado a) del artículo 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.

(...)

8. 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. (...)

Este beneficio fiscal, dirigido fundamentalmente a las sociedades, pueden disfrutarlo también determinadas personas físicas, disponiéndose, a tal efecto en el apartado 9 del referido artículo 27 que:

«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 tendrá 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."

Analizando el precepto transcrito, debemos comenzar recordando al reclamante que la reducción en la base imponible por dotación a la RIC constituye un beneficio fiscal. Para consolidar el mismo, son necesarios tres requisitos (dotación + inversión + mantenimiento de la inversión), de forma que el incumplimiento de cualquiera de ellos implicará una regularización tributaria. Dado el carácter indiscutido de beneficio fiscal, corresponde en consecuencia al contribuyente la carga de la prueba del derecho que se reclama. En este sentido, la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, en su artículo 105.1 establece que “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”. La regla general contenida en tal precepto, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización e interpretación por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiéndose que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de ‘normalidad’, ‘disponibilidad’ y ‘facilidad probatoria’. Por otra parte, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (norma ésta a la que se remite el ordenamiento tributario, según el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria), que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, “para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio”. Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 19 de marzo de 2007 (recurso de casación nº 6.169/2001, Fundamento tercero):

*“TERCERO.- ... Cualquiera de las partes tiene la facultad de proponer y practicar pruebas en el proceso. El problema es determinar quién debe soportar el riesgo de la falta de prueba. .... El onus probandi, señala la jurisprudencia, no tiene otro alcance que la de determinar las consecuencias de la falta de prueba (STS 9 abr. 1996). El Juez o Tribunal está obligado a fallar en todo caso (art. 1.7 CC); el proceso no puede terminar nunca en un non liquet por falta de prueba y las normas sobre la carga de la prueba determinan contra cuál de las partes ha de fallarse cuando, al final del proceso, no aparezca probado el hecho o los hechos que condicionan el efecto pedido por la parte.*

*Así se concibe la carga de la prueba como «el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia».*

(...).

*El reparto de la carga de la prueba entre las partes debe responder a una determinación legal, de ius cogens sustraída a la disponibilidad de las propias partes.*

*(...) la doctrina más reciente de esta Sala (SSTS de 11 de octubre, 8 de noviembre de 2004 y 5 de febrero de 2007) ha señalado que, en relación con la carga de la prueba en el Derecho tributario, se han sostenido dos criterios. Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario. (...). Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada en el artículo 114 de la LGT/1963 (también en el artículo 105.1 LGT/2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado artículo 114 LGT/1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (SSTS de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999)”.*

Siguiendo a nuestra jurisprudencia, en lo que hace a los requisitos necesarios para consolidar la reducción en base imponible por dotación a la RIC corresponde al obligado tributario demostrar el cumplimiento de los mismos (dotación + inversión + mantenimiento de la inversión), siendo además patente la disponibilidad probatoria del mismo. Por lo tanto, de acuerdo con la exposición realizada acerca de la carga de la prueba, no puede el contribuyente, como parece desprenderse de su escrito de alegaciones, pretender que sea la Administración quien acredite que se ha producido un incumplimiento de los requisitos.

**Sexto:**

En cuanto al fondo de las liquidaciones recurridas y en concreto, respecto de la materialización de la reserva en inmuebles, el recurrente parte de que los mismos se hallan afectos a una actividad económica de arrendamiento. A fin de verificar si se cumplen los requisitos que exige el ya transcrito artículo 27.4.a) de la Ley 19/1994, para que resulte aplicable este beneficio fiscal, es preciso comprobar si, en efecto, la actividad declarada se puede encuadrar como actividad empresarial, ya que sólo los activos fijos afectos, necesarios para el desarrollo de una actividad económica, son aptos para la materialización de la reserva. Para ello la Inspección se remite a la normativa del IRPF a efectos de determinar si en la actividad de arrendamiento concurren los requisitos para que se pueda calificar como actividad económica. En este mismo sentido ya se ha pronunciado este Tribunal Central en anteriores resoluciones como la de 26 de marzo de 2009 (RG 3255/2007), confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2009 y posteriormente por el Tribunal Supremo en fecha 12 de diciembre de 2012 (recurso de casación n.º 1218/2010).

El artículo 25 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF), aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (vigente en los ejercicios 2005 y 2006); y el 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, LIRPF, (aplicable en 2007 y 2008); establecen:

*"1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas 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.*

*En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.*

*2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento ( o compraventa, en la redacción RD legislativo 3/2004) de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:*

*a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.*

*b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa".*

La realización de actividades empresariales o profesionales supone, en definitiva, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos dirigidos al cumplimiento del objeto social, lo que implica la existencia de una organización. A tales efectos y en relación con la actividad de compraventa o arrendamiento de inmuebles el mencionado precepto establece unos requisitos mínimos para que dicha actividad pueda reputarse como empresarial. En este sentido, se ha pronunciado este Tribunal Central en diversas resoluciones como la de fecha 28 de mayo de 2013 (RG 4909/2009), que hizo un esfuerzo recapitulativo de la variada jurisprudencia existente sobre la cuestión, y que ha sido confirmada por la SAN de fecha 5 de marzo de 2014 (recurso nº 229/2013);, que aclara que:

*2 En suma, podemos concluir afirmando que para la jurisprudencia la actividad promotora -promoción de terrenos y edificaciones para su venta- constituye una auténtica actividad económica, aunque el promotor realice su actividad externalizando todos los servicios y, por tanto, sin personal propio. **Pero, fuera de la actividad de promoción, en relación con la venta o arrendamiento de inmuebles, durante la vigencia de la norma comentada, es preciso que concurren los requisitos descritos en el art. 25.2LIRPF.***

*En conclusión, la Administración actuó correctamente cuando consideró la actividad promotora del fallecido como actividad económica, aunque no concudiesen las notas del art. 25.2LIRPF. **Pero, una vez que se concluyó que la actividad de arrendamiento de inmuebles no era accesoria de la actividad de promoción inmobiliaria, también actuó correctamente al considerar que la actividad de arrendamiento de inmuebles no era actividad económica, por no concurrir las circunstancias del art. 25.2LIRPF. La regla se mantiene actualmente en el art. 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, pero sólo con relación al arrendamiento de inmuebles.**"*

Es decir, que cuando es de aplicación la regla (arrendamiento o compraventa, o sólo arrendamiento a partir de la Ley 35/2006 (art. 27.2)) el local y empleado son requisitos necesarios ("únicamente...") 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.

Retomando lo expuesto en el Fundamento de Derecho anterior en relación con la distribución de la carga probatoria, incumbe al contribuyente acreditar la satisfacción de los requisitos a los que la ley condiciona el disfrute del beneficio fiscal derivado de la RIC; en particular, en lo referente al presente caso, la existencia de local y empleado en los términos exigidos en la normativa.

