

BASE DE DATOS NORMACEF

Referencia: NFJ059623

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de septiembre de 2015

Vocalía 2.^a

R.G. 2929/2012

SUMARIO:**IS. Deduciones por inversiones e incentivos. Reinversión de beneficios extraordinarios.**

Certificaciones de obra. En el caso que se analiza, dos son las causas por las que la Inspección rechaza esta reinversión: la ausencia de afectación al ejercicio de actividad económica y su no puesta a disposición en el ejercicio. Comenzando por la primera, es claro y reiterado el criterio del Tribunal en el sentido de exigir que a efectos de deducción por reinversión tanto el bien transmitido como aquél en que se materializa la reinversión han de estar afectos a una actividad económica. Así las cosas, no discutiendo el contribuyente el hecho de que no cumple en el ejercicio objeto de comprobación los requisitos para que su actividad de arrendamiento de inmuebles sea calificable como de actividad económica no cabrá sino confirmar lo actuado por la Inspección al respecto. Respecto de la segunda cuestión, se centra la controversia en determinar en qué momento debe entenderse realizada la reinversión, momento que la Inspección sitúa en el ejercicio 2007 puesto que si bien el solar se adquirió en el ejercicio comprobado - 2005- y se construyó durante el mismo, la cédula de habitabilidad no se otorgó hasta el 31/12/2007. Pues bien, podemos determinar que cuando en las condiciones contractuales se establezca que las certificaciones de obra suponen la entrega de las unidades de obra ejecutadas y se pruebe que cada unidad de obra certificada se ha afectado efectivamente a la actividad económica, dichas certificaciones determinarán la puesta a disposición de esa unidad de obra, a los efectos del art. 42 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), entendiéndose por tanto que cada certificación de obra es apta para la materialización de una parte de la inversión, considerándose que la entrada en funcionamiento se produce con la correspondiente licencia de primera ocupación. En el caso que nos ocupa, no habiendo quedado recogido en las condiciones contractuales que las certificaciones de obra suponían la entrega de las unidades de obra ejecutadas y no habiendo sido afectada cada unidad de obra certificada a la actividad económica del obligado tributario, cuestión que no es discutida por el contribuyente, el Tribunal desestima las pretensiones actoras en este punto al no haber tenido lugar la puesta a disposición del inmueble en cuestión en el ejercicio 2005, sin perjuicio de que lo pueda ser en ejercicios posteriores. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 68, 104, 105, 141, 150, 159, 213, 240 y 249.

RD 939/1986 (RGIT), arts. 31 y 31.bis.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 13, 14, 19, 26, 27, 42, 61 y 106.

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

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a fecha 10 de septiembre de 2015, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto el recurso de alzada interpuesto por la entidad **Pxxxx, SA** con CIF:....., y en su nombre y representación D. José M....., con NIF:..... y domicilio a efectos de notificaciones en C/ C....., n.º....., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 24-02-2012, relativa al expediente 28/14400/2009 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 06-05-2009 se dictó Acuerdo de liquidación (definitiva) por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid por el concepto tributario y ejercicio antes indicados, derivado del acta de disconformidad número A02-....., incoada en el seno del procedimiento iniciado (con alcance parcial que posteriormente sería ampliado a general) respecto a la entidad Pxxxx, SA (Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005), notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 14-05-2009 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 28-03-2007.

La entidad **Pxxxx, SA** presentó autoliquidación por el período impositivo objeto de comprobación con los siguientes importes:

EJERCICIO	BASE IMPONIBLE	LÍQUIDO A INGRESAR
2005	10.273.623,97	850.426,39

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa los siguientes:

Ejercicio	BI	Líquido a ingresar	Importe ingresado	Cuota	Intereses demora	Deuda tributaria
2005	14.401.071,81	2.307.204,01	850.426,39	1.456.777,62	152.951,67	1.609.729,29 □

En cuanto a la actividad desarrollada por la entidad **Pxxxx, SA**, constituida el 31-03-1998, la misma se encontraba clasificada en los epígrafes 861.1 "ALQUILER DE VIVIENDAS y 849.9 "OTROS SERVICIOS INDEPENDIENTES NCOP" del IAE.

Segundo.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

Mediante escritura pública de fecha 25-01-2005 transmitió el obligado tributario a la entidad **PIG, S.A.** las acciones que poseía de la entidad **TD, SA (TD, SA)** por importe de 15.379.825,00 €.

Dicha transmisión tenía su origen en un contrato con opción de venta de fecha 08-08-2002 por el que **PIG, S.A.** se comprometía a comprar a **Pxxxx, SA** la totalidad de las acciones que ostentara de TD, SA, ejercitando **Pxxxx, SA** la citada opción con efectos de 01-01-2005.

En la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2005 dotó el contribuyente una provisión de 3.812.080,35 € debido a que, según manifestaciones del interesado, el precio de venta de las acciones podía verse modificado al alza o a la baja en función del resultado económico que **TD, SA** tuviera en los ejercicios 2003, 2004 y 2005.

A juicio de la Inspección no procede la deducibilidad de la provisión dotada al no permitir el artículo 13 del TRLIS la deducibilidad de las dotaciones para la cobertura de riesgos posibles.

Durante el ejercicio 2005 realizó el obligado tributario diversas adquisiciones por un importe total de 15.397.408,50 € encontrándose dentro de las reinversiones efectuadas, las siguientes:

- Solar sito en **M...** y certificaciones de obra de construcción: 1.366.769,32 €.

A juicio de la Inspección no procede admitir el citado solar sito en **M...** como elemento válido a efectos de la aplicación de la deducción por reinversión al no haber estado afecto el mismo a una actividad económica, habiendo tenido lugar además su puesta a disposición en el año 2007 según declaración en cédula de habitabilidad de fecha 31-07-2007.

- Inmuebles sitios en **Md....**: 3.300.832,28 €

A juicio de la Inspección no procede admitir estos inmuebles como elementos válidos a efectos de la aplicación de la deducción por reinversión al no haber estado afectos los mismos a una actividad económica.

- Determinada Factura en concepto de mejora: 103.111,03 €.

A juicio de la Inspección no procede admitir esta factura como válida a efectos de la aplicación de la deducción por reinversión recaer la inversión (mejora) en inmueble no apto a efectos de materialización de la reinversión.

Dedujo el obligado tributario en su declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2005 una serie de gastos en concepto de: "Joyerías" y "Visa Á..." no admitiendo la Inspección su deducibilidad al no estar correlacionados con los ingresos de la entidad.

Tercero.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación interpuso contra el mismo ante el TEAR de Madrid la reclamación económico-administrativa n.º 28/14400/2009 en fecha 09-06-2009.

Cuarto.

Con fecha 20-03-2012 se notificó al interesado la resolución dictada por el TEAR en la que se acordó lo siguiente:

"En virtud de las consideraciones anteriores,

ESTE TRIBUNAL, actuando PRIMERA INSTANCIA, acuerda DESESTIMAR la presente reclamación."

Quinto.

Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR interpuso con fecha 18-04-2012 ante este Tribunal económico administrativo Central recurso de alzada solicitando la anulación de la misma y formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones:

Primera.- Procedencia de la deducibilidad de la provisión dotada con ocasión de la transmisión de las acciones de la entidad **TD, SA** a la entidad **PIG, S.A.** por importe de 15.379.825,00 €.

Segunda.- Validez de la totalidad de los elementos en que se materializó la reinversión a efectos de aplicar la deducción.

Tercera.- Deducibilidad de los gastos en concepto de "joyerías" y "viajes".

Cuarta.- Prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria por exceso de duración tanto del procedimiento inspector como de la tramitación de la reclamación ante el TEAR.

Quinta.-Supletoriamente, aplicación del régimen de sociedades patrimoniales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada por el que el interesado solicita la nulidad de la resolución dictada por el TEAR de Madrid siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las recogidas en el apartado QUINTO del expositivo de los antecedentes de hecho.

Segundo.

De acuerdo con las alegaciones planteadas por el recurrente pasaremos en primer lugar a analizar la referida al cómputo por la Inspección de las dilaciones imputables al contribuyente a efectos de determinar si la misma excedió el plazo de doce meses de duración de sus actuaciones, no sin antes hacer mención a los artículos siguientes:

Artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT):

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

a) El derecho de la Administración, para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación."

Artículo 67 de la LGT:

"El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes normas:

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

Artículo 68 de la LGT:

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

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.”

Artículo 150 de la LGT, en el que se regula el 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.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

(...)

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.”

Artículo 104.2 de la LGT, por el que se regulan los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa:

“(...) 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 su parte, el artículo 31 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante RGIT – aplicable al caso “ratione temporis” a la vista de la fecha de inicio del procedimiento inspector que nos ocupa), regulador del plazo general de duración de las actuaciones inspectoras, determina lo siguiente:

“Las actuaciones de comprobación, investigación y las de liquidación se llevarán a cabo en un plazo máximo de doce meses contados desde la fecha en que se notifique al obligado tributario el inicio de tales actuaciones hasta la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de las mismas, salvo que se acuerde la ampliación de dicho plazo en la forma prevista en el artículo 31 ter de este Reglamento.

A efectos de este plazo, no se computarán las dilaciones imputables al obligado tributario ni los períodos de interrupción justificada en los términos que se especifican en el artículo 31 bis de este Reglamento.”

El artículo 31 bis del RGIT, regulador del cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector, de las interrupciones justificadas y de las dilaciones imputables al contribuyente, señala respecto de lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

“2. A su vez, se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales.

(...)

4. La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse.”

En el caso que nos ocupa señala el Acuerdo de liquidación la existencia de diversas dilaciones en el procedimiento inspector debidas a retrasos en la aportación de la documentación requerida así como a aplazamientos solicitados por el interesado que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria de 17 de diciembre, deben considerarse imputables al contribuyente.

En particular señala la Inspección la existencia de 59 días de dilaciones conforme al siguiente detalle:

MOTIVO DILACIÓN/INTERRUPCIÓN	FECHA INICIO	FECHA FIN	Nº DÍAS □
Retraso en la aportación de la documentación solicitada	08-11-2007	19-11-2007	11
Solicitud aplazamiento	03-12-2007	05-12-2007	2
Solicitud aplazamiento	21-12-2007	29-01-2008	39
Solicitud prórroga plazo presentación alegaciones	29-02-2008	07-03-2008	7
TOTAL DÍAS NETOS			59

Asimismo se hizo constar en el Acuerdo de liquidación:

“Como se indica en el antecedente de hecho primero, las actuaciones inspectoras se iniciaron en fecha 28-03-2007 y en el cómputo del plazo máximo de 12 meses de duración del procedimiento inspector del Art. 150-1 Ley G.T. se han producido las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración de 59 días, incluidos 7 días por petición de prórroga del plazo de presentación de alegaciones al acta. En consecuencia, dicho plazo de doce meses finalizó el 26-05-2008, sin que se haya completado el procedimiento dentro del mismo con la notificación de la correspondiente resolución.

De igual modo, el acta se incoa el día 29-02-2008, sin que se hayan realizado actuaciones inspectoras hasta la fecha de esta resolución, y será pues la próxima actuación la notificación de la misma, por lo que conforme al art. 32-3 del Reglamento de Inspección, R.D. 939/1986, de 25 de abril, las actuaciones inspectoras se entienden interrumpidas de forma injustificada al no haberse practicado durante seis meses seguidos, plazo que venció el 29-08-2008[1].

No obstante, conforme al artículo 66 de la referida Ley, prescribirá a los cuatro años, entre otros derechos, a) el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, plazo que se contará, según el Art. 67, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. Y en el art. 68 indica que el plazo a que se refiere el apartado a) se interrumpirá por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con el conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.

En el presente caso, siendo la extensión y alcance de tales actuaciones el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, el plazo de presentación finalizaba el 26-07-2006, por lo que el de cuatro años de prescripción del derecho a liquidar finalizaría el 26-07-2010, con lo que a fecha de esta resolución está plenamente vigente el

derecho a practicar la liquidación a que se refiere esta resolución, sin que se haya producido la prescripción del Art. 66 de la L.G.T., reanudándose las actuaciones mediante, este acuerdo de liquidación, que a sus vez interrumpirá el plazo de prescripción[2].

En consecuencia, procede regularizar el I. Sociedades del ejercicio de 2005, al no haber existido prescripción.”