#### **Séptimo:**

Comenzando por el requisito de local, el obligado tributario declara que el domicilio de la actividad se encuentra ubicado en la calle **S...**, **Barrio de ...**, **nº ...**. Personada la Inspección el día 27 de abril de 2010 en la citada dirección a efectos de notificar la comunicación de inicio de actuaciones, no encuentra en dicho bajo ninguna oficina o inmueble destinado a tal actividad, por lo que no es posible realizar dicha notificación, la cual tiene finalmente lugar en fecha 30 de abril de 2010 en el domicilio fiscal del obligado tributario (calle ...). Posteriormente, la inspección realizó una nueva visita a la **calle S...**, localizando en la acera a tres mujeres con útiles de limpieza, una de las cuales admite ser la cónyuge del obligado tributario (**sra. P...**) quien conduce a los actuarios al interior del inmueble; en concreto, a un bajo al cual se accede a través de un portón-garaje con apertura vertical, en el que se encuentra un pintor, que, según manifiesta la **sra. P...** está adecentando el local debido a la previsible visita de la Inspección de Hacienda. El pintor declara que fue avisado ese mismo lunes para realizar su trabajo. Se trata de un local vacío, excepto por una mesa, tres sillas y una estantería vacía, una pantalla de ordenador (sin torre) y una impresora que no funciona.

La inspección, de acuerdo con los elementos de juicio que obran en el expediente, entiende que el obligado tributario no ha acreditado de forma suficiente la existencia de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad de arrendamiento. Además de lo ya señalado, se destaca: la inexistencia de mínimos medios materiales para el desarrollo de una actividad (teléfono, fax, cuadernos de notas, bolígrafos, etc); no se indica el local ni con rótulo, letrero, buzón o cualquier otro elemento...; el local presenta indicios de haber sido utilizado como garaje; no se encuentra abierto al público.

Frente a ello, la primera cuestión de fondo planteada por el reclamante consiste en defender el uso del local de forma exclusiva a la actividad, alegando que en el procedimiento se aprecia una ausencia de prueba de la falta de afectación por parte de la inspección.

En primer lugar, hemos de puntualizar al reclamante, recordándole que la acreditación de la utilización exclusiva del local en la actividad le incumbe a él, toda vez que es quien ha disfrutado del beneficio fiscal derivado de la RIC; sin que pueda pretender que la carga de la prueba se desplace a la Administración exigiéndole a ésta que pruebe la ausencia de afectación.

No obstante, resulta evidente que en el transcurso del procedimiento de comprobación, la Inspección ha ido recopilando indicios que conducen, de acuerdo con las más elementales reglas de la lógica, a considerar que el local no se encuentra afecto exclusivamente a la actividad desarrollada. Frente a estos elementos de juicio, el reclamante dedica un amplio esfuerzo tratando de desvirtuar los mismos por haberse obtenido incurriendo en irregularidades (diligencias defectuosas; diligencias firmadas sólo por los actuarios, falta de identificación de las personas que realizan manifestaciones en las mismas y que no son los firmantes de la diligencia) lo que le habría generado una situación de indefensión.

Es indiscutible que el expediente administrativo debe contener todos aquellos documentos, datos y pruebas que vayan a ser tenidos en cuenta en la regularización que se practique; el fin perseguido con ello es que el interesado pueda conocer todos los argumentos en poder del órgano competente para así formular las alegaciones que estime oportunas y presentar los medios de prueba que convengan a sus intereses. Debe recordarse además que, aun en el caso de que se apreciase la existencia de defecto de forma, ha de estarse a la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo según la cual los defectos formales sólo pueden provocar la anulación cuando se aprecia la existencia de indefensión (STS de 1 de julio de 1986).

Además, la propia Ley 58/2003, General Tributaria, al regular esta vía económico-administrativa, y en la línea de lo recogido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo acerca de la eventual indefensión que haya podido generar una irregularidad en la instrucción del procedimiento, contempla el supuesto de que algún defecto formal haya podido disminuir las posibilidades de defensa de los contribuyentes, en cuyo caso no dispone la anulación del acto recurrido, sino *“la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”*, a la que igualmente tampoco cabe acudir en el presente caso por no apreciarse una merma en las posibilidades de defensa del interesado.

Resulta evidente que en todo caso, ha de buscarse preservar el derecho a la tutela judicial efectiva del obligado tributario, evitando que la actuación de la Administración pueda ocasionarle la indefensión “material” a que se refieren tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional. Así, dichos Tribunales, y en particular el Constitucional en Sentencia de 1 de octubre de 1990, han declarado que la indefensión

*“(...) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de*

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

En este caso, evidentemente no se ha generado ninguna indefensión al interesado, que es conocedor de todos los elementos de juicio que obran en el expediente administrativo y en base a los cuales la Inspección obtiene sus conclusiones; más aún cuando se observa que la actora ha ejercido todas las posibilidades de impugnación a su alcance. Por lo tanto, deben rechazarse las alegaciones del reclamante en este aspecto.

No obstante, este Tribunal desea señalar que el último párrafo del artículo 99.2 del RD 1065/2007, RGAT, establece:

“Cuando la naturaleza de las actuaciones cuyo resultado se refleje en una diligencia no requiera la presencia de persona alguna para su realización, la diligencia será firmada por el personal al servicio de la Administración que realice la actuación, y de la misma se remitirá un ejemplar al obligado tributario o se le pondrá de manifiesto en el correspondiente trámite de audiencia o de alegaciones.”

Por otra parte, el artículo 107 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en relación al valor probatorio de las diligencias, dispone que

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.

Ello pone de manifiesto que efectivamente las declaraciones recogidas en diligencia tienen validez de documento público y que hacen prueba de los hechos en ellas declarados, pudiendo tan sólo rebatirse mediante prueba en contrario. El reclamante entiende que el contenido de las diligencias quedaría desvirtuado de forma rotunda mediante el análisis de las escrituras públicas aportadas ante este Tribunal, así como aquellas que ya figuran incorporadas al expediente, a saber:

- Acta de fotografías de fecha 19/05/2010: el notario visita el local controvertido en el mismo día en que lo hizo la inspección (dos horas más tarde) comprobando que el local se estaba pintando y que la documentación de la actividad estaba guardada en cajas y no en las estanterías, comprobando también que los documentos de las cajas estaban relacionados con la actividad, contratos de alquiler, etc y disquetes de ordenador

- acta de manifestaciones de fecha 10/06/2010, compareciendo el contribuyente y su cónyuge, donde esta última explica el error en que ha incurrido la inspección. Concretamente cuenta que al preguntarle unas personas que no se identificaron como inspectores por una oficina de alquiler contestó que no había, porque entendió que buscaban alquilar unas oficinas y no había ninguna libre para alquilar. Por eso, cuando los funcionarios se identificaron, les señaló la oficina donde se gestionaba la actividad.

- acta de manifestaciones de fecha 22/06/2010, donde los arrendatarios **OL... y SA...** que habitan en el mismo edificio de la **calle s...** informan de que conocen la existencia de la oficina-almacén utilizada por el propietario del edificio, incorporando fotografías del portero automático y del buzón donde respectivamente figura la inscripción de la oficina y el nombre del contribuyente.

- Acta de manifestaciones de fecha 22/06/2010, donde **EM...**, comercial de “M... Empresas compañía de seguros y Reaseguros” declara que visitó la oficina en junio de 2006 para contratar la correspondiente póliza

- Acta de manifestaciones de 20/09/2010, en que comparecen cinco personas que manifiestan haber tenido relaciones comerciales con el reclamante, prestándoles servicios diversos en el ejercicio de sus respectivas actividades sobre los inmuebles habiendo mantenido reuniones en la oficina de la **calle S....**

En relación al valor probatorio de estos últimos documentos públicos, debemos manifestar que de acuerdo con el artículo 1218 del Código Civil (RD de 24 de julio de 1889): “*Los documentos públicos hacen prueba, aun*

contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste” . Esto es, la fe pública notarial acredita frente a terceros el hecho que motiva la escritura y su fecha, así como que los otorgantes han hecho ante notario determinadas declaraciones, pero no la veracidad intrínseca de éstas (Resolución TEAC de 21 de octubre de 2003; RG 1288/2003). Por lo tanto, las escrituras aportadas sólo pueden hacer prueba de los hechos que le constan personalmente al funcionario que interviene en función de sus competencias (lugar, fecha, comparecientes y actos o hechos que motivan su otorgamiento). Por otra parte, debemos destacar que el documento público no tiene prevalencia sobre otras pruebas; esto es, no se le otorga un carácter de prueba irrefutable o privilegiada.

Por último, el reclamante desliza que toda vez que las actuaciones se han realizado en 2010 y 2011, sería a esta fecha cuando pudiese negarse el incumplimiento, pero no retroactivamente en relación al período en comprobación inspectora (2005 a 2008). Evidentemente, la obtención de indicios por parte de la Inspección acerca de la inexistencia de local afecto en exclusiva a la actividad únicamente pudo tener lugar en el transcurso de la actuación inspectora. Sin embargo, de nuevo olvida el reclamante que es a él a quien corresponde acreditar la existencia de un local afecto de forma exclusiva a la actividad de arrendamiento, sin que a lo largo del expediente haya aportado ninguna prueba de tal afectación referida al período en comprobación (con excepción de las actas notariales de manifestaciones cuya fecha de otorgamiento es posterior a la del inicio de actuaciones inspectoras).

De la valoración conjunta de cuantos elementos de juicio han quedado expuestos, este Tribunal Central entiende que el obligado tributario no ha probado de forma suficiente la existencia de un local afecto, de forma exclusiva, a la llevanza de la gestión de la actividad de arrendamiento. Por lo tanto, no consta acreditado el cumplimiento de uno de los requisitos que, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, se establecen en la normativa anteriormente transcrita para que dicha actividad pueda reputarse como empresarial. En consecuencia, las inversiones efectuadas al amparo de la RIC no tendrán la consideración de activos fijos aptos para materializar la misma, por cuanto no se encuentran afectos a la realización de una actividad económica de carácter empresarial; requisito de afectación imprescindible de acuerdo con el contenido del artículo 27.4.a) de la Ley 19/1994.

Por todo lo anterior procede desestimar las pretensiones del recurrente planteadas en este apartado de sus alegaciones.

#### **Octavo:**

No habiendo acreditado el obligado tributario la existencia de un local afecto, de forma exclusiva, a la actividad de arrendamiento; y teniendo tal circunstancia (en virtud de su condición de requisito mínimo) la consecuencia inmediata de que la actividad de arrendamiento desarrollada no puede ser considerada como actividad empresarial; deviene totalmente innecesario el análisis de la concurrencia del otro elemento que en la normativa anteriormente transcrita se configura asimismo como imprescindible para que la actividad realizada por el obligado tributario pueda reputarse empresarial; esto es, la existencia de una empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Concluido, según lo expuesto, que la actividad de arrendamiento realizada por el obligado tributario no puede calificarse de empresarial; el reclamante alega que el propio TEAR de Canarias en Resolución de fecha 27 de febrero de 2008 (38/1772/2004), relativa al IRPF del ejercicio 2002; ha reconocido que el reclamante ejercía una actividad económica por remisión a lo resuelto anteriormente en otra reclamación (38/1394/2002) relativa el ejercicio 2000, de fecha 25 de septiembre de 2003. En esta última Resolución, el TEAR de Canarias se pronuncia reconociendo expresamente que el contribuyente había desarrollado una actividad económica por contar con un local y con una persona empleada.

Ante esto, debemos indicar al reclamante que en el Fundamento de Derecho Tercero de esta última Resolución nº 38/1772/2004, se reproduce el siguiente texto de la Resolución anterior de fecha 27 de febrero de 2008, en donde se señala:

*“...ya que si bien es cierto que los gastos declarados dentro del apartado de rendimiento de capital inmobiliario son incorrectos, **no se han realizado las labores de comprobación oportunas acerca de la actividad empresarial que desarrolla el reclamante de “arrendamiento de bienes urbanos” en la que pudieran encuadrarse dichos gastos y ello sin perjuicio de que, una vez realizadas, se gire la liquidación que se estime oportuna.”** (la negrita es de este Tribunal Central)*

Esto es, el TEAR expresamente indica que es necesaria una labor de comprobación (precisamente lo que se ha hecho en el curso de las actuaciones inspectoras) a fin de determinar si la actividad de arrendamiento de inmuebles urbanos puede calificarse o no de empresarial.

#### **Noveno:**

La siguiente cuestión sobre la que debemos pronunciarnos se refiere a la actuación del Servicio de Vigilancia Aduanera que, a decir del reclamante, suponen una intromisión ilegítima en la intimidad personal y familiar y a la propia imagen de **D.ª ML...** (Empleada del obligado tributario y hermana de su cónyuge).

De acuerdo con la Instrucción 1/2003 del Director General de la AEAT, sobre "Actuaciones de colaboración de las Unidades Operativas", se solicitó colaboración al Servicio de Vigilancia Aduanera por parte de la Dependencia de Inspección de Santa Cruz de Tenerife, autorizada por el Delegado Especial de la AEAT de Canarias, en relación con el obligado tributario **D. Ej...** (nº de solicitud .... de fecha 09/11/2010). En concreto, las actuaciones solicitadas consistían en realizar un seguimiento a la empleada contratada por el obligado tributario, **D.ª. ML...** con el objetivo de comprobar si el contribuyente cumple con los requisitos de empleado y local exigidos por la formativa para que una actividad de arrendamiento sea considerada como actividad económica. En consecuencia, funcionarios del Servicio de Vigilancia Aduanera llevaron a cabo un trabajo operativo de vigilancias y seguimientos a la **sra. ML...**, cuyo resultado se recogió en diligencias que figuran incorporadas al expediente administrativo, y en las que en síntesis se pone de manifiesto:

1. Que **D.ª ML...** no acudió, en ninguno de los días en que se realizó el seguimiento, al local situado en la **calle S...** (declarado como lugar en que se desarrolla la actividad de arrendamiento) en el horario que ella misma manifestó a la Inspección (de 8 de la mañana a 4 de la tarde)
2. La empleada acude regularmente a la **calle DB...**, domicilio particular del obligado tributario, en horario aproximado de 8.00 a 15.00 horas.
3. En los días en que se ha realizado vigilancia del local declarado afecto a la actividad, la puerta siempre ha estado cerrada y nadie ha entrado ni salido del local.

El reclamante opone que, las actuaciones desarrolladas por el área operativa, documentadas con un anexo con soporte digital y videos, vulneran flagrantemente la Ley Orgánica 4/1997, de 4 de agosto, de videovigilancia, según la cual se exigen determinados requisitos para obtener imágenes mediante una cámara móvil (artículo 5 de la citada ley).