Pues bien, en el caso que nos ocupa, el procedimiento inspector se inició con fecha 28-03-2007, si bien, en el Acuerdo de liquidación la Inspección hace referencia a la existencia de 59 días de dilaciones imputables al obligado tributario de manera que, siguiendo los términos previstos en la normativa expuesta, el plazo máximo de finalización del procedimiento se cumpliría, bien el 26-05-2008 (teniendo en cuenta los 59 días de dilaciones), bien el 28-03-2008 (sin tener en cuenta las dilaciones), por lo que habiéndose notificado al obligado tributario el Acuerdo de liquidación con fecha 14-05-2009, habría excedido la Inspección en cualquier caso el plazo máximo de resolución aludido, si bien, no obstante lo anterior, no se habría producido la prescripción del ejercicio inspeccionado al haberse interrumpido la misma precisamente el 14-05-2009, con anterioridad por tanto al 25-07-2010 (fecha en que habría tenido lugar la prescripción del ejercicio 2005), debiéndose desestimar por tanto las pretensiones actoras al respecto.

En lo que respecta al **cómputo de los intereses de demora** es preciso señalar que de acuerdo con los términos recogidos en el artículo 150.3 de la LGT, arriba expuesto, el incumplimiento del plazo de duración de 12 meses determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

En el caso que nos ocupa dicho incumplimiento se produjo, bien el 26-05-2008 (teniendo en cuenta los 59 días de dilaciones), bien el 28-03-2008 (sin tener en cuenta las dilaciones), habiendo fijado no obstante lo anterior la Inspección en el Acuerdo de liquidación como fecha final del cómputo de intereses de demora el **17-04-2008[3]**, de manera que, llegando a admitir el interesado en su escrito de alegaciones la existencia de 39 días de dilaciones (lo que situaría la fecha de incumplimiento en el **06-05-2008**) no podemos sino confirmar el cómputo de intereses practicado por la Inspección.

Tercero.

Alega asimismo el interesado el exceso de la duración del procedimiento en primera instancia, manifestando al respecto lo siguiente:

“La Reclamación en Primera Instancia se interpuso el 9-6-2009 y, habiéndose formulado las alegaciones el 8-10-2009, la notificación de la Resolución recaída se ha producido el 21-3-2012.

El art. 240.1 LGT establece en un año el plazo de resolución de las reclamaciones económico - administrativo. Sin embargo (computando todos los años como de 365 días), el plazo transcurrido en la primera instancia ha sido muy superior, 1.016 días, lo cual supone otra dilación imputable a la Administración tributaria de 651 días (1.016 - 365).

Por lo tanto, las dilaciones administrativas acumuladas hasta la fecha ascienden a un mínimo de 1.028 días (373 + 651).”

A efectos de resolver la presente controversia es preciso señalar en primer lugar que la LGT distingue perfectamente entre el procedimiento inspector, regulado en los artículos 141 a 159, y el procedimiento de revisión, regulado en los artículos 213 a 249, siendo ambos procedimientos completamente independientes en cuanto a plazos se refiere, no pudiéndose hablar en ningún caso de “*dilaciones administrativas acumuladas*”.

De acuerdo con lo anterior pasaremos a continuación a exponer los hechos acaecidos en el presente caso:

Con fecha 09-06-2009 interpuso el interesado ante el TEAR de Madrid la reclamación económico-administrativa nº 28/14400/2009.

Con fecha 15-09-2009 se notificó al interesado la puesta de manifiesto del expediente.

Con fecha 08-10-2009 presentó el reclamante escrito de alegaciones ante el TEAR.

Con fecha 24-02-2012, notificada al obligado tributario el 20-03-2012, dictó el TEAR resolución desestimatoria de la citada reclamación.

Pues bien, de conformidad con el artículo 66 de la LGT prescribe a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Este plazo se verá interrumpido, en atención a lo expuesto por el artículo 68.1.b) de la LGT, por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos.

Dispuso el Tribunal Supremo en sentencia de 03-12-2009 (rec. nº 6625/2003) lo siguiente:

“...Hemos dicho en las sentencias de 9 de marzo de 2009 (RJ 2009, 2841) (rec. casación unif. de doctrina num. 203/2004) y 28 de octubre de 2009 (rec. 2364/2003) que esta Sala tiene reiteradamente declarado (verbi gratia, en SS de 14 de diciembre de 1996 (RJ 1996, 9299) , 23 de octubre de 1997 (RJ 1997, 8494) , 6 y 13 de noviembre de 1998, 22 de julio de 1999 (RJ 1999, 6143) , 16 de octubre de 2000, 28 de abril de 2001 y 23 de julio (RJ 2002, 7314) y 18 de noviembre de 2002 (RJ 2003, 270) y 2 de junio de 2003 entre otras muchas), que el escrito de alegaciones formulado en vía económico-administrativa produce efecto interruptivo, fundamentalmente porque puede ser considerado una prolongación o concreción en su momento esencial de la reclamación interpuesta --art. 66.1.b) L.G.T .--; en cambio, el escrito de alegaciones a la propuesta de regularización tributaria de la Inspección es un acto perteneciente a las actuaciones de comprobación e investigación desplegadas por la Inspección de los Tributos en el procedimiento de gestión tributaria determinado por las mismas y no por el propio interesado o contribuyente --a diferencia de las producidas en la mencionada vía económico-administrativa, en que la reclamación deriva de la propia voluntad del referido interesado--.

La interrupción de la prescripción se produce por el simple hecho de la presentación de la reclamación y se reproduce cada vez que en ese procedimiento se produzcan acciones administrativas de las que el sujeto pasivo tenga conocimiento formal, que antes del vencimiento total interrumpieran de nuevo el plazo de prescripción.

Aunque la forma más usual de interrumpir la prescripción de los derechos y acciones referidos en el art. 64 de la LGT sea la presentación de una reclamación o recurso, ello no quiere decir, en absoluto, que las demás actuaciones procedimentales que lleven a cabo los recurrentes en las respectivas reclamaciones no puedan interrumpir la prescripción; antes al contrario, hay algunas que tienen mucha más relevancia que la simple presentación del escrito de interposición, como ocurre con el escrito de alegaciones en las reclamaciones económico-administrativas, porque en ellos se formulan las pretensiones y fundamentos de derecho, de modo que son las actuaciones procedimentales más significativas en relación a la prescripción.

Por todo ello, si la entidad recurrente interpuso reclamación económico-administrativa mediante escrito de 29 de abril de 1996, se le puso de manifiesto el expediente para formular alegaciones el 29 de septiembre de 1997 y éstas fueron formuladas por la recurrente, después de solicitar prórroga, el 22 de octubre de 1997, interrumpió la prescripción, comenzando a correr de nuevo, tras la meritada presentación de alegaciones, el plazo de prescripción; si desde el 22 de octubre de 1997 hasta el 20 de septiembre de 2000, data en que se le notificó la resolución del TEAC a la parte, no ha transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años, como efectivamente así es, debe concluirse que no se ha producido la prescripción pretendida.

Asimismo, en sentencia de 29-12-2011 (rec. nº 3596/2009) dispuso el Tribunal Supremo:

“Sobre la base de que habiéndose formulado la reclamación económico-administrativa el 22 de junio de 2001 y notificado su resolución el 22 de julio de 2005, es decir, excedidos los cuatro años, la parte considera que se produjo una prescripción del derecho a liquidar, porque si bien es cierto que en el intermedio se le había dado traslado para alegaciones el 17 de abril de 2003, que evacuó el siguiente día 30 del mismo mes y año, sin embargo considera que este trámite no tuvo eficacia interruptiva de la prescripción por haberse ofrecido pasado el año previsto en el artículo 64.1 del Real Decreto 391/96 (RCL 1996, 1072, 2005).

A igual alegación contestamos en nuestra citada sentencia de 14 de diciembre de 2011 (JUR 2012, 1827) en el sentido desestimatorio que ahora ratificamos:

<<Reconocida por la propia parte la jurisprudencia de esta Sala que atribuye al escrito de alegaciones del reclamante en las reclamaciones económico-administrativas efecto interruptivo de la prescripción, tal efecto se produce aunque se haya superado el plazo del año que el artículo 64.1 RPREA (RCL 1996, 1072, 2005) establece para la terminación de la reclamación, ya que el incumplimiento de dicho plazo determina exclusivamente el efecto que señala el artículo 104.1 del propio Reglamento, esto es, que "el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente al en que debe entenderse desestimada". La posibilidad que contempla la recurrente de que si no se admitiese su tesis se podría mantener el procedimiento hasta otros cuatro años, cae dentro de lo que es propio del instituto de la prescripción y de la figura de la interrupción en todos los órdenes jurídicos>>

El criterio reseñado viene avalado por una reiterada jurisprudencia, de la que son expresión, entre otras, las sentencias de 30 de junio de 2004 (RJ 2004, 6004), de 19 de septiembre de 2007 (RJ 2007, 6304) y de 26 de octubre de 2009 (RJ 2009, 7649).”

En el supuesto que aquí nos ocupa podemos comprobar que existen diversas actuaciones interruptivas de la prescripción con posterioridad a la presentación del escrito de interposición ante el TEAR siendo la última de

ellas documentada en el expediente la de **08-10-2009**. El día **20-03-2012**, en que se notifica la resolución, no había transcurrido el plazo de cuatro años desde la última actuación con efectos interruptivos por lo que debe desestimarse la presente alegación, habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal, entre otras, en resolución de 11-09-2014 (RG 3370/12).

En relación a los intereses, de acuerdo con los términos recogidos en el artículo 240.2 de la LGT, transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se hubiera acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de la citada Ley.

Cuarto.

Respecto de las cuestiones de fondo alega en primer lugar el interesado la procedencia de la deducibilidad de la provisión dotada con ocasión de la transmisión de las acciones de la entidad **TD, SA** a la entidad **PIG, S.A.** por importe de 15.379.825,00 €, manifestando al respecto lo siguiente:

“...Contrariamente a lo que se aduce en la Resolución de Primera Instancia, en el caso presente no se trata de que se haya percibido un precio que cabe la posibilidad, con mayor o menor probabilidad, de que sufra rectificaciones o ajustes en el futuro como consecuencia de contingencias a cargo de, o asumidas por, la parte vendedora. La realidad es que se ha percibido un importe "a cuenta" de un precio que se conocerá con certeza en un momento futuro, por lo que existe la certeza, no la probabilidad, de que el precio será otro, puesto que otro será su procedimiento de determinación, y que ello no constituye un riesgo sino lo característico de una situación en la que el precio está todavía indeterminado (puede ser oportuna una nueva lectura del art. 1447 C.c. antes reproducido).

(...)

-Al producirse la entrega se entiende obtenido el ingreso correspondiente a la operación

(...)

-Existe la certeza de que el precio no coincidirá con el anticipo, salvo por pura casualidad.

-Con criterio de prudencia, el Vendedor podría haber considerado provisionalmente como precio el que en la fórmula de determinación se menciona como "precio mínimo", pero sin embargo, consideró el inicialmente calculado por el experto encargado, por conocerlo con anterioridad a la presentación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2005.

(...)

Lo que es evidente es que no sólo el "anticipo" no es coincidente con el "precio", especialmente en el caso planteado, y que la mejor información disponible sobre el mismo en el momento de preparación de la autoliquidación del IS era de 11.567.744,65 euros, por lo que hubiese sido una grave irregularidad declarar una renta distinta.

(...)

- que la Administración tributaria no ha practicado, como hubiera debido, la regularización correspondiente al ejercicio 2007;

(...)

Disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación dictado:

El art. 13-1 del TRLIS (R.D.L. 04/2004) dispone que "No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables" si bien, en el apartado 2 se plantea, entre otras, la excepción de la deducción de dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivada de indemnizaciones o pagos pendientes o debidamente justificados cuya cuantía no este definitivamente establecidas.

A su vez el art. 19 referente a la imputación temporal de ingresos y gastos establece en su apartado 1 que los mismos se imputaran en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y

servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros, y en el apartado 3 indica que los ingresos y gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en el apartado anterior, se imputaran en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dicho apartado.

De la descripción de la operación y documentación anexa a las alegaciones, resulta que es un contrato de compraventa de acciones donde se fija un preciprovisional como anticipo y el precio definitivo se fijará en el futuro en función de ciertos parámetros, contenidos en la cláusula 3.1, datos que se conocerán necesariamente en el año 2006, con posterioridad al cierre del ejercicio 2005 de TD, SA. Pero en el momento de la firma del contrato se fija un precio provisional, que se anticipa, es decir se abona a cuenta del definitivo, precio definitivo que podrá ser modificado al alza o a la baja sobre el provisional, y con ciertos límites, en función de aquel resultado, pudiendo ser la diferencia a favor o en contra del vendedor, y por tanto en contra o a favor del comprador, correlativamente.