Debemos comenzar recordando el objeto de la Ley Orgánica 4/1997, definido en el primer párrafo de su artículo 1:

#### Artículo 1. Objeto

1. La presente Ley regula la utilización por las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad de videocámaras para grabar imágenes y sonidos en lugares públicos, abiertos o cerrados, y su posterior tratamiento, a fin de contribuir a asegurar la convivencia ciudadana, la erradicación de la violencia y la utilización pacífica de las vías y espacios públicos, así como de prevenir la comisión de delitos, faltas e infracciones relacionados con la seguridad pública.

Por lo tanto, es evidente que la actuación que aquí se cuestiona es ajena al objeto de la mencionada Ley por cuanto el servicio de Vigilancia aduanera no ha actuado en este caso en garantía de la seguridad ciudadana, sino en el seno de un procedimiento administrativo de inspección tributaria que se regula por sus propias normas. En este sentido, es de destacar la sentencia 87/2005 de 21 de febrero, de la Audiencia Provincial de Sevilla (sección 4ª) en la que en su Fundamento de Derecho Cuarto se expone que la invocación de la Ley de videovigilancia no cabe en supuestos distintos a los incluidos en su objeto:

"Pero es que además la invocación de la Ley de Videovigilancia no tiene en cuenta que el objeto de ésta, como resulta de su Exposición de Motivos y de su artículo 1.1, es la regulación de la utilización de videocámaras por las Fuerzas y Cuerpos de seguridad exclusivamente en su función de seguridad ciudadana que les atribuye el artículo 104.1 de la Constitución ( RCL 1978, 2836) , es decir, en términos de la propia Ley, para, la prevención de actos delictivos, la protección de las personas y la conservación y custodia de bienes que se encuentren en situación de peligro», a fin de contribuir a asegurar la convivencia ciudadana, la erradicación de la violencia y la utilización pacífica de las vías y espacios públicos, así como de prevenir la comisión de delitos, faltas o infracciones relacionadas con la seguridad pública». **Esta función preventiva**, de la que deriva el funcionamiento indiscriminado y en la mayor parte de los casos automático de las cámaras, explica la necesidad de una regulación restrictiva, basada en el régimen de autorización previa para su instalación, en la información al público de su existencia y en el control y conservación limitada de las imágenes obtenidas, en garantía de los derechos y libertades de los ciudadanos que, por el solo hecho de transitar por determinados lugares públicos, puedan verse afectados por este sistema de vigilancia preventiva. Pero ello nada tiene que ver con las grabaciones que puedan efectuar las fuerzas y cuerpos de seguridad en su función de policía judicial que les atribuye el artículo 29 de la Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo ( RCL 1986, 788) , en relación con el artículo 126 de la Constitución, es decir, las de averiguación del delito y descubrimiento y aseguramiento del delincuente, en términos del citado precepto constitucional, o, como dice el artículo 282 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal ( LEG 1882, 16) , la de averiguar los delitos, practicar las diligencias necesarias para comprobarlos y descubrir a los delincuentes y recoger todos los instrumentos, efectos o pruebas del delito, poniéndolos a disposición de la autoridad judicial."

Por otra parte, el artículo 9 del Real Decreto 319/1982, de 25 de febrero, del Servicio de Vigilancia Aduanera, dispone que "En el desempeño de su misión los funcionarios del Servicio de Vigilancia Aduanera tendrán el carácter de Agentes de la autoridad y poseerán, dentro de su competencia, las facultades y atribuciones previstas en las Leyes vigentes para los funcionarios encargados de la investigación y descubrimiento de las correspondientes infracciones". Por lo tanto, en el caso que nos ocupa, los funcionarios de vigilancia aduanera tienen las mismas facultades que el órgano inspector que les encomienda la tarea y que se regulan en el artículo 141 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Por último, la Instrucción 1/2003, de 23 de enero de 2003, de la Dirección General de la AEAT por la que se establece el procedimiento de autorización de actuaciones de colaboración entre las unidades operativas de aduanas y entre otros, los órganos de la Inspección de los Tributos; en su apartado segundo, encomienda a Vigilancia Aduanera tareas de vigilancia, obtención de pruebas, descubrimiento de actividades ocultas, etc tendentes a la persecución y descubrimiento del fraude fiscal, teniendo las pruebas obtenidas plena validez dentro del expediente con el que colaboran.

Por último, en cuanto a la intromisión ilegítima en la intimidad personal y familiar y de la propia imagen que el reclamante entiende que se ha producido, debemos señalar que el artículo 7.5 de la Ley Orgánica 1/1982, que regula la protección civil de tales derechos establece en su artículo 7.5:

"Artículo 7. Definición de intromisiones ilegítimas

Tendrán la consideración de intromisiones ilegítimas en el ámbito de protección delimitado por el artículo 2 de esta Ley:

(...)

"5. La captación, reproducción o publicación por fotografía, filme, o cualquier otro procedimiento, de la imagen de una persona en lugares o momentos de su vida privada o fuera de ellos, salvo los casos previstos en el artículo 8.2."

Por su parte, el artículo 8.2 a que se hace referencia en el precepto anterior contiene una serie de excepciones acerca de las que dispone que no se reputarán intromisiones ilegítimas

Artículo 8. [Excepciones de intromisiones ilegítimas]

1. No se reputarán, con carácter general, intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la Autoridad competente de acuerdo con la ley, ni cuando predomine un interés histórico, científico o cultural relevante.

2. En particular, el derecho a la propia imagen no impedirá:

a) Su captación, reproducción o publicación por cualquier medio, cuando se trate de personas que ejerzan un cargo público o una profesión de notoriedad o proyección pública y la imagen se capte durante un acto público o en lugares abiertos al público.

b) La utilización de la caricatura de dichas personas, de acuerdo con el uso social.

c) La información gráfica sobre un suceso o acaecimiento público cuando la imagen de una persona determinada aparezca como meramente accesorio.

Las excepciones contempladas en los párrafos a) y b) no serán de aplicación respecto de las autoridades o personas que desempeñen funciones que por su naturaleza necesiten el anonimato de la persona que las ejerza.

En este sentido, hemos de señalar que la jurisprudencia ha considerado reiteradamente que la enumeración recogida en el apartado 8.2 de la Ley 1/1998 tiene un carácter meramente enunciativo por lo que tal lista no puede considerarse exhaustiva y cerrada a cualquier otra excepción que proceda según las circunstancias del caso (en esta línea se ha pronunciado el Tribunal Supremo en diversas Sentencias como la de 2 de julio de 2004 (Sentencia nº 622/2004) o la de 28 de diciembre de 1996 (nº 1151/1996)). Entre estas situaciones podemos incluir el supuesto que nos ocupa, en que una norma atribuye competencias a los órganos de la Inspección de los tributos y del Servicio de Vigilancia aduanera, teniendo además en cuenta que la grabación, que ni se difunde ni se publica, constituye un medio de prueba admitido en derecho (artículo 106 Ley 58/2003, General Tributaria; en relación con el artículo 299 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil) .



Por todo lo expuesto en este Fundamento, este Tribunal Central entiende ajustada a derecho la actuación del Servicio de Vigilancia Aduanera, rechazando las alegaciones planteadas por el reclamante.

#### **Décimo:**

Continúa el reclamante planteando que si el local no estuviese afecto a la actividad, como pretende la Inspección, la entrada en el mismo vulneraría las garantías constitucionales de protección del domicilio, por lo que la prueba obtenida estaría viciada de nulidad y no podría servir de base para la regularización.

Hemos de comenzar señalando que el domicilio fiscal del obligado tributario persona física está situado en la **calle DB...**; asimismo, durante el período objeto de comprobación, declaró que el domicilio de la actividad se encontraba en la **calle S...**

El 19 de mayo de 2010, la inspección realizó una visita, sin previo aviso en virtud del artículo 151.2 de la Ley 58/2003, LGT, a la calle Saturno, localizando en la acera a tres mujeres con útiles de limpieza, una de las cuales admite ser la cónyuge del obligado tributario (**sra. P...**) quien conduce a los actuarios al interior del inmueble. Preguntada ésta por si hay algún trabajador habitualmente en el local, afirma que dicho puesto lo ejerce su hermana, quien tras ser avisada se presenta en el inmueble. Posteriormente, se personan el obligado tributario y su representante quienes recriminan a los actuarios el no haber avisado su visita con anterioridad; sin embargo, permiten la entrada y la estancia en el local **voluntariamente** según se recoge en la diligencia de constancia de hechos firmada por ambos comparecientes. Preguntados los actuarios por el representante del obligado tributario acerca de si poseen autorización del delegado, éstos contestan que no. No obstante, "tanto el obligado tributario presente, como su representante, solicitan la permanencia y estancia en el local de los actuarios abajo firmantes", según figura textualmente en la diligencia.

Los artículos 142.2 y 113 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

**142. 2.** Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Si la persona bajo cuya custodia se encontraran los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley.

#### **Artículo 113. Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios.**

*"Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial."*

Por su parte el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en su artículo 172, bajo la rúbrica de entrada y reconocimiento de fincas dispone: "1. Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el art. 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando aquellas así lo requieran. 2. En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan. En el ámbito de la Dirección General del Catastro la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Director General. 3. Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial. 4. En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias. Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados. 5. A efectos de lo dispuesto en este artículo, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 anterior, se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el art. 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las

actuaciones puedan llevarse a cabo. Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el art. 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

Es decir, que tanto la Ley General Tributaria como el Real Decreto 1065/2007, contemplan dos posibilidades. La primera que cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, la inspección podrá entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en los locales de negocio en que se desarrollen actividades sometidas a gravamen, y si la persona bajo cuya custodia se encuentra el mismo se opusiera a la entrada de los funcionarios, se precisará autorización administrativa. La segunda, que cuando la entrada se pretenda realizar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, en ese caso se precisará o el consentimiento del titular, o, por el contrario, autorización judicial.

Evidentemente, el local del edificio de la **calle S...** no goza de la especial protección constitucional que sí ha de reputarse respecto del domicilio de la **calle DB...**; por lo tanto, bastaría la decisión de los funcionarios de la Inspección de entrar en ellos y para el caso de que mediara la oposición de quien se encuentre a su frente, exhibir, la autorización administrativa que reseñan los preceptos anteriores. Se conjuga así el supuesto de hecho que habilita a los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos para que puedan entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en dependencias en que se desarrollen actividades sometidas a gravamen, como debe en principio deducirse de la propia declaración del sujeto pasivo.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que:

1. El bajo de la **calle S...** no constituye el domicilio particular del obligado tributario ni existe en el mismo ninguna manifestación de su intimidad personal o familiar. Por lo tanto, al no tener el carácter de domicilio constitucionalmente protegido, no es exigible la autorización judicial para acceder al mismo.

2. La Inspección se personó sin previo aviso, con lo que las actuaciones deben entenderse con el obligado tributario o con el encargado o responsable del local.

3. Las personas que se encontraban en el local en ningún momento realizaron acto alguno del que pudiera desprenderse su oposición a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, sino más bien, actuaron en el sentido de indicar y facilitar el acceso al local.

4. El obligado tributario, aun siendo conocedor de que los funcionarios no contaban con la autorización del delegado, prestó en todo momento consentimiento para la estancia y permanencia de los actuarios en el local, extremo del que se dejó constancia debida en la diligencia firmada tanto por obligado tributario como por su representante.

Debemos concluir que, al existir consentimiento expreso y libremente manifestado tanto por parte de las personas que se encontraban en el local, de la empleada del obligado tributario, de este último y de su representante; resultaba innecesaria la autorización del Delegado. Pero además, tal consentimiento expreso otorgaría asimismo validez a la entrada en el hipotético supuesto de que tal local hubiera tenido el carácter de protegido constitucionalmente.

Procedemos en consecuencia, a rechazar las alegaciones del reclamante y a confirmar la licitud de la actuación inspectora en este sentido.

### **Decimoprimer:**

En el siguiente apartado de sus alegaciones, el reclamante plantea que la inspección ha tratado de soslayar la imposibilidad de regularizar ejercicios anteriores al 2005, ya prescritos, en los que se realizaron materializaciones de inversiones vinculadas a la RIC, mediante la ficción de que el motivo de regularización es el incumplimiento del requisito de mantenimiento de la inversión. Así, entiende que tal regularización es imposible, ya que en caso de existir un incumplimiento, no sería del requisito de mantenimiento de la inversión, sino de su materialización. En escrito complementario de alegaciones presentado en fecha 17 de mayo de 2013, aluden a sentencia del Tribunal Supremo de 19/02/2013 sala de lo contencioso, sección 2,<sup>a</sup> (recurso n.º 444/2010)

Centrando la cuestión polémica, la Inspección estima que se puede regularizar el incumplimiento del requisito de mantenimiento de la inversión, con independencia de que el relativo a su materialización se hubiera regularizado o no a tiempo de ello. Frente a ello el interesado considera que en realidad lo que la Inspección está haciendo es regularizar la falta de materialización, y para evitar la prescripción está puenteando el verdadero incumplimiento.

En interpretación del artículo 27, apartados 4, 5 y 8 de la Ley 19/1994, este TEAC ha venido sosteniendo que tratándose todos ellos, dotación, materialización y mantenimiento de la inversión, de requisitos que han de cumplirse para el goce del incentivo fiscal, cabe la regularización de cada uno en caso de incumplimiento, respetando naturalmente los plazos de prescripción que a cada uno de ellos afecte; pero sin que tampoco la

circunstancia de no haber procedido a regularizar el anterior impida entrar en la comprobación del requisito que aún se halla en plazo de regularización.