Estamos pues en presencia de un riesgo previsible para cada una de, las partes, consistente en la modificación del precio provisional al alza o a la baja, que a su vez podría originar una obligación probable no nacida ni cuantificable en el año 2005. Todo ello se conocerá efectivamente en el año 2006, pues depende del resultado del ejercicio 2005 de TD, SA, y dependen de un informe de un Auditor, lo cual fue encargado en Abril de 2006, a PWC, que entrega un borrador fechado el 30-06-2006, y un informe definitivo el 22-11-2006, pero a su vez aquel resultado es aprobado por la junta General.

A 31-12-2005 aunque pudiera llegar a existir esa posible modificación futura del precio final de venta de las acciones, favorable a una y otra parte del contrato dicha modificación no era exigible ni se conocía en qué sentido ni estaba cuantificada y no puede considerarse que existiera pérdida eventual, gasto o deuda probable. Por tanto es correcta la conclusión de la Actuaría aplicando dicho artículo y no es deducible la dotación por no ser un riesgo previsible a 31-12-2005. Igualmente procede confirmar el criterio de la Inspección consistente en que no es aplicable el art. 13-2 por cuanto a aquélla fecha tampoco existe un litigio pendiente o en curso, en sentido jurídico, como reclamación judicial formalmente planteada. La interesada habla de una reclamación, parece que privada, que se resuelve en abril de 2007 con una escritura pública fijando el precio definitivo en 1.250.000 euros menos que aquel provisional, no los 3.812.080,35, que doto la interesada y dedujo en 2005.

En cuanto a la posibilidad de indemnizaciones o pagos pendientes o debidamente justificados cuya cuantía no estuviera definitivamente establecidas, es evidente que no existe tal indemnización, en cuanto concepto, y tampoco un pago pendiente por cuanto a 31-12-2005 ninguna de las partes podía saber si tenía que pagar o cobrar y cuánto.

En resumen el concepto de diferencia entre el precio provisional anticipado y el precio definitivo a conocer con posterioridad a 31-12-2005, no encaja en ninguna de las excepciones a la no deducibilidad de las provisiones para riesgos y gastos contempladas en el artículo 13-2, y en consecuencia la contabilización como menor precio de la compraventa, en su caso, por diferente valoración de las acciones resultante de los parámetros fijados en el contrato y solo determinable después de 31-12-2005, deberá ser recogida en la base imponible del ejercicio en que se produzca la fijación del precio definitivo.

Es decir en 2005 se cobra el precio fijado en el contrato, como ingreso a efectos del impuesto, sea precio provisional o anticipo a cuenta de uno definitivo, pues ese es el ejercicio del devengo, lo fijado en el contrato. El precio "definitivo provisional", se conoce en 2006 y conforme al contrato sí se podría haber fijado la provisión imputándose al ejercicio de devengo, al ser exigible por el comprador de las acciones, conforme al contrato. En 2007 se fija el definitivo precio final, devolviendo la interesada la diferencia de 1.250.000 a la compradora, con lo que existiría una minoración de la dotación en su día aplicaba con abono a Pérdidas y Ganancias como exceso de tal dotación por esos 1.250.000 euros.

Lo que no puede Admitirse es el eludir los artículos 13 y 19 por el hecho de que antes de finalizar el plazo de declaración del ejercicio 2005, en Julio de 2006, ya se conociera el dato del precio, cosa que no ocurrirá durante todo el ejercicio 2005.

De otra parte, la deducción de una provisión para la cobertura de pagos pendientes cuya cuantía no está definitivamente establecida sería fiscalmente deducible si dichos pagos están debidamente justificados, y esta obligación de pagar una suma a determinar solo queda debidamente justificada y de forma indubitada cuando el hecho generador de aquella se ha producido. Es decir existe de forma cierta la obligación de pago, obligación que ha nacido pero cuya cuantía no está determinada.

En el presente caso y en primer lugar en 2005 no es cierto que vaya a existir un obligación que pago, e incluso puede convertirse en un derecho de cobro, y ello porque el hecho generador de aquella posible obligación aún no se ha producido, ya que tal obligación, de llegar a materializarse como tal obligación de pago, lo será en el año 2006 tras el cierre del ejercicio 2005 y la determinación de los parámetros oportunos por los auditores."

A efectos de resolver la presente controversia pasaremos en primer lugar a exponer los hechos acaecidos en el caso que nos ocupa:

1. Mediante contrato privado de fecha 25-01-2005 transmitió el contribuyente su participación del 50% en la sociedad **TD, SA** de acuerdo con los términos establecidos en un previo contrato de opción de venta de fecha 08-08-2002, recibiendo un importe de 15.379.825,00 €.

El citado contrato disponía en sus apartados 3.1 y 3.2 lo siguiente:

“3.1 Precio de la compraventa:

El precio de compraventa de las Acciones de TD, SA es, con sujeción al Límite Máximo, el resultado de aplicar el 33,33% a siete veces el BAIIDA medio logrado durante los Ejercicios Sociales correspondientes a los años 2003, 2004 y 2005 menos un importe igual al de la Deuda Financiera Neta a 31 de diciembre de 2004 (la deuda financiera neta se estima provisionalmente en -2.916.162 euros).

3.2 Forma de pago:

Las condiciones de pago aplicables serán las siguientes:

(i) El 25 de enero de 2005, el Comprador pagará al Vendedor un Anticipo, equivalente al 95% del Límite Máximo, igual a 15.379.825 euros.

*(ii) Tan pronto como sea razonablemente posible y en ningún caso después de transcurridos 30 días naturales desde que se haya determinado definitivamente el BAIIDA de los Ejercicios Sociales correspondientes a los años 2004 y/o 2005, la diferencia entre el Anticipo ya pagado y el resultado de aplicar el 33,33% a siete veces el BAIIDA medio de los Ejercicios Sociales correspondientes a los años 2003, 2004 y 2005 menos un importe igual a la Deuda Financiera Neta total a 31 de diciembre de 2004 de **TD, SA**, será pagada:*

(A) por el Comprador, si tal diferencia diera lugar a una cantidad positiva, si bien únicamente en la medida en que la diferencia positiva, sumada a cualquier Anticipo ya pagado, no supere el Límite Máximo;

(B) por el Vendedor, si tal diferencia diera lugar a una cantidad negativa, si bien únicamente en la medida en que la diferencia negativa, restada de cualquier Anticipo ya pagado, no dé lugar a que el precio de la Opción de Venta resulte inferior a €9.372.747 (nueve millones trescientos setenta y dos mil setecientos cuarenta y siete euros).”

2. El 30-06-2006 el auditor de la parte compradora, designado para determinar los parámetros y cálculos del precio final, fijó éste en 11.567.744,65 €, lo que supuso una minoración de 3.812.080,35 € sobre el importe recibido por el obligado tributario.

3. El 18-04-2007 se alcanzó un acuerdo final entre las partes fijándose como precio definitivo 14.129.825,00 €, lo que supuso una minoración del anticipo recibido de 1.250.000,00 euros, que el contribuyente reintegró a la parte compradora.

Dispone el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) regulador de la imputación temporal, respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

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

Por su parte el artículo 26 del TRLIS regulador del período impositivo, señala:

“1. El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad.

(...)

3. El período impositivo no excederá de 12 meses.”

Disponiendo el artículo 27 del TRLIS, regulador del devengo del impuesto:

“El impuesto se devengará el último día del período impositivo.”

Y, finalmente, dispone el artículo 13.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RD 4/2004) que

1. No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles:

a) Las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida.

Pues bien, tal y como se hizo constar en el Acuerdo de liquidación, de acuerdo con la declaración presentada por el obligado tributario respecto del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2005, el periodo impositivo de **Pxxxx, SA** se inició el 01-01-2005 siendo la fecha fin del periodo el 31-12-2005, si bien a dicha fecha el valor de las acciones de **TD, SA** no era otro que los 15.379.825,00 € percibidos por el contribuyente de la parte compradora de acuerdo con los términos recogidos en la escritura pública de 25-01-2005 en cuya estipulación SEGUNDA se hizo constar:

“SEGUNDA.- El precio de la referida compraventa será satisfecha por la parte compradora a la parte vendedora en la forma convenida en la cláusula tercera del contrato incorporado.

En este acto, procede la parte compradora a hacer entrega a la parte vendedora, de la cantidad indicada en el apartado (i) de la estipulación 3.2., mediante cheque bancario del cual deduzco fotocopia que doy fe coincide con su original, e incorporo a esta matriz.

Siendo, en efecto, el importe por el que se extendió el referido cheque 15.379.825,00 €; importe éste que debió haber sido consignado por el obligado tributario en la declaración presentada correspondiente al ejercicio 2005, si bien, respecto de la valoración por 11.567.744,65 € efectuada el 30-06-2006 por el auditor de la parte compradora, únicamente procede señalar que tal valoración, de ser correcta, afectaría a la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 pero en ningún caso a la relativa al ejercicio 2005 al haberse realizado con posterioridad al 31-12-2005, esto es, una vez devengado el periodo impositivo, debiéndose desestimar por tanto las pretensiones actoras al respecto.

No pudiéndose tampoco hablar a la fecha de devengo del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, tal y como dice el Acuerdo de liquidación anteriormente transcrito, de la existencia litigio en curso ni deuda pendiente alguna sino de simple riesgo posible por cuanto que a dicha fechas las variables con las que determinar el precio no eran conocidas y, según los términos del contrato, cuando se conocieren podían beneficiar a una u otra parte (comprador o vendedor).

Quinto.

Sin perjuicio de lo anterior señala respecto de esta regularización el recurrente que era obligación de la Inspección el haber comprobado el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007.

Es claro que al tiempo de dictarse el Acuerdo de liquidación que nos ocupa (09-05-2009) el plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de ejercicio 2007 había concluido y que la Inspección tenía pleno conocimiento de lo autoliquidado así como de que la regularización propuesta por el ejercicio 2005 afectaba al ejercicio 2007 (la escritura de 18-04-2007 en la que se pacta el precio definitivo consta en el expediente y a ella se hace expresa referencia en el Acuerdo de liquidación que nos ocupa) toda vez que la provisión por 3.812.080,35 € eliminada por la Inspección en 2005 habría sido aplicada en 2007[4] por el contribuyente por importe de 2.562.080,35 € (3.812.080,35 – 1.250.000,00) siguiendo el criterio del contribuyente[5], en tanto que, de seguirse el criterio de la Inspección, si bien no precedería dotar provisión alguna en 2005, sí que habría que reconocer en 2007 una pérdida (menor precio de venta) de 1.250.000,00.

No consta que la Inspección haya realizado comprobación alguna del ejercicio 2007 ni que el contribuyente haya presentado rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio.

Pues bien, para supuestos como el que nos ocupa tiene asentado este Tribunal Central desde su resolución de 30-06-2011 (RG 3713/09) el criterio siguiente:

Quinto.

En cuanto a la posibilidad, subsidiariamente alegada por la interesada, de deducir en el ejercicio 2004 el importe de los gastos de comercialización, debemos decir que la Inspección, tanto en el acta, como en el informe y en el acuerdo de liquidación, declara probado que los gastos que se consideran imputables al ejercicio 2004

habían sido declarados y contabilizados por el interesado en el ejercicio 2003. No consta en el expediente que se ampliasen actuaciones (ya que las iniciadas se limitaban al ejercicio 2003) a dicho ejercicio a fin de regularizar el mismo en esta cuestión, ni que la interesada haya solicitado la rectificación de la autoliquidación de 2004 antes de la interposición de esta reclamación económico administrativa. Es precisamente con ocasión de la presente reclamación, interpuesta el 8 de julio de 2009, cuando la interesada expone como pretensión, subsidiariamente, para el caso de que no se estime su alegación de corresponder los gastos al ejercicio 2003, que se corrija la declaración correspondiente al 2004. En este sentido aduce la reclamante ante este Tribunal que la Inspección debió regularizar de oficio, citando al respecto la resolución de este TEAC de 23 de octubre de 2008.