En este sentido cabe citar las Resoluciones de este Tribunal de 2 de abril de 2014 (RG 526/2013), de 6 de febrero de 2014 (RG. 2023/2012 y acumuladas), y 13 de abril de 2011 (RG. 2525/10, en recurso interpuesto por el Director del Departamento de Inspección). En esta última se determinó, estimando las pretensiones actoras, respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

*“Sostiene el recurrente que el disfrute del beneficio fiscal en que consiste la RIC, conforme a su regulación por el art. 27 de la Ley 19/94, conlleva una serie de fases concatenadas y sucesivas: la dotación de la RIC, su materialización mediante la efectiva inversión y el mantenimiento de la inversión durante cierto plazo, estando cada una de estas fases sujeta al cumplimiento de una serie de obligaciones y requisitos. Que al estar prescrito el ejercicio 1997 en que se materializó (incorrectamente según la Inspección) la dotación a la RIC de los ejercicios 1994 y 1995 cuando se inició el procedimiento inspector el 21-3-06, la declaración impositiva presentada por G..... por dicho ejercicio 1997 resulta definitiva, inatacable, por lo que no puede ser objeto de comprobación inspectora. Pero que tal hecho no impide en absoluto la comprobación del requisito del mantenimiento de la inversión durante el periodo de cinco años exigido por el art. 27.5 de la Ley 19/94, requisito desde luego incumplido en el ejercicio 2001 en el que se enajenaron los inmuebles adquiridos en 1997 objeto de la materialización de las dotaciones a la RIC de los ejercicios 1994 y 1995.*

*Afirma el recurrente que, constituyendo la prescripción un instituto derivado del principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 de nuestra Constitución, la incorrecta materialización de la RIC en el ejercicio 1997 no puede ser regularizada por la Administración Tributaria y debe quedar firme; pero que procede por tanto, conforme al art. 27.5 de la Ley 19/94, exigir el cumplimiento del subsiguiente requisito del mantenimiento de la inversión.*

*Tal criterio es el seguido por los pronunciamientos parcialmente transcritos en el escrito de alegaciones: La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 18-11-04 (rec. 45/2003), que si bien se refiere a las fases de dotación y materialización de la RIC resulta trasladable a las fases de materialización y mantenimiento de la inversión. La Sentencia de 27-10-05 del TSJ de Canarias, si bien se refiere a la deducción por inversiones. Y el mismo criterio se sostiene por este TEAC en resolución de 10-9-09 (R.G. 5899/08).*

*En efecto, este TEAC en el Fundamento de Derecho Tercero de la citada resolución de 10-9-09, decía:*

*“Y a esto se ha limitado la actuación inspectora ya que al comprobar en los periodos 2002 y 2003 los beneficios fiscales derivados de la Reserva se ha centrado en el cumplimiento en esos ejercicios de los distintos requisitos que le son exigibles a la reservas existentes, ya sea la dotada en el mismo ejercicio, o las dotadas con anterioridad pero para las que se mantienen una serie de obligaciones o requisitos como son la materialización de la reserva y el mantenimiento de las inversiones en que se materializó la reserva. Estos requisitos están concatenados en el tiempo, y el incumplimiento de cualquiera de ellos determina la necesidad de regularizar en el ejercicio en que se produce dicho incumplimiento, según el apartado 8 del artículo 27, integrándose en la cuota del ejercicio en que se produce el incumplimiento las cantidades deducidas. No cabe aceptar como pretende el recurrente que la Inspección se excedió en la comprobación porque ésta no se refirió a la dotación o materialización de las reservas en otros ejercicios distintos de los comprobados sino únicamente al cumplimiento de todos los requisitos referidos a la Reserva para inversiones en Canarias en los ejercicios comprobados, 2002 y 2003, con todos sus efectos.*

*Por otro lado tampoco cabe aceptar como pretende el recurrente que para comprobar el requisito de mantenimiento de la reserva y de mantenimiento de los bienes en los que materializó la misma es necesario previamente haber comprobado el requisito de la dotación a la reserva y de la materialización de la misma, porque la norma no lo establece y porque para comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos a una Reserva habría que comprobar necesariamente los cinco ejercicios asociados a la misma, lo que implicaría tener que mantener una comprobación permanente de los obligados que dotas la Reserva o bien no poder comprobarla.”*

El incumplimiento de cualesquiera de tales requisitos implica, conforme al apartado 8 del reiterado art. 27, la pérdida del beneficio fiscal, y en el presente caso, no habiéndose regularizado voluntariamente conforme a dicho precepto, y siendo firme la declaración impositiva de 1997 por prescripción de la acción liquidatoria de la Administración cuando se inició el procedimiento inspector, y asumido por tanto en firme el compromiso de mantenimiento de la inversión materializada en 1997 durante el plazo de cinco años, procede regularizar las dotaciones a la RIC de 1994 y 1995 al incumplirse en el ejercicio 2001 el referido requisito de mantenimiento de la inversión por haberse enajenado en dicho ejercicio los inmuebles que materializó aquélla.

*Procede en consecuencia estimar el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de IFT y anular la resolución del TEAR impugnada en cuanto a la estimación parcial que realiza respecto del ejercicio 2001.”*

La resolución de este TEAC de 10-09-2009 (RG 5899/08) que parcialmente transcribe la RG. 2525/2010 ha sido confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 02-06-2010 (rec. n.º. 218/2009).

Así las cosas, como ya hemos manifestado a lo largo de la presente resolución en reiteradas ocasiones, la dotación a la RIC es un beneficio fiscal y por ello es importante el cumplimiento de los presupuestos establecidos en la Ley para su disfrute. De acuerdo con lo anterior, podemos comprobar que, en efecto no ha quedado acreditado por el interesado el mantenimiento de inversiones en activos aptos para materializar la RIC, por lo que correspondiendo al contribuyente la carga de la prueba del derecho que se reclama, no podremos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Conviene añadir a lo expuesto que, de no entenderse de este modo, se haría de mejor condición al contribuyente que no materializa en activos aptos que al que sí lo hace y posteriormente incumple el plazo de mantenimiento. El incentivo fiscal se articula en la norma sobre tres condiciones (dotación, materialización y mantenimiento de la inversión, cada una con sus específicas exigencias), de modo que merced al incumplimiento del segundo requisito –materialización- (hablando en términos de sucesión temporal), se está permitiendo también incumplir el tercero –mantenimiento- que, en cambio, al que ha cumplido la materialización sí se va a exigir; y además con el agravante de que el que incumple el requisito de materialización obtiene el efecto positivo de adelantar el cómputo del inicio del plazo de prescripción. Así pues, ha de rechazarse la pretensión de la reclamante en este punto.

Por último, en cuanto a los pronunciamientos del Tribunal Supremo, sala de lo contencioso administrativo, sección 2ª; hemos de considerar el de fecha reciente, 16 de marzo de 2015, en que estima el recurso de casación para la unificación de doctrina 2598/13 interpuesto por la Administración General del Estado contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de fecha 30/03/2013. En el Fundamento segundo de dicha sentencia se afirma:

“Lleva razón el abogado del Estado cuando expresa que las diferencias fácticas entrambos supuestos resultan irrelevantes a los efectos de este recurso de casación para la unificación de doctrina. En el caso abordado por la sentencia (JT 2013, 638) recurrida no se materializó la inversión en el plazo indicado, mientras que en la de contraste sí que tuvo lugar, pero estando en discusión si eran hábiles los bienes en que se realizó, a la luz del repetido artículo 27.4 de la Ley 19/1994. Este dato diferencial no rompe la igualdad sustancial entre los dos casos a los efectos de las doctrinas confrontadas y de despejar la incógnita que se encuentra en la base de las mismas: ¿con ocasión de comprobar ejercicios no prescritos cabe investigar si se materializó la dotación o lo fue en inversiones admitidas por la norma aun cuando ya estuviera prescrito el ejercicio en que expiraba el plazo para realizarlas? “

Y en el Fundamento Tercero se concluye:

“En efecto, la RIC constituye un específico beneficio fiscal que se estructura temporalmente en distintas fases, en cada una de las cuales el sujeto pasivo que aspira a acogerse al mismo ha de cumplir con ciertas cargas y condiciones. Tiene que dotar la reserva en un ejercicio (artículo 27, apartados 1 y 2), dotación que debe materializar en determinadas inversiones, realizándolas en el plazo de tres años desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al periodo en que practicó la dotación (artículo 27.4). Ha de mantener la inversión durante otros cinco años, a cuyo efecto la reserva deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado, siendo indisponible en tanto que los bienes en que se materializó tengan que permanecer en la empresa (artículo 27, apartado 5, en relación con el 3). La inobservancia de cualesquiera de las anteriores obligaciones, en particular, la disposición de la reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes de las previstas en la norma, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que se diera el incumplimiento de las cantidades que en su día justificaron la reducción de la misma (artículo 27.8), reducción que tiene lugar en el ejercicio de la dotación (artículo 27, apartados 1 y 2).