A este respecto este Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de 20 de noviembre de 2008 (RG 3032/07), recogida asimismo en otra posterior, de 1 de junio de 2010 (RG. 83/07), manifestaba que “En efecto, en estos casos en los que el obligado tributario efectúa un ingreso con ocasión de la presentación de una autoliquidación deviniendo éste, “posteriormente” indebido como consecuencia de un acto administrativo de fecha posterior y que condiciona el importe autoliquidado; o con otras palabras, en aquellos casos en los que la Administración tributaria regularice un ejercicio, de forma tal que dicha regularización incida en otro posterior no sometido a inspección (en el presente, la regularización del IS de 1996, 1997, 1998 y 1999, que incide en los ejercicios 2000 y 2001), generando que en dicho ejercicio posterior, el contribuyente haya pagado de más, es criterio de este Tribunal (entre otras las Resoluciones de 8 de noviembre de 2006, RG 3754/04, RG 3758/04), que la Administración deba iniciar de oficio respecto de dicho ejercicio posterior un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o en su caso, ampliar actuaciones respecto a dicho ejercicio posterior afectado. De tal manera que nos encontraríamos con un ingreso indebido de acuerdo con lo previsto en el artículo 221.1 b) de la LGT “Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación”.

La Administración tributaria, la Inspección de los Tributos, está obligada a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes aplicando la normativa aplicable a cualquier supuesto de hecho de obligaciones tributarias; es más, está obligada a comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de las devoluciones tributarias, así como a practicar las correspondientes liquidaciones resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación (artículo 141 de la LGT). En el presente, la Inspección de los tributos no actuó de acuerdo con las funciones que tiene atribuidas y realizó una regularización “parcial” de las operaciones comprobadas, dando lugar a una situación, cuanto menos irregular o anómala...”

En la presente resolución, se desestima la pretensión principal de la reclamante respecto a que se aprecie la imputabilidad de los gastos al ejercicio 2003, confirmando, por el contrario, el criterio de la liquidación impugnada que considera que los mismos son imputables al ejercicio 2004, minorando consiguientemente la base imponible del 2003 en su importe.

Quiere esto decir que, en congruencia, previo examen de la deducibilidad de tales gastos en el ejercicio 2004 al que se concluyen imputables, debe calcularse por la Administración el eventual exceso de ingreso que por este mismo concepto se hubiera producido, y no hubiera sido devuelto, en dicho ejercicio 2004, para reducir en el mismo importe la exigibilidad de la deuda liquidada correspondiente a 2003.

Otra cosa legitimaría la exigibilidad de un segundo ingreso fiscal por el mismo concepto y, con ello, abocaría a solucionar la situación a través de la iniciación de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, al amparo del art. 221. 1 a) de la LGT, una vez que se hubiera realizado efectivamente el ingreso íntegro de la deuda tributaria liquidada en el ejercicio 2003.

En relación con esta cuestión debemos precisar lo siguiente. En general, la existencia de dos liquidaciones (o autoliquidaciones) relativas a distintos ejercicios, sirve de título del ingreso exigible, de modo que, mientras alguna de ellas no sean revisadas, no puede entenderse producido un ingreso indebido, ni un doble pago de una misma deuda tributaria; y ello por cuanto cada acto liquida una deuda tributaria distinta. No sucede así sin embargo cuando es la propia liquidación la que parte de la consideración de que está determinando una deuda previamente liquidada por el sujeto pasivo. En tal caso, lejos de servir de título para permitir que se considere que se está liquidando (y pagando) una deuda diferente, es el propio acto administrativo el que pone de manifiesto un eventual doble pago.

Cuando esta situación surge, la necesidad de evitar un enriquecimiento injusto de la Administración, requiere tener en cuenta el ingreso previamente efectuado por el sujeto pasivo en otro ejercicio, para no exigirlo nuevamente, o, en caso de ya haber sido exigido el segundo ingreso proceder a reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos por duplicidad en el pago de la deuda tributaria.

Ha de advertirse que, naturalmente, ello en el bien entendido de que, si con posterioridad a la presente resolución, fuese estimada en vía contencioso administrativa la pretensión de correcta imputación de los gastos al ejercicio 2003, la anulación de tal regularización llevaría consigo siempre la anulación de la reducción de la deuda que se ha acordado por razón de tal regularización, de manera que no se produzca un exceso de imposición para

la entidad y correlativo enriquecimiento injusto de la Administración, ni una desimposición y correlativo enriquecimiento injusto para la entidad.

Criterio éste que es el que debe aplicarse también al caso que ahora nos ocupa

Sexto.

Alega a continuación el interesado la validez de la totalidad de los elementos en que se materializó la reinversión a efectos de aplicar la deducción, manifestando al respecto lo siguiente:

"A) PERIODO DE REALIZACION DE LA REINVERSION EN EL INMUEBLE DE M..."

...La reinversión se entiende realizada cuando se produce la entrega derivada de su adquisición. Y, en el caso de las ejecuciones de obra, cuando la misma se recibe. Nada tiene que ver el cumplimiento de requisitos administrativos, a los que en absoluto hace mención el art. 42 TRIS y en cuya tramitación y resolución nada o poco tiene que hacer el sufrido y paciente administrado.

B) CONSIDERACION COMO REINVERSION DE LOS INMUEBLES DE Md....

En relación con este aspecto, la Resolución de Primera Instancia manifiesta en su párrafo tercero lo siguiente (el subrayado es de este Contribuyente):

"Pues bien, en cuanto a los inmuebles construidos la reinversión y la consiguiente deducción en cuota fue admitida en el acuerdo de liquidación en base a la doctrina del TEAC como ya se ha expuesto en el hecho primero, por tanto, la discusión ahora es infructuosa."

(...)

Volviendo ya al ámbito de la Resolución de Primera Instancia, este contribuyente quiere pensar que el TEAR acepta la admisibilidad de estas inversiones para el cómputo de la deducción de la reinversión, ya que, en caso contrario, (...) habría dejado constancia de su discrepancia, sin perjuicio de la interdicción de la "reformatio in peius".

C) CONSIDERACION COMO REINVERSION DE CIERTAS OBRAS EN INMUEBLES

[El contribuyente había considerado como gasto del ejercicio facturas por un importe total de 358.537,38 €]

Como posteriormente se comprueba en los cálculos que se exponen al formular la liquidación, según el Acuerdo de Liquidación resulta:

sobre 245.426,35 euros, se admite la consideración como gasto corriente realizada por este Contribuyente;

sobre 103.111,03 euros, se insiste en considerarlos como inversión, pero no se acepta que sean computables como reinversión.

(...)

.....sorprende a este Contribuyente que considere inversiones 103.111,03 euros, cuando ha considerado gastos corrientes por 245.426,35 euros. Y todo ello, según se reconoce en el texto reproducido, sobre la base de un somero examen de las facturas.

El planteamiento sobre este aspecto de este Contribuyente es sencillo y claro: se ratifica en haber tratado correctamente estas partidas como gastos corrientes, por reparaciones y conservación, del total importe de 348.537,38 euros, ya que la fundamentación, basada en una verdadera apreciación de los hechos, de la Administración tributaria es insuficiente, cuando no inexistente. Pero, incluso admitiendo a efectos meramente dialécticos que alguna de las partidas hubiera de ser calificada de inversión, ha de serlo a todos los efectos, incluido el de su cómputo como reinversión."

Señalando al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación dictado:

"B-1: Reinversión realizada por la interesada en el chalet de M...:"

En primer lugar cabe destacar que según se deduce del expediente, a 31-12-2005 el Inmueble sito en M... está en fase de construcción pero no puesto en funcionamiento ni afectado a la actividad, es decir, arrendado, ya que la cédula de habitabilidad no se concede hasta 2007, y Además (sic) como ya se indica en el acta, la entidad se dedica al arrendamiento de inmuebles pero no cumple en este ejercicio los requisitos del art. 25 del RDL 3/2004 que aprueba el TRLIRPF, para estimar que ejerce tal actividad económica ya que en dicho ejercicio no dispone de un local dedicado en exclusiva al desarrollo de su actividad y que no ha dispuesto en todo el ejercicio de un trabajador a jornada completa

(...)

En definitiva en el caso planteado, aunque cada certificación haya supuesto la entrega de la obra, al ser un chalet o vivienda, no existen unidades individuales de obra ejecutada certificadas que puedan afectarse a la actividad económica de arrendamiento, pues dicha afectación solo puede predicarse de la totalidad de lo construido, una vez finalizada la construcción y en condiciones de puesta en funcionamiento, con la concesión de la licencia de primera ocupación, en este caso la célula de habitabilidad, por lo que dicha afectación y puesta en funcionamiento no se produce, en su caso, respecto al edificio total, en el ejercicio de 2005.

C) Reparaciones realizadas en los activos de Pxxxx, SA

(...)

Las tres facturas de reparaciones afectadas suman, sin IVA, 348.537,38 €, que suponen un 27% del coste de adquisición, no el 10% como dice el alegante, lo cual parece excesivo para una simple reparación o conservación. No obstante si nos atenemos a los conceptos de las facturas, dos de ellas, las de 25-11-2005 y 10-05-2005, por 140.260,44 y 105.165,91 euros, respectivamente, si parecen ajustarse a los conceptos de reparación ya expuestos, aunque extraña que obedeciendo ambas a una causa de inundación haya tanta diferencia de fechas.

La tercera factura responde indudablemente al concepto de mejoras e incluso a gastos de puesta en funcionamiento. En primer lugar, y a falta de detalle expreso de los distintos capítulos del presupuesto, en la factura se incluye el concepto de instalación o colocación del sistema de domótica. En la relación de inversiones facilitada por la entidad, (Anexo 3 a la diligencia de 16-04-2007) se recogen tres facturas de S...B, concepto: "Equipos de Domótica", con importe conjunto aproximado de 36.469 euros, y resulta evidente que si la adquisición de los equipos se ha considerado por la propia empresa como inversión, la cantidad que sea abonada o que corresponda a la instalación de tales equipos no puede considerarse gasto de reparación o conservación.

En cuanto al resto de la factura, el concepto de "colocación de aparatos sanitarios" en los dos pisos, incluye 26 elementos, entre bañeras, duchas, inodoros, etc., y dado la finalidad de la empresa y el hecho de destinar dichos pisos al arrendamiento, debe concluirse que se trata de una mejora en el piso destinada a posibilitar su puesta en funcionamiento para dicha finalidad, es decir poner al inmovilizado en condiciones de funcionamiento, haciéndolo capaz de producir rendimientos con regularidad, como dice el I.C.A.C, en la consulta anteriormente transcrita.

En conclusión del total (...) por 348.537,38 euros, debe mantener dicha calificación [inversión] la factura de 103.111,03 €, y el resto, 245.426,35 €, deben considerarse gastos del ejercicio, y lo primero sin perjuicio de que tal conceptualización no influya en la deducción por reinversión.

...QUINTO: Inversiones en pisos de Md...- NO ADMISIÓN COMO BIENES APTOS PARA LA DEDUCCION POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS.

...En consecuencia, e incluso admitiendo que puedan calificarse estos inmuebles como inmovilizado material, no puede admitirse que la entidad haya desarrollado ninguna actividad económica de arrendamiento de viviendas, en términos fiscales, a la que haya podido afectar los bienes adquiridos no siendo pues estos aptos para tener tal beneficio fiscal."

Dispone el artículo 42 del TRLIS, regulador de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, en su redacción vigente en el periodo impositivo que aquí nos ocupa y respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

"3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al **inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas**.

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento sobre el capital social de aquéllos.

No se entenderán comprendidos en este párrafo b) los valores que no otorguen una participación en el capital social y los representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.

4. Plazo para efectuar la reinversión.

a) La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el período impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del período impositivo.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice. (...)

Séptimo.

De acuerdo con lo anterior, pasaremos a continuación a analizar cada uno de los elementos rechazados por la Inspección como válidos a efectos de aplicar la deducción por reinversión comenzando por el **Chalet sino en M....**

Dos son las causas por las que la Inspección rechaza esta reinversión:

- a) En general: la ausencia de afectación al ejercicio de actividad económica.
- b) En particular: su no puesta a disposición en el ejercicio.

Analizaremos cada una por separado.

1.º. Ausencia de afectación al ejercicio de actividad económica.

Comenzando por la primera, es claro y reiterado tanto nuestro criterio como el jurisprudencial en el sentido de exigir que a efectos de deducción por reinversión tanto el bien transmitido como aquél en que se materializa la reinversión han de estar afectos a una actividad económica y, en cuanto a la motivación al respecto, basta con reproducir lo que ya decíamos en nuestra reciente resolución de 09-04-2015 (RG 2903/12):

<<Como puede comprobarse, a efectos de poder aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, es condición indispensable que el elemento enajenado pertenezca al inmovilizado material o inmaterial.

En ausencia de definición en la normativa fiscal de lo que debe considerarse como inmovilizado (activo fijo) debemos acudir a lo dispuesto en la normativa mercantil y contable.

El artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre establece:

“1. La adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante se determinará en función de la afectación de dichos elementos.

2. El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad.”

Del mismo modo se define el inmovilizado en la Parte Tercera (Definiciones) del Plan General de Contabilidad (aprobado por Real Decreto 1643/1990).

De lo anterior se deriva que la calificación de un activo como fijo (inmovilizado) debe hacerse atendiendo a su función dentro el ciclo económico de la empresa y no a la condición del elemento en sí mismo considerado. Así, un activo tendrá la consideración de inmovilizado si se vincula de forma duradera a la actividad económica de la empresa.

(...)

Así las cosas, habrá que continuar señalando que existe una consolidada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo que exige que los bienes del inmovilizado, tanto los que generen la renta que se acoge a reinversión como aquellos en que se materialice la reinversión, deben ser bienes afectos a una actividad empresarial, ya que de lo contrario los mismos no podrían ser calificados como de inmovilizado según las definiciones mercantil y contable antes trascritas.

Así, dispone el Tribunal Supremo en sentencia de 20-10-2011, dictada en el Recurso de Casación 3544/2009, lo siguiente:

“La cita de la normativa aplicable debe completarse con las normas que definen estos elementos patrimoniales.

En este sentido, el artículo 184.2 de la Ley de Sociedades Anónimas, dispone que: “El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad”. Según este precepto, la adscripción de los elementos patrimoniales, su “afectación” a la “actividad social” con vocación duradera, es esencial a la hora de catalogar dichos elementos patrimoniales en el “inmovilizado material”, de forma que tienen esta consideración los bienes que intervienen en el proceso productivo, pero no sólo en un ejercicio, sino en varios; de ahí, la denominación de “inmovilizado”.

Por su parte, el Plan General de Contabilidad de 1990, en su Parte Tercera, “Definiciones y relaciones contables”, al tratar del Grupo 2, Inmovilizado, reproduce la definición anterior, sin más cambio que el de la palabra “sociedad” por “empresa”.

Conforme a ello, la calificación de un elemento patrimonial se hace por su finalidad o destino, no por la condición del elemento en sí mismo considerado.

La interpretación de estos preceptos en el contexto del concepto de la “reinversión”, como mecanismo por el que se les facilita o favorece a las empresas o sociedades la renovación de los activos empresariales productivos, aconseja también traer a colación la fundamental declaración de la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, que es traductora de una verdadera interpretación auténtica de la norma, cuando expresa: “Debe igualmente ponerse de relieve la sustitución del vigente sistema de exención por reinversión de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material afectos a actividades empresariales por un sistema de diferimiento del gravamen de dichas ganancias”. La ley exige, pues, la afectación como condición indispensable del diferimiento.

Como conclusión, en los sucesivos regímenes evolutivos de esta materia, tanto si estamos en presencia de una exención por reinversión como si atendemos al actual sistema de diferimiento, que en este proceso está en juego, lo que se exige es que se trate de elementos afectos a actividades empresariales y de ganancias procedentes de su transmisión.”

En idéntico sentido se pronuncia la sentencia de 23-11-2011 dictada en el recurso de casación nº 4965/2009.

Deben transcribirse aquí también los argumentos contenidos en la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 28-06-2012 (recurso núm. 313/2009) que a su vez hace referencia al criterio sentado, entre otras, en sentencias de 23-09-2010 (Rec. 123/07), de 30-09-2010 (Rec. 137/07), de 07-10-2010 (Rec. 330/07 y 32/08), de 21-10-2010 (Rec 397/07) y de 18-11-2010 (Rec. 440/07).

En el Fundamento Jurídico CUARTO, y refiriéndose a un supuesto de transmisión de un terreno en el ejercicio 2003, la Audiencia Nacional afirma:

“Pues bien en el art.36 ter de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, en la versión vigente para el ejercicio que nos ocupa, el disfrute de la deducción en la cuota reconocida en la Ley fiscal exige el cumplimiento de forma concurrente, de diversos requisitos, entre ellos, el relativo al objeto de la transmisión que debe ser un elemento del inmovilizado y, además y conjuntamente, la afectación empresarial.

En el artículo 36 ter en que se reconoce el derecho a la deducción, se alude a los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:... a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión, fórmula legal ciertamente semejante, en lo que aquí interesa, a la precedente, en la que se hablaba de “la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial”, de tal forma que en todo caso el beneficio fiscal está condicionado a que el elemento objeto de transmisión integre el activo fijo de la empresa.

La cita de las normas fiscales aplicables debe completarse con las normas de otros sectores del ordenamiento jurídico que definen y clasifican estos elementos patrimoniales. Así, el artículo 184.2 de la Ley de Sociedades Anónimas (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206) dispone que: “El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad”. Según este precepto, la adscripción de los elementos patrimoniales, su “afectación” a la “actividad social” con vocación duradera, es esencial para catalogar dichos elementos patrimoniales en el “inmovilizado material”, de forma que, ni

el tiempo de tenencia de dichos elementos cambia la naturaleza del bien o lo transforma en inmovilizado, ni propicia su conversión en dichos elementos. Por otra parte, la expresión legal no debe sólo centrarse en la palabra "duradera", por virtud de la cual la mera permanencia o mantenimiento del bien favorecería su inclusión en la categoría de inmovilizado, sino también en los términos "servir" y "en la actividad de la sociedad", los cuales remiten a la idea de que el inmovilizado se integra con los bienes que se dedican a la satisfacción de los fines empresariales, a través de la actividad que en cada caso le sea propia.

Por su parte, el Plan General de Contabilidad de 1990 (RCL 1990, 2682 y RCL 1991, 676) , en su Parte Tercera, "Definiciones y relaciones contables", al tratar del Grupo 2, Inmovilizado, reproduce la definición anterior, sin más cambio que el de la palabra "sociedad" por "empresa". Conforme a ello, la calificación de un elemento patrimonial se hace por su finalidad o destino, no por la condición del elemento en sí mismo considerado.

La interpretación de estos preceptos en el contexto del concepto de la "reversión", como mecanismo por el que se les facilita o favorece a las empresas o sociedades la renovación de los activos empresariales productivos, aconseja también traer a colación la fundamental declaración de la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, configurador de una verdadera interpretación auténtica de la norma, cuando expresa: "Debe igualmente ponerse de relieve la sustitución del vigente sistema de exención por reversión de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material afectos a actividades empresariales por un sistema de diferimiento del gravamen de dichas ganancias". La ley exige, pues, la afectación como condición indispensable del diferimiento, exigencia que debe rectamente extendida, dada la identidad entre ambas regulaciones legales, al régimen de la deducción en la cuota.

Como conclusión, en los sucesivos regímenes evolutivos de esta materia, tanto si estamos en presencia de una exención por reversión como si atendemos al sistema de diferimiento o al actual de deducción en cuota que en este proceso está en juego, lo que se exige es que, bajo uno u otro sistema legal, se trate de elementos afectos a actividades empresariales y de ganancias procedentes de su transmisión."

Este criterio ha sido confirmado por el Tribunal Supremo en sentencia de 14-12-2011 (Recurso de casación 558/2010) al afirmar que:

"...Es cierto que la exposición de motivos de la Ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) no es concluyente respecto de la cuestión aquí debatida, pero sí que resulta muy significativa al decir que «debe igualmente ponerse de relieve la sustitución del vigente sistema de exención por reversión de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material afectos a actividades empresariales por un sistema de diferimiento del gravamen de dichas ganancias durante un período de siete años o bien durante el período de amortización de los bienes en que se materialice la reversión, a elección del sujeto pasivo». Los términos subrayados son elocuentes.

Pero es que además su artículo 127 mantuvo la exención por reversión para las empresas de reducida dimensión, limitándola expresamente a los elementos del inmovilizado material vinculados a las explotaciones económicas, y condicionándola en su apartado 1, in fine, a que «se reinvierta el importe total de la transmisión en otros elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, dentro del plazo a que se refiere el artículo 21.1»; sólo cabe explicar esa remisión, renunciando a regular dicho plazo en el mismo precepto, si su artículo 21.1 se refiere también a elementos patrimoniales asociados a la actividad económica.

Añádase que dicho artículo 21.1 de la Ley 43/1995, en la redacción aquí discutida, fue derogado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3248 ; RCL 2002, 1348 y 1680) , de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del 31 de diciembre), con efectos para los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2002, estableciéndose entonces una deducción en la cuota íntegra por reversión de beneficios extraordinarios, con el siguiente contenido, en lo que ahora importa:

«1. Deducción en la cuota íntegra....».

De esta redacción se desprende que no fue necesario esperar hasta el 1 de enero de 2007, con la modificación del artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades de 2004 por la disposición final segunda, apartado 22 , de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (RCL 2006, 2123 y RCL 2007, 458) , del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (BOE de 29 de noviembre), para ver indicios claros de que el incentivo fiscal, con independencia de su forma, estaba pensado para la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial."

Señalando al respecto la Audiencia Nacional en el Fundamento Jurídico CUARTO de su resolución de fecha 20-09-2012 (rec. 422/2009):

"CUARTO: Pues bien, aplicando estos mismos criterios, se ha de concluir que, para gozar del beneficio fiscal de la deducción por reversión de beneficios extraordinarios, el requisito de la "afección" a actividades empresariales de los elementos transmitidos es de necesaria concurrencia, debiéndose cumplir, por otra parte,

todas las formalidades exigidas por la norma fiscal al no tratarse de meros requisitos formales, sino sustanciales en la configuración de dicha deducción.

En este sentido, la doctrina jurisprudencial en su reciente sentencia de fecha 14 de diciembre de 2011 (recurso de casación núm. 558/2010), declara (...)"

Vemos por tanto que para aplicar los distintos beneficios fiscales vinculados a la reinversión de beneficios extraordinarios los bienes que se transmiten y aquellos objeto de la reinversión deben estar afectos a la actividad empresarial>>.

Así las cosas habrá que preguntarse si la actividad de arrendamiento ejercida por el contribuyente puede o no calificarse como de actividad económica y, en este sentido, dispone el artículo 25.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas (TRLIRPF):

A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa 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

Teniendo dicho este Tribunal al respecto que dichos requisitos son "mínimos" (y en ocasiones ni siquiera suficientes) para que la actividad de arrendamiento pueda ser calificada como de actividad económica de tal forma que faltando uno de ellos o ambos la referida actividad nunca puede calificarse como de actividad económica (v. gr. resoluciones de este Tribunal Central RG 3282/12 y RG 1480/12, ambas de 06-02-2014, por citar algunas de las más recientes).

Así las cosas, no discutiendo el contribuyente el hecho de que no cumple en el ejercicio objeto de comprobación los requisitos para que su actividad de arrendamiento de inmuebles sea calificable como de actividad económica no cabrá sino confirmar lo actuado por la Inspección al respecto.

2º.- La puesta a disposición en el ejercicio.

Respecto de esta cuestión se centra la segunda controversia en determinar en qué momento debe entenderse realizada la reinversión, momento que la Inspección sitúa en el ejercicio 2007 puesto que si bien el solar se adquirió en el ejercicio comprobado y se construyó durante el mismo, la cédula de habitabilidad no se otorgó hasta el 31-12-2007.

Dispuso al respecto este Tribunal en resolución de 02-06-2011 (RG 242/10[6]), Fundamento Jurídico CUARTO, lo siguiente:

"...En primer lugar, en cuanto a la ejecución de las obras denominadas Comunidad de bienes edificio a construir parcela H-16, urbanización P.. R.., de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, del artículo 36.ter de la Ley 43/1995, anteriormente transcrito, la deducción por reinversión se practicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se efectúe la reinversión, entendiéndose que la reinversión se efectúa en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice. En relación a las viviendas en construcción, la puesta a disposición de los mismos, a los efectos que aquí interesan, cuando en las condiciones contractuales se establezca que las certificaciones de obra suponen la entrega de las unidades de obra ejecutadas y se pruebe que cada unidad de obra certificada se ha afectado efectivamente a la actividad económica, dichas certificaciones determinarán la puesta a disposición de esa unidad de obra, a los efectos del artículo 36 ter de la LIS, entendiéndose por tanto, que cada certificación de obra es apta para la materialización de una parte de la inversión, considerándose que la entrada en funcionamiento se produce con la correspondiente licencia de primera ocupación.

La Inspección comprobó los siguientes hechos: no existen certificaciones de obra emitidas en el ejercicio 2002, y además es que, ni en el contrato privado celebrado con S..... ni en las certificaciones de obra aportadas, se establece que las certificaciones de obra supongan la entrega de unidades de obra ejecutadas. La entidad interesada manifiesta en sus alegaciones, parte de las obras se iniciaron en el ejercicio 2002, aportando como prueba una foto aérea de octubre de 2002, admitiendo que las certificaciones de obras se emiten a partir del ejercicio 2003.