Esta estructura de la RIC supone que el beneficio, que se refleja en la reducción de la base imponible del ejercicio en que se practica la dotación, no se consolida hasta que se cumplan todos los requisitos a que queda supeditada su operatividad: la materialización de la inversión en el plazo de tres años desde la dotación y en bienes aptos para ello conforme a lo dispuesto en el artículo 27.4, así como el posterior mantenimiento de la inversión durante cinco años, en virtud de lo dispuesto en el apartado 5 del mismo precepto. En otras palabras, la ventaja fiscal que se reconoce al sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades esta sometida a los indicados requisitos, como conditio sine que non. Por ello, si se incumple alguno de ellos, el legislador ha querido que en el ejercicio que se constate la inobservancia se incremente la base imponible en la suma en que fue reducida en el periodo impositivo en que indebidamente se aplicó la dotación, habida cuenta del posterior desarrollo de los acontecimientos.

Ya hemos dicho [ sentencia de 10 de diciembre de 2012 (RJ 2012, 11087) (casación 793/11 , FJ 3º), recordando la de 28 de junio de 2012 (RJ 2012, 7578) (casación 2037/10 , FJ 3º), en la que nos remitimos a lo dicho en la de 7 de julio de 2011 (RJ 2011, 6233) (casación para la unificación de doctrina 235/07 , FJ 4º)] que del artículo 27 de la Ley 19/1994 (RCL 1994, 1931) se desprende que, para la consolidación del beneficio fiscal, resulta necesario que el sujeto pasivo cumpla los requisitos de constitución de la reserva mediante dotación,

mantenimiento y materialización de la misma y permanencia de la inversión, además de figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado.

Así las cosas y tratándose de la liquidación de ejercicios en los que se ha aplicado la RIC, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria debe iniciarse el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación ( artículo 67.1, segundo párrafo de la misma Ley) del impuesto sobre sociedades del ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquel en el que se practicó la dotación, pues sólo en dicho momento se consolida definitivamente el beneficio fiscal en cuestión.

Carece de toda lógica que se puede consolidar por prescripción la RIC dotada cuando la inversión ni siquiera se materializó y que no quepa hacerlo cuando sí lo fue, expirando el plazo de materialización al mismo tiempo en ambos casos, con el argumento de que en el segundo supuesto la inversión materializada no ha sido mantenida después durante el tiempo legalmente exigido. A este inaceptable resultado exegético conduce, precisamente, la doctrina sentada por la sentencia (JT 2013, 638) recurrida, en la que partiendo de la ficción de la "estancueidad" de las dos fases temporales que cabe apreciar para el mantenimiento del beneficio fiscal, cuando examina la posibilidad de que la Administración tributaria compruebe el cumplimiento de los requisitos legalmente previstos a tal efecto, se acepta, por efecto de la prescripción, no sólo que la RIC dotada se materializó en plazo, aun cuando no se hizo, sino que además se mantuvo la inversión durante cinco años, a sabiendas de que ni siquiera existió.

(...)

Con esta doctrina no se autoriza a liquidar un ejercicio respecto del que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo con ocasión de la inspección de uno respecto del que tal derecho no se ha extinguido. Tan sólo se autoriza a la Administración, porque así lo ha querido el legislador, a comprobar, al tiempo de liquidar un ejercicio no prescrito, si el sujeto pasivo satisfizo todos los requisitos a los que quedaba condicionada la efectividad de un beneficio fiscal aplicado en el ejercicio prescrito, obteniendo las consecuencias pertinentes para liquidar el que no lo estaba (véase el artículo 27.8)."

#### **Decimosegundo:**

En su siguiente alegación, el reclamante plantea que las liquidaciones contienen un concepto cuya exigencia es absolutamente improcedente: los recargos, sin que se arroje ni en las actas ni en las liquidaciones ninguna pista acerca de su origen. Entiende el recurrente que, toda vez que no se ha producido ninguna presentación extemporánea de declaraciones ni obviamente pueden tratarse de recargos del período ejecutivo, resulta contraria a derecho la inclusión de tales importes en la deuda exigida.

En la página 49 del acuerdo de liquidación A... que contiene la regularización por IRPF de los ejercicios 2005 y 2006, tras los cálculos de la cuota del acta, se refleja textualmente:

*"(\*) Donde dice recargo art. 27.2 LGT debe leerse Intereses por regularización de RIC dotada en ejercicios anteriores. Se incluyen como recargos en la aplicación informática para evitar el cálculo de intereses de demora sobre intereses (anatocismo) según doctrina reiterada del Tribunal Económico Administrativo Central".*

Idéntico texto aparece reflejado en la página 54 del acuerdo de liquidación A... que contiene la regularización por IRPF de los ejercicios 2007 y 2008.

Por lo tanto, a la vista de lo expuesto, no procede sino desestimar la alegación del reclamante también en este punto.

#### **Decimotercero:**

Toda vez que, de acuerdo con lo expuesto, resulta confirmado que los rendimientos obtenidos por el obligado tributario derivados del arrendamiento de su patrimonio se califican fiscalmente como rendimientos de capital inmobiliario, en lugar de rendimientos de actividad económica como había declarado el contribuyente; el reclamante cuestiona la corrección de las amortizaciones calculadas por la Inspección. En concreto, aprecian un error en el cálculo de las amortizaciones computadas por el **edificio de CB...**, ya que todo el coste de construcción activado (391.179,79 euros) corresponde al valor de la construcción, sin incluir el valor del suelo. Sin embargo, la Inspección calcula la amortización sobre el resultado de aplicar al coste de las obras el porcentaje que según los recibos de IBI corresponde a la construcción.

Ante esta alegación, ya planteada ante el inspector jefe, en los acuerdos de liquidación se señala:

*"Respecto al coste del edificio CB... contabilizado por un importe total de 391.179,79 euros no consta en la documentación incorporada al expediente el desglose del coste del suelo y de la construcción. De hecho en las*

*propias alegaciones ahora presentadas no se cuantifica, como sí se hace para el edificio s..., cuál sería a juicio del contribuyente el valor de adquisición del solar. En la contabilidad aportada no se desglosa tal importe dentro de la cuenta Construcciones y tampoco existe documentación adicional incorporada que detalle el citado desglose. Por lo que, en aplicación del artículo 23 de la Ley IRPF y 14.2 a) del Reglamento que la desarrolla, al no conocer el valor del suelo, entiendo esta Jefatura que es correcto el cálculo contenido en el acta tomando la proporción de los valores catastrales.”*

En efecto, el artículo 13.2.a) del RD 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (y, con idéntica redacción el 14.2.a) del RD 439/2007, de 30 de marzo por el que se aprueba el Reglamento del IRPF) establece:

Artículo 13. Gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario.

1. Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

2. Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

a) Tratándose de inmuebles: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el cómputo el del suelo.

Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

Por lo tanto, aun cuando el reclamante plantea que la base activada no incluye ningún valor del suelo; sin embargo, no aporta ninguna documentación que cuantifique el valor de adquisición del solar, ni que indique en qué partida contable figura registrado el mismo, ni presenta justificante alguno que acredite que tal valor pueda resultar cero; ni tampoco presenta ninguna prueba de que la cuantificación que propone se corresponde con una efectiva depreciación del inmueble. En consecuencia, procede rechazar las pretensiones del obligado tributario en este punto, confirmando los cálculos efectuados por la Inspección, que resultan conformes con lo establecido en la normativa para tales supuestos.

#### **Decimocuarto:**

En el último apartado de su escrito de alegaciones, el reclamante cuestiona la procedencia de las sanciones impuestas, tanto por ausencia de elemento objetivo como por falta de motivación de la culpabilidad en los acuerdos de imposición.

A juicio del recurrente, no concurre en este caso el elemento objetivo de falta de ingreso. Sin embargo, tal como se ha expuesto a lo largo de los anteriores fundamentos de derecho, este Tribunal ha desestimado todas sus pretensiones en este sentido.

Pasemos por lo tanto, a analizar si ha quedado acreditada en el acuerdo de imposición de sanción, la existencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario.

El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico-fiscal. De este modo, el artículo 183.1 de la actual LGT, Ley 58/2003, establece:

*“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.”*

De lo expuesto se desprende que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple. Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia, cuya esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma que, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública. La negligencia, por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo en forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que *“la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales”* (Resolución de 21 de octubre de 1987, entre otras), doctrina consolidada por el Tribunal Supremo y respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990, al entender

que en esta materia resulta aplicable el principio de culpabilidad que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente. En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

A este respecto, el artículo 179 de la Ley 58/2003, relativo al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, ha recogido en su apartado 2, una serie de supuestos en los que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria: a) *Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.* b) *Cuando concorra fuerza mayor.* c) *Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma.* “d) *Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados.*”

Esta ha sido desde antaño la línea del Tribunal Supremo que, en Sentencia de 19/12/1997, matizaba que: *“...para que tal doctrina resulte viable y aplicable es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. No basta pues que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad.”* Y más recientemente, en el mismo sentido, la sentencia de 6/06/2008, recaída en el recurso para unificación de doctrina nº 146/2004.

#### **Decimoquinto:**

Una vez expuesto lo que antecede y del examen del expediente se desprende que en el presente caso los acuerdos sancionadores aquí impugnados recogen ampliamente los antecedentes del caso, partiendo de los hechos recogidos en las actas de disconformidad incoadas al interesado; y concretamente en relación al elemento de culpabilidad, detallando minuciosamente la valoración otorgada al comportamiento del reclamante (en las páginas 9 a 17 del acuerdo A... por los ejercicios 2005 y 2006; y en las páginas 10 a 17 del acuerdo A... por lo que hace a los ejercicios 2007 y 2008). Algunos fragmentos especialmente significativos, entre otros, que se reflejan en los acuerdos sancionadores:

*“Por tanto, se ha comprobado que el sujeto pasivo no desarrolla en dicho local actividad de arrendamiento alguna, habiéndose utilizado para otros fines y simulando por tanto el destino del mismo; una vez iniciadas las presentes actuaciones inspectoras el obligado tributario trató de aparentar la realidad del destino simulado, apariencia que ni siquiera ha mantenido tras la personación de la Inspección en el mismo”*

*“El hecho de que el obligado tributario se encontrara enfermo en los días del seguimiento, según se alega, y que por ese motivo acudía la supuesta empleada a su domicilio, no puede en sí mismo desvirtuar el conjunto de pruebas incorporadas al expediente. En concreto, si toda la gestión de los arrendamientos era realizada por la “Bolsa de vivienda Joven y Vacía” tal y como se ha reconocido, carece de contenido el puesto de trabajo supuestamente realizado por la empleada en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles.”*

*“Ello unido a la evidente falta de afectación del local declarado como afecto a la actividad de arrendamiento llevan a esta Jefatura a la indubitada conclusión de que los supuestos requisitos de empleo y local eran artificiosos y simulados por el sujeto pasivo para aparentar el ejercicio de una actividad económica inexistente con el único objetivo de aplicar un incentivo fiscal improcedente”*

*“Que este resultado ha exigido una labor investigadora por parte de la administración para poder determinar correctamente la cuota correspondiente al impuesto comprobado, situación que no hubiera sido descubierta y corregida sin la actividad comprobatoria por parte de la Inspección.”*

Este Tribunal comparte plenamente los argumentos expuestos en los acuerdos sancionados: no puede apreciarse sino una voluntad claramente defraudatoria, habiendo sido precisa una actuación inspectora para ponerla de manifiesto.

Visto lo argumentado, procede desestimar las alegaciones del interesado sobre la falta de acreditación de culpabilidad en los acuerdos, resultando plenamente satisfecha la obligación que en este ámbito se impone a la Inspección de los Tributos de motivar y exteriorizar las razones que le llevan a concluir que la actuación del sujeto pasivo en este extremo es merecedora de sanción pues del análisis de la actuación del contribuyente y de los ajustes efectuados por la Inspección y confirmados por este Tribunal se desprende que no concurre ninguna de las circunstancias excepcionales tales como dudas razonables de interpretación, jurisprudencia titubeante y laguna normativa que, tradicionalmente, son admitidas como causas de exoneración de responsabilidad.

Por último, aprecia el reclamante que su conducta no es constitutiva de infracción tributaria, toda vez que no existido ocultación de datos en su conducta. Olvida el interesado que en los propios acuerdos de imposición de sanción se califican las infracciones cometidas como leves, aunque las bases de la sanción superan los 3.000 €, al entender que no concurre ocultación.

En este sentido, recordemos lo establecido en la Ley 58/2003 (LGT) que en su artículo 184.2 dispone *que "...se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria..."*; y RD 2063/2004, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (RGS), que en su artículo 4 *"Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor"*.

Efectivamente no se aprecia ocultación en la conducta del obligado tributario; por lo que resulta correcta la calificación otorgada a la infracción tributaria en el acuerdo ahora objeto de recurso; sin embargo, ello no es ninguna causa de exclusión de responsabilidad por comisión de infracción tributaria. Conviene recordar la sentencia nº 900/2006, de 8 de junio de 2006, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. n.º 548/2003), que en relación a la culpabilidad de la conducta, señala: *"no existiendo necesariamente ocultación, sino una planificación fiscal de conjunto que tiende a minorar el coste tributario del grupo y de sus socios"*.

Por todo lo expuesto, no cabe estimar la presente alegación.

Por cuanto antecede:

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala en el día de la fecha,

**ACUERDA:**

desestimar la reclamación interpuesta nº 6320/2011, confirmando los acuerdos impugnados.

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