Además, el apartado 3, del artículo 36.ter de la Ley 43/1995, establece que los elementos patrimoniales en que se materialice la reinversión tienen que estar afectos a actividades económicas, circunstancia esta que no se cumple en el caso de la parcela H-16, es decir, en el supuesto aquí analizado no hay una unidad de obra terminada y afecta efectivamente a la actividad económica, lo cual no se cumple por el mero hecho de haberse iniciado las obras.

Por todo ello, se confirma que la ejecución de obras denominadas “Comunidad de bienes edificio a construir parcela H-16, URBANIZACIÓN P....R.....”, no es una inversión apta para la aplicación en el ejercicio 200, de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, sin perjuicio de que lo pueda ser en ejercicios posteriores.

En el mismo criterio nos hemos pronunciado en posteriormente en nuestra resolución de 15-06-2011 y el mismo es compartido igualmente por la Dirección General de Tributos según se desprende de sus consultas de 06-09-2000 (nº. 1489-00) y de 31-03-2004 (n1. 854-04).

De acuerdo con lo anterior podemos determinar que cuando en las condiciones contractuales se establezca que las certificaciones de obra suponen la entrega de las unidades de obra ejecutadas y se pruebe que cada unidad de obra certificada se ha afectado efectivamente a la actividad económica, dichas certificaciones determinarán la puesta a disposición de esa unidad de obra, a los efectos del artículo 42 del TRLIS, entendiéndose por tanto que cada certificación de obra es apta para la materialización de una parte de la inversión, considerándose que la entrada en funcionamiento se produce con la correspondiente licencia de primera ocupación.

En el caso que nos ocupa, con fecha 02-02-2005 suscribió el obligado tributario con la entidad DW SL contrato privado de compraventa por el que el contribuyente pasaba a adquirir una parcela de terreno para edificar sita en la urbanización “Marina de” en M..., por importe de 100.000,00 €, habiendo sido emitidas seis certificaciones de obra entre mayo y diciembre de 2005, apareciendo en todas ellas como propietaria la entidad DW SL y habiendo sido otorgada la correspondiente cédula de habitabilidad con fecha 31-12-2007, de manera que, no habiendo quedado recogido en las condiciones contractuales que las certificaciones de obra suponían la entrega de las unidades de obra ejecutadas y no habiendo sido afectada cada unidad de obra certificada a la actividad económica del obligado tributario, cuestión que no es discutida por el contribuyente, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras en este punto al no haber tenido lugar la puesta a disposición del inmueble en cuestión en el ejercicio 2005, sin perjuicio de que lo pueda ser en ejercicios posteriores.

Octavo.

Pasamos a analizar la pretendida reinversión en los **Inmuebles sitios en Md.....**

A este respecto es preciso traer a colación el Fundamento de Derecho CUARTO de la resolución dictada por el TEAR, en el que dispuso lo siguiente:

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

“CUARTO.- El importe obtenido por la transmisión de las acciones de TD, SA se materializó en la adquisición de acciones de la sociedad Premios Á... SA y en un inmueble en construcción en M... aplicándose la sociedad una deducción en cuota por beneficios extraordinarios.

La actuario consideró que la deducción por reinversión no es admisible, en cuanto a las acciones, al no existir una inversión real- el objeto social de Premios Á... SA es el arrendamiento de inmuebles, la sociedad se constituye en 2005 y los inmuebles se adquirieron en 2006- la obligada tributaria en este caso se ha limitado a juicio de la actuario a suscribir y ampliar capital. La segunda reinversión no se admite porque la puesta a disposición del inmueble se efectúa en ejercicio posterior al comprobado.

Las alegaciones de la reclamante se dirigen a la admisión de la deducción en cuota por los inmuebles adquiridos en 2005 sin hacer alegaciones referidas al chalet construido en M....

*Pues bien, en cuanto a los **inmuebles construidos** la reinversión y la consiguiente deducción en cuota fue admitida en el acuerdo de liquidación en base a la doctrina del TEAC (...), por tanto, la discusión ahora es infructuosa.*

*En cuanto al **chalet en construcción**, el artículo 42.4.c del RD 4/2004, de 5 de marzo, establece que “la deducción se aplicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se efectúe la reinversión”. En aplicación de la norma la Inspección no admite la aplicación de la deducción en el ejercicio 2005, si bien el solar se adquirió en el ejercicio comprobado y se construyó durante el mismo, la cédula de habitabilidad no se otorgó hasta 31 de julio de 2007, y el artículo 42 establece que “La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice”.*

Se desprende de lo anterior que de la totalidad de elementos en que se materializó la reinversión, el TEAR ha considerado únicamente dos de ellos, concretamente las acciones de la sociedad PREMIOS **A...** SA [Esta reinversión fue aceptada por la Oficina Técnica y no vuelve a referirse a ella la resolución del TEAR que ahora nos ocupa] y el CHALET SITO EN **M...**, negando la aplicación de la deducción exclusivamente respecto de este último. Dicho de otra forma, el TEAR interpreta el Acuerdo de liquidación que nos ocupa entendiendo, como expresamente dice, que los inmuebles que hemos venido identificando como “sitos en **Md...**” han sido admitidos como reinversión válida en el Acuerdo de liquidación que nos ocupa[7]. No es posible entender la resolución de otra manera por cuanto que, en lo que a inmuebles se refiere, la reinversión se materializa en dos lotes: los sitos en **Md....** y el sito en **M...**, y claramente la resolución señala que uno de ellos se admitió por la Oficina Técnica, y éste necesariamente ha de ser el relativo a los sitos en **Md....** (inmuebles construidos) pues el del inmueble sito en **M...** (inmueble en construcción) es desestimado por el TEAR. Interpretado así el Acuerdo de liquidación que nos ocupa no podemos nosotros interpretarlo de otra forma dada la interdicción de la reformatio in peius, cuya razón de ser es evitar que la impugnación de un acto administrativo empeore la situación del obligado tributario, por lo que no cabrá sino estimar las pretensiones actoras en este punto.

Noveno.

Finalmente queda analizar lo relativo a **las reparaciones / mejoras.**

Recordemos: a) que el contribuyente se había deducido como gasto tres facturas por un importe total de 348.537,38 €; b) La inspección considera que dos de ellas (por importe de 245.426,35 €) sí que deben calificarse como gasto corriente en tanto que la tercera (por importe de 103,111,03 €) debe calificarse como de inversión pero sin que constituya activo apto a efectos de materialización de la por reinversión de beneficios extraordinarios; c) el contribuyente considera que las tres facturas, esto es, también la última a la que nos hemos referido, debe calificarse como de gasto corriente y, subsidiariamente, que de no ser así se considere activo apto a los efectos de la materialización de la reinversión.

En concreto la tercera factura objeto de controversia se refiere a “colocación de elementos de domótica” cuya adquisición ha sido considerada como inversión por el propio contribuyente así como a “colocación de aparatos sanitarios” (bañeras, duchas, inodoros...) en pisos sitos en **Md....**

Pues bien, dos son las pretensiones del contribuyente al respecto:

- a) Una principal: que el importe de dicha factura se considera como gasto corriente y no como inversión y
- b) Una subsidiaria: que de considerarse el referido importe como inversión la misma se califique como de apta a los efectos de materializar la reinversión

Analizaremos cada una de ellas por separado.

a) Pretensión principal: que el importe de dicha factura se considera como gasto corriente y no como inversión

En cuanto al primer concepto de la factura, esto es, la “colocación de elementos de inversión” (equipos de domótica), hay que indicar que el Plan General de Contabilidad (PGC - RD 1643/1990) señala en cuanto al “Inmovilizado material”, en sus Normas de Valoración, por lo que aquí interesa:

2.ª Inmovilizado material.

1. Valoración.

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción. Cuando se trate de bienes adquiridos a título gratuito, se considerará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición.

Se incorporarán al valor del inmovilizado correspondiente el importe de las inversiones adicionales o complementarias que se realicen, valorándose éstas de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo anterior.

2. Precio de adquisición.

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento: Gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Y en cuanto al segundo componente de la factura hay que indicar que el mismo PGC continúa diciendo que:

Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien, en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario

Por su parte, la resolución de 30-07-1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, regula el tratamiento de las operaciones de renovación, ampliación y mejora, y reparaciones y conservación del inmovilizado material:

“Segunda. Renovación de los bienes de inmovilizado material.

La “renovación” del inmovilizado es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación;

(...)

Tercera. Ampliación y mejoras del inmovilizado material.

1. La “ampliación” consiste en un proceso mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por “mejora” el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

(...)

Cuarta. Reparaciones y conservación del inmovilizado material.

1. Se entiende por “reparación” el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado.

2. La “conservación” tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva.

Así las cosas es claro que la factura en cuestión, dada la descripción que en ella misma se hace de la prestación que documenta, no puede calificarse como de “gasto corriente” sino como de “inversión” debiéndose así desestimar la pretensión principal del reclamante en cuanto a dicha factura se refiere.

b) Pretensión subsidiaria: que de considerarse el referido importe como inversión la misma se califique como de apta a los efectos de materializar la reinversión

Calificado el importe de la factura en cuestión como de “inversión”, tal y como lo califica la Oficina Técnica, sin embargo ésta no admite dicha inversión como activo apto a los efectos de materialización de la reinversión por recaer la misma sobre inmuebles que considera no apto a efectos de dicha materialización: los que hemos venido denominando “inmuebles sitos en Md....”. Ahora bien, habiendo interpretado el Tribunal Regional el Acuerdo de liquidación en el sentido de entender que en el mismo dichos inmuebles eran calificados como aptos a efectos de materialización de la reinversión, y no pudiendo nosotros alterar dicha calificación según lo dicho en el

Fundamento Jurídico anterior, no cabrá sino considerar la “inversión” en tales inmuebles que ahora nos ocupa también como apta a efectos de materialización de la reinversión, debiéndose estimar por tanto la pretensión subsidiaria del recurrente que ahora nos ocupa.

Décimo.

Se refiere la siguiente alegación planteada por el interesado a la deducibilidad de unos gastos en concepto de “joyerías” y “viajes”, señalando la Inspección en el Acuerdo de liquidación dictado respecto de los gastos en joyerías lo siguiente:

“A tenor de este precepto, puede afirmarse que siempre que los gastos satisfechos por este concepto de obsequios de joyería hayan tenido adecuado reflejo en la contabilidad y estén debidamente justificados y relacionados con la obtención de ingresos estaríamos ante gastos fiscalmente deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. La segunda condición, la correlación con la obtención de ingresos, podría darse si,

de una u otra forma, se realizan para promocionar, directa o indirectamente, la venta de los productos que distribuye el sujeto pasivo o la actividad económica que realiza.

Se trata pues de ver si se cumplen tales condiciones excepcionales o en caso contrario había que calificarla de liberalidades y no serían deducibles.

La Actuaría, en el acta, indica que según explicación del representante, son regalos a los actores del musical "H.....", y a otros, sin que exista un nexo entre el contribuyente y los receptores de los regalos. Debido a la actividad de la entidad no pueden considerarse clientes ni proveedores de la misma. Y en el informe, de forma más amplia, indica que respecto a los gastos en Joyería, en parte no se han podido justificar el destinatario de los mismos y en parte los destinatarios que han identificado, no son clientes o proveedores de la sociedad sino de otras sociedades, ni personal trabajador (ya que no tiene empleados por cuenta ajena hasta Noviembre de 2005) y dado que la actividad de la empresa es el arrendamiento de bienes inmuebles, tampoco se han podido realizar para promocionar las ventas. Por lo que sería de aplicación el artº. 14.1..e) del Real Decreto Legislativo 4/2004 del Impuesto de Sociedades.

En sus alegaciones la interesada dice ahora que sí se ha acreditado ante la Inspección quienes eran los destinatarios, ejecutivos de **TD, SA**, y de su socio, el Grupo Bx..., por lo que no puede decirse que no tengan relación con la actividad de la interesada, cuando ha recibido 15 millones de euros de aquella sociedad y tenía una estrecha relación de control y percibía importantes dividendos de ella, y tenía un contacto de socios con aquellas dos sociedades que le permitió realizar la venta de las acciones. Por tanto tales gastos no son ajenos a la actividad de Pxxxx, SA y deben ser considerados gastos necesarios para aquellos ingresos las atenciones tenidas con quien ha sido principal cliente de **TD, SA**.

Y aporta para ello un llamado anexo 15 que en definitiva es una relación de los que dice ser destinatarios de los obsequios, en la que incluye además un regalo de 8.448.28 euros a un solo destinatario que no está minorado por la Actuaría. En cuanto a las facturas concretas sí relacionadas en el acta, las de 15.800 y 16.900 euros, dice que son para dos ejecutivos de Bx..., residentes en Alemania, y la de 44.748 se distribuye en dos regalos de 8.100 euros cada uno, a dos personas no residentes en España, en una pone DI..... y en la otra nada y el resto, 28.500 euros son 34 relojes y 28 pares de pendientes a toda la plantilla del referido musical, por el esfuerzo realizado. Trata pues de asociar los obsequios con la obtención de ingresos por la venta de las acciones de TD, SA o de rendimientos por ingresos financieros, es decir de capital mobiliario.

De otra parte debe resaltarse, como hace la Actuaría, que la supuesta actividad de Pxxxx, SA ES ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES, lo que lleva a analizar en sus declaraciones fiscales, la posibilidad de relación de tales gastos con sus ingresos por actividades.

Hasta 2004 solo tiene inversiones materiales y financieras permanentes y temporales, no está dada de alta en I.A.E, no dispone de personal, ni declara ingresos de explotación, solo ingresos financieros de cierta importancia.

En enero de 2005 vende las acciones de **TD, SA** que representan un 92% de la cuenta de Inmovilizado Financiero obteniendo un beneficio a tributar en dicho ejercicio. Con el importe de la venta adquiere, entre otros bienes, inmuebles y las acciones de P.A.P., dándose de alta en I.A.E. en febrero como arrendador de viviendas y solo computa ingresos de explotación por 3.000 euros. En 2006 la situación sigue igual, los ingresos de explotación son 1.500 euros y los financieros 430.000. Igual en 2007, ingresos de explotación, por arrendamientos 25.200 euros. Y ello teniendo en todos esos años un inmovilizado material integrado por inmuebles, de casi 5 millones de euros, que rentan menos de un 5 por mil.

Por tanto en el presente caso no estamos en presencia de gastos de relaciones públicas con clientes ni proveedores, ya que los beneficiados de los obsequios no son clientes ni proveedores, ni personal de la empresa, ni responden a una intención de promocionar la venta de bienes y prestación de servicios, ni queda acreditada dicha conexión.

Y en cuanto a la correlación con los ingresos, en todo caso es a la empresa a la que le corresponder acreditar tal relación, a la que se refiere solo de forma genérica y desde luego respecto a los residentes en el extranjero, que dicen fueron destinatarios de los regalos, no queda acreditada su intervención en la promoción de la actividad de la empresa de gestión de valores, que nadie rechaza, y menos aun actores del musical ya citado.

...En el presente caso, en las facturas de Joyería, no se ha acreditado en ningún momento responda a una actividad de promoción de la empresa, ni existe constancia de que exista una obligación previa de realizar tales obsequios, ni puede considerarse fehacientemente que exista una correlación con los ingresos de la actividad, por lo que tales gastos deben ser calificados de meras y simples liberalidades en su sentido más estricto."

El artículo 14 del TRLIS, en el que se regulan los gastos no deducibles, determina en su apartado 1.e) lo siguiente:

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

e) *Los donativos y liberalidades.*

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

Así pues, en cuanto a la admisión de la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades cabe destacar los siguientes requisitos:

1. Contabilización del gasto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de reservas (artículo 19.3 del TRLIS).

Artículo 19.3 del TRLIS: *“ No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.”*

2. Justificación mediante factura completa o cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho. Además el gasto debe corresponderse con una operación efectivamente realizada (artículo 106.3 del TRLIS; RD 2402/1985; TEAC 19-01-01; DGT CV 16-11-2006).

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

3. Imputación según criterio de devengo (artículo 19.1 del TRLIS), con las excepciones previstas en el segundo párrafo del artículo 19.3 del TRLIS para el caso de gastos/ingresos imputados en un período impositivo posterior/anterior al de su devengo.

Artículo 19.1 TRLIS: *“Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.”*

4. Correlación con los ingresos de la sociedad, en contraposición al concepto de liberalidad reflejado en el artículo 14.1.e) anteriormente transcrito.

5. Principio de efectividad del gasto. Ello supone que un gasto, para ser deducible, debe ser efectivo y, por tanto, debe responder a una operación efectivamente realizada. La prueba y justificación de dicha realidad recae por expresa disposición del citado artículo 105 de la Ley General Tributaria sobre quien pretende el ejercicio de tal deducción, esto es, sobre el obligado tributario. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la deducción de los gastos está condicionada a la efectiva realidad de los mismos, si el sujeto pasivo no prueba esta circunstancia, no puede ejercitar tal derecho sin que la Administración Tributaria tenga que soportar la carga de la prueba.

Artículo 105.1 de la LGT: *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”*

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

“...aquellos gastos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente, no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.”

Así, cuando se incumpla alguno de los requisitos mencionados, se procederá a corregir el resultado contable con el objeto de determinar la base imponible por el método de estimación directa según los términos previstos en el artículo 10.3 del TRLIS: *“En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”*

A efectos de atender la presente alegación es preciso señalar que son fiscalmente deducibles los gastos soportados por la empresa en sus relaciones con los clientes y proveedores que se entiendan que corresponden a la actividad de relación pública de la empresa así como aquéllos que con arreglo a los usos y costumbres de la empresa se efectúen con respecto a su personal. Pueden entenderse dentro de estos gastos los derivados de la entrega de obsequios a clientes y proveedores, comidas con los mismos y el coste de hospedaje y manutención consecuencia de los desplazamientos de los clientes y proveedores a cargo de la empresa. Todos estos gastos deben ser deducibles en la medida en que la causa probada de los mismos esté, directa o indirectamente, relacionada con la actividad económica del contribuyente.

No obstante, no se oculta que la deducibilidad del gasto se condiciona a su justificación, para lo cual no vale en todos los casos la simple factura o documento de pago sino que, además, debe acreditarse las personas que han sido beneficiarias de los mismos, circunstancia que no siempre es fácil de justificar.

Habría que recordar, por tanto, que nos encontramos ante un tipo de gastos que por su naturaleza discurren a través de una línea cuya frontera, acerca de su deducibilidad o no, siempre resulta compleja en su delimitación, tanto porque puedan considerarse como uso privativo, o como donativos y liberalidades.

En este mismo sentido cabe citar la resolución de este Tribunal de 02-03-2011 (RG 330/10[8]), en la que se determina:

“(…) todos los gastos incurridos en el desarrollo de una actividad empresarial, e incluso en el ámbito de las necesidades privadas, son susceptibles de ser justificados al objeto de acreditar la realidad del “hecho económico real” al que responde el gasto. En este caso en concreto, la justificación o acreditación de este “hecho económico” (la entrega de regalos de diverso tipo a clientes y proveedores), no debe ceñirse a la mera salida de fondos (a su pago material) o al mero registro contable de una supuesta operación, sino que se ha de acreditar verazmente que dicho hecho económico se produjo (se requiere la identificación de los destinatarios...). De lo contrario, este concepto genérico de gastos, sería un cajón de sastre en el que tendría cabida cualquier pago realizado por un sujeto pasivo, no ya en el marco de su actividad empresarial, sino incluso fuera de dicho ámbito.”

Y el mismo criterio se ha mantenido en resoluciones posteriores tales como la de 07-05-2015 (RG 1012/13) por citar una de las más recientes.

En conclusión, podemos determinar que no se admitirá respecto de los gastos ahora analizados la deducibilidad de aquéllos respecto de los que no ha sido aportado por el obligado tributario documento alguno que permita acreditar la identidad de sus destinatarios así como su vinculación a los usos y costumbres de la empresa, no pudiéndose aceptar de otro modo una justificación en su deducción más allá de la reducir su carga impositiva improcedentemente mediante la inclusión de gastos de naturaleza particular o personal o, en todo caso, cuya correlación con los ingresos de la actividad no ha sido probada, por lo que, de acuerdo con lo anterior, dadas las circunstancias acaecidas en el presente caso en que el interesado no ha acreditado la identidad de los destinatarios de los regalos junto con una justificación suficiente que permita la deducibilidad de los mismos no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

En relación a los gastos en concepto de viajes, dispuso la Inspección en el Acuerdo de liquidación dictado lo siguiente:

“Se incluyen aquí la extensa relación de facturas que la Actuaría denomina en el acta como GASTOS DE VISA Á..., que incluye pagos por médicos, gastos de viaje, etc. por un importe total de 134.916,58 euros. De las descripciones relacionadas en el acta resulta que hay numerosos cargos que responden al concepto GASTOS VISA Á..., es decir cargos bancarios globales de gastos abonados con una tarjeta Visa, sin detalle alguno de que gastos se trata. Otros son directamente talones cobrados con cargo al Banco Urquijo, sin detalle de gastos, o cambio de dólares, o gastos Á..., sin mas explicación, o facturas de Emporio, Hermes, Loewe, o cargos de agencias de viajes, como O.. viajes o viajes Ar...

La Actuaría considera también aplicable en este caso el at. 14-1 y en el informe indica que respecto a los gastos efectuados por Á... y contabilizados en Pxxxx, SA, son liberalidades o rendimientos de capital dado que es accionista en el 99% del Capital Social. En cualquiera de los casos no serán admisibles como partida de gasto (art. 14.1) por tratarse de gastos ajenos a la sociedad.

La entidad, en sus alegaciones, se centra únicamente en un cargo o factura global de 62.315,28 euros, por el concepto de GASTOS VIAJES Á... 2005, e intenta rebatir el argumento de la Actuaría de ser gastos ajenos a la actividad de Pxxxx, SA, alegando que tales gastos están formalmente facturados a la sociedad y corresponden a desplazamientos imprescindibles del Administrador Sr. D. Á... , con unas consideraciones demasiado generalistas, la necesidad de viajes a Barcelona Portugal y Méjico, al ser Pxxxx, SA una sociedad Holding de varias filiales, residentes en esas plaza y países, lo que exige constantes viajes, pues esas participaciones reportan a Pxxxx, SA dividendos y plusvalías.

En el anexo 16 se justifican los motivos de esos viajes, siendo evidente, dice, su carácter de necesarios. Dicho anexo es exclusivamente una nota resumen de gastos de billetes de avión, con lo que se trata de enlazar

los billetes de avión desde Madrid a distintas capitales europeas (Barcelona, Lisboa, Berlín, Munich, Ámsterdam, y Menorca, ninguna a México), con un subtotal de billetes de 55.840,22 y un Subtotal de gastos varios viajes de 6.475,06 euros, lo que da el total de la factura relacionada por la Actuaría en el acta de 62.315,28 euros, con lo que denomina proyecto de imputación, todos referentes a TD, SA Y REUNIONES CON Bx.....

Al decir la Actuaría que son gastos ajenos a la Sociedad se está refiriendo a que tales gastos no están correlacionados con los ingresos. En principio ya vimos que la "actividad" de arrendamiento ejercida durante los ejercicios 05-06-07, daba unos exiguos ingresos, y los supuestos edificios de posible explotación están todos en Md..., y el de M... no tenía cedula de habitabilidad hasta 2007.

Por tanto se trata de los mismos argumentos que en el apartado anterior, la entidad no justifica que tales gastos estén correlacionados con los ingresos de la actividad de la, entidad, por no que no se admite su deducción."

A este respecto es preciso señalar que, tal y como se ha indicado respecto de los gastos en concepto de joyería, en atención al principio de correlación de ingresos y gastos, los gastos por viajes se considerarán fiscalmente deducibles cuando vengan exigidos por el desarrollo de la actividad del obligado tributario siempre que, además, cumplan los demás requisitos legales y reglamentarios.

En este mismo sentido, la Consulta de la DGT 0345-00, de 24-02-2000, determina en cuanto a la deducibilidad de los gastos de viajes, representación y atención a clientes, que se considerarán fiscalmente deducibles cuando estén vinculados o sean propios de la actividad desarrollada siempre que, además, queden convenientemente justificados de manera que, en el caso de que no existiese vinculación, ésta no fuese suficientemente probada o no se justificase el gasto, estos gastos no podrían considerarse gastos fiscalmente deducibles de la actividad económica al considerarse como donativos y liberalidades, esto es, partidas de gastos que nacen de la voluntad unilateral del contribuyente mediante la disposición de un elemento patrimonial de la empresa en favor de un tercero en donde está ausente una función retributiva o correlacionada con la actividad de la empresa.

Pues bien, estos gastos deben ser deducibles en la medida en que la causa probada de los mismos esté, directa o indirectamente, relacionada con la actividad económica del contribuyente de manera que, no habiendo aportado el interesado documento alguno que permita acreditar que estos gastos fueron necesarios para el ejercicio de su actividad más allá de meras manifestaciones al respecto, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras en este punto.

Undécimo.

Se refiere la última alegación planteada por el recurrente a la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales, manifestando la respecto lo siguiente:

"Como ya se ha señalado anteriormente, esta alegación tiene carácter supletorio, en orden a dejar señaladas todas las cuestiones que este Contribuyente considera que suscita este expediente, y para el hipotético caso de que no sean resueltas favorablemente las cuestiones señaladas en las alegaciones precedentes.

El planteamiento contenido en el Acuerdo de Liquidación está basado en una consideración primordial que subyace a lo largo del mismo: este Contribuyente no desarrolla actividades empresariales, porque sólo así habría posibilidad de considerarlo procedente.

Admitiendo a efectos meramente dialécticos tal tesis, lo que habría correspondido coherentemente es que la Administración tributaria hubiera considerado a este Contribuyente como sociedad patrimonial, aplicando el correspondiente régimen fiscal especial, en los términos vigentes en el período 2005 (arts. 61 y 62 TRIS, posteriormente derogados).

Por lo tanto, y respetando el principio de interdicción de la "reformatio in peius", entiende este Contribuyente que ésta es una cuestión que no debe descartarse."

Pues bien, a efectos de atender la presente alegación hay que partir señalando que el interesado presentó la autoliquidación del ejercicio 2005 según el régimen general del Impuesto y no formuló solicitud alguna a este respecto (la procedencia del régimen de sociedades patrimoniales) en vía de comprobación (en la que más al contrario se autocalifica como no patrimonial manifestando que era titular de una importante cartera poseída con el objeto de "gestionar y dirigir las participaciones" (art. 61.1.a.1º TRLIS) y a las participadas: ver alegaciones frente al acta).

Así las cosas, ya adelantamos que no podemos atender a la pretensión ahora formulada a este Tribunal de calificar a la sociedad como de patrimonial en el ejercicio 2005 por cuanto que para ello es necesaria la realización de una serie de actuaciones de comprobación que no son competencia de los órganos de revisión.

En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal respecto de similar pretensión (el que se califique a una sociedad como de transparente: en nuestro caso sería como de sociedad patrimonial) en resoluciones tales como las de 23-11-2006 (RG 3761/04[9]), de 29-03-2007 (RG 3417/04[10]) y de 19-01-2007 (RG 1201/05[11]), determinando esta última lo siguiente:

“Si, de forma injustificada, no alega algo que considera necesario o ajustado a derecho, como es la posible aplicación del régimen de transparencia fiscal, y por lo tanto, del tipo impositivo del cero por ciento, previsto en la disposición transitoria mencionada, y salvo el supuesto de imposibilidad por fuerza mayor o alguna causa razonable expuesta, no es procedente luego admitir tales alegaciones en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras. Admitir su realización una vez cerrado el período de actuaciones inspectoras implicaría alterar el orden del procedimiento tributario legalmente establecido, al atribuir a tales órganos revisores la práctica de actuaciones que son propias de la Inspección.

Los Tribunales Económico-Administrativos no se articulan en la Ley como órganos puramente administrativos de gestión dentro de la Administración activa, sino como órganos especializados, que incluso pueden reputarse cuasi jurisdiccionales, por la función de revisión que desempeñan. Las argumentaciones que vierte ahora la entidad, sobre la posible aplicación del régimen de transparencia fiscal, y que, por inactividad del interesado, no se efectuaron durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras, no pueden ser atendidas ni por este Tribunal ni por el Tribunal Regional en primera instancia, dada la naturaleza revisora de la vía económico administrativa, cuya labor es la de revisar la actuación impugnada, sin suplir la inactividad de las partes, ni entrar a pronunciarse sobre cuestiones que no pudo enjuiciar la propia Inspección por falta de actividad del administrado.

Es por ello que, como ya se ha declarado en otras ocasiones por este Tribunal, admitir este tipo de actuaciones “permitiría al obligado tributario disponer a su arbitrio sobre el contenido de cada procedimiento, sustrayendo al de inspección ciertas comprobaciones para atribuir las al órgano revisor”.

En la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo relativa a los ejercicios objeto de comprobación, no se señaló por el mismo que estuviera acogido al régimen de las sociedades transparentes. Tampoco consta que el contribuyente haya realizado actuación alguna en orden a corregir la autoliquidación presentada, ni la supuesta concurrencia de las circunstancias que imponen el régimen de transparencia fiscal, fue alegada por la entidad en ningún momento del procedimiento inspector.

Como consecuencia de todo lo expuesto, este Tribunal acuerda no admitir las mencionadas alegaciones en vía económico-administrativa, pues no se trata de un asunto o razonamiento que sirva de apoyo a una argumentación alegada anteriormente por el interesado sobre un tema contradictorio, a lo cual está abierto el presente procedimiento, sino que se trata de una nueva alegación o cuestión controvertida, que, como ya se ha expuesto, debió ser planteada en el correspondiente procedimiento inspector, otorgando de esta modo la posibilidad al órgano gestor de pronunciarse sobre el asunto. Tampoco se trata de alegaciones relativas a hechos sobrevenidos con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación.

Por ello, este Tribunal considera que no puede entrar a examinar cual es el régimen aplicable a la entidad, o si concurren o no las circunstancias previstas en la LIS para la aplicación de lo previsto en los artículos 75 y siguientes de la norma, relativos al régimen de transparencia fiscal, puesto que, como se ha dicho antes, ello supondría la realización de actividades de comprobación que no le competen.”

O, como también hemos señalado en resolución de 27-09-2012 (RG 252/11[12]):

<<Debe puntualizarse que no estamos ante nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados ante la inspección sino ante una pretensión nueva no formulada ante la inspección distinción que no resulta baladí ya que impide que podamos atender a esta pretensión dado el carácter revisor que tiene este órgano económico administrativo lo que impide que la reclamante pueda introducir en esta fase nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en vía de comprobación, tal y como establece el Tribunal Supremo en sus sentencias de 12 de julio de 2012 dictada en el recurso de casación 1356/2009 y de 4 de julio de 2012 dictada en el recurso de casación 2772/2009. Dispone así el Tribunal Supremo:

“SEXTO.- Finalmente debemos tratar de modo conjunto los motivos séptimo y octavo, en la medida en que la desestimación del primero de ellos, conllevaría la del segundo. Como ha sido expuesto, en el motivo séptimo se denuncia la infracción por inaplicación del art. 56.1 de la LJCA, por cuanto la Sentencia, al entender de la recurrente, debió resolver sobre la pretensión subsidiariamente formulada.

Sin embargo, esta Sala ha de confirmar el criterio sostenido por el Tribunal “a quo” con desestimación de dicho motivo, por las razones que seguidamente se exponen.

Una reiterada jurisprudencia de esta Sala recuerda que el carácter revisor de esta Jurisdicción impide que puedan plantearse ante ella cuestiones nuevas, es decir, pretensiones que no hayan sido previamente planteadas en vía administrativa.

Ciertamente, la Ley de esta Jurisdicción supuso una superación de viejas concepciones según las cuales no se podía atacar un acto administrativo sino en virtud de argumentos que ya hubieran sido articulados en vía administrativa, pero sin que ello suponga la posibilidad de plantear cuestiones no suscitadas en vía administrativa. Sí podrán alegarse, en cambio, en favor de la misma pretensión ejercitada ante la Administración, cuantos motivos procedan, se hubieran o no invocado antes, correspondiendo la distinción entre cuestiones nuevas y nuevos motivos de impugnación a la diferenciación entre los hechos que identifican las respectivas pretensiones y los fundamentos jurídicos que las justifican, de tal modo que mientras aquellos no pueden ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la pretensión ejercitada.

La necesaria congruencia entre el acto administrativo impugnado y la pretensión deducida en el proceso administrativo, exigida por el carácter revisor de la actuación administrativa que le confiere el art. 106.1 de la CE, impone que no se varíe esa pretensión introduciendo cuestiones nuevas sobre las que no se ha pronunciado la Administración. La desviación procesal se produce cuando la petición de la parte demandante en vía administrativa no coincida con la postulada ante el órgano jurisdiccional, con lo que los motivos que apoyaron la pretensión ejercitada ante la Administración y ante la Sala de instancia no fueron los mismos [en este sentido, Sentencias de 17 de noviembre de 2011 (rec. cas. núms. 158/2008 y 137/2008), FD Tercero, y de 24 de noviembre de 2011 (rec. cas. núm. 1231 / 2008), FD Tercero].”

(...)

Si bien en estas sentencias del Tribunal Supremo se pronuncian sobre cuestiones que fueron formuladas por primera vez en vía judicial, las conclusiones alcanzadas, mutatis mutandis, entendemos son de plena aplicación a la vía económico administrativa, porque el carácter revisor al que se refieren las sentencias se predica igualmente de los Tribunales Económico Administrativos.>>

Adicionalmente en el presente caso, como hemos dicho, el contribuyente autoliquidó en régimen general y la Inspección dictó liquidación definitiva por lo que no puede ya el contribuyente formular solicitud de rectificación de su autoliquidación, a diferencia de lo que sucedería de haberse practicado liquidación inspectora provisional, en cuyo caso la pretensión nueva podría interpretarse como solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada.

Por todo lo expuesto, este Tribunal acuerda desestimar la mencionada alegación en vía económico-administrativa, pues no se trata de un razonamiento que sirva de apoyo a una pretensión alegada anteriormente por el interesado sobre un tema contradictorio, a lo cual está abierto el presente procedimiento, ni tampoco se trata de alegaciones relativas a hechos sobrevenidos con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación, sino que se trata de una nueva alegación o cuestión controvertida que, como ya se ha expuesto, debió ser planteada en el correspondiente procedimiento inspector, otorgando de este modo la posibilidad al propio órgano liquidador de pronunciarse sobre el asunto, habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal en resoluciones recientes tales como las de 09-04-2015 (RG 1292/12) y 07-05-2015 (RG 1880/12).

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada nº 2929/12, interpuesto por la entidad **Pxxxx, SA.**,

ACUERDA:

ESTIMARLO en PARTE, anulando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid objeto del mismo así como la liquidación tributaria subyacente a los efectos de que sea sustituida por otra de conformidad con los siguientes pronunciamientos: **1º)** Se estiman determinadas pretensiones actoras en los términos dichos en los Fundamentos Jurídicos Octavo y Noveno de la presente resolución; **2º)** Se atiende a la pretensión subsidiaria de la reclamante para que se realicen las actuaciones de comprobación precisas a fin de determinar si se ha producido en 2006 un exceso de ingreso que no hubiera sido devuelto aún según los términos expuestos en el Fundamento Jurídico Quinto de la presente resolución; y si así resulta, reducir el importe exigible por la liquidación de 2005 o, en su caso, proceder a la devolución correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 66.3 párrafo tercero del Reglamento aprobado por RD. 520/2005, de 13 de mayo.

[1] Advertimos de que el criterio de este TEAC es computar el plazo de 6 meses no desde la incoación del acta sino desde la finalización del plazo para formular alegaciones frente a la misma (v.gr. Rs TEAC RG 00/03783/08).

[2] Advertimos de que el criterio de este TEAC es estar, a estos efectos, no a la fecha en que se dicta la liquidación sino a lo expresamente dispuesto al efecto por el artículo 104.2 LGT anteriormente transcrito.

[3] Fecha resultante de sumar un mes al día fin de plazo para formular alegaciones frente a la propuesta contenida en el acta.

[4] El informe auditor de 2006 no produciría efecto fiscal en el ejercicio 2006 pues dicho efecto lo ha aplicado el contribuyente a 2005.

[5] El contribuyente manifiesta que lo que aquí describimos es lo que ha realizado en 2007 si bien no tenemos prueba de ello.

[6] Confirmada por SAN de 29-05-2014, rec. nº. 269/2011

[7] Evidentemente sin hacer la comprobación numérica de la que se desprende lo contrario.

[8] Ha sido confirmada por SAN de 13-03-2014, rec. nº. 150/2011.

[9] RG 3761/04.- SAN de 23-03-2009, rec. nº. 396/2007, confirma la resolución TEAC en lo relativo a la liquidación si bien la anula en lo relativo a la sanción.

[10] RG 3417/04.- SAN de 22-07-2010, rec. nº. 260/2007 confirma la resolución TEAC en lo relativo a la liquidación si bien la anula en lo relativo a la sanción.

[11] No consta recurrida.

[12] Resolución confirmada por SAN de 09-07-2015, rec. nº. 437/12.

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