

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071674

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de octubre de 2018

Vocalía 10.^a

R.G. 4228/2017

SUMARIO:

Procedimiento económico-administrativo. Tramitación. Prueba. Aportación de pruebas en vía económico-administrativa no aportadas ante la Inspección. Para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de estar relacionado con los ingresos, debe cumplir, asimismo, el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. La factura y contabilización son requisitos en principio necesarios para justificar un importe a efectos de su deducción como gasto pero la Inspección puede exigir a los sujetos pasivos la aportación de otras pruebas complementarias. Es decir, la aportación de la factura y su contabilización como gasto supone la acreditación formal, pero tal acreditación ante la Inspección, que es en principio necesaria, no es suficiente si no va acompañada de la prueba de la efectividad del mismo. Por otro lado, la carga de la prueba se contiene en el art. 105.1 de la Ley 58/2003 (LGT), que dispone que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. En el mismo sentido se pronuncia la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que afirma que en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen, tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos...

En el presente caso, nos encontramos con que la contribuyente pretende deducirse fiscalmente unos gastos, es decir, pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, por lo que con arreglo a los preceptos anteriores, la carga de probar que los correspondientes importes cumplen los requisitos normativamente establecidos para que puedan ser considerados como gastos fiscalmente deducibles, incumbe a la recurrente. Pues bien, a juicio del Tribunal Central, existen en el expediente indicios suficientes para concluir que el obligado tributario no ha acreditado la realidad y efectividad de las operaciones efectuadas. Así, la aportación de pruebas en vía revisora ha de atemperarse atendiendo a que la documentación que se aporte justifique materialmente lo pretendido, sin que sea preciso que el Tribunal Económico-Administrativo despliegue una actividad de comprobación que le está vedada. Cabe sin duda admitir pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento, acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado. Pero indudablemente la función del Tribunal Económico-Administrativo es la de valorar la prueba, no la de llevar a cabo una actividad complementaria a la inspectora, desarrollando un nuevo examen de la contabilidad a la luz de los nuevos datos, requiriendo información adicional a lo aportado, etc; todo lo cual sin duda excede de sus facultades revisoras y sería más propio, como los mismos Tribunales contenciosos han reconocido, de un inspector jefe. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 42, 108 y 114.

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 179, 183 y 191.

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, visto el RECURSO DE ALZADA interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por Don **Rx...**, actuando en nombre y representación de **X SL** con NIF ..., y domicilio a efectos de notificaciones en ..., BARCELONA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 15 de diciembre de 2016, relativa a la reclamación nº **08/06106/2013** promovida contra el Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección

Tributaria de la Delegación especial de la AEAT en Cataluña, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 2007, y contra la sanción tributaria correlativa impuesta por el mismo concepto y periodo.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 2 de marzo de 2012, mediante comunicación notificada al obligado tributario, fueron iniciadas actuaciones inspectoras con alcance general, respecto al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007.

Con fecha 28 de febrero de 2013 el Jefe de la Oficina Técnica dictó Acuerdo de Liquidación por el Impuesto y el ejercicio de referencia, derivado del acta de disconformidad **A02-...**, por importe de 159.928,02 euros.

En cuanto a los motivos de regularización, la Inspección procedió a incrementar la base imponible por gastos relacionados con el inmueble sito en ..., del municipio de ..., asociados a las facturas emitidas por **Y EUROPA SL, TH GROUP, Z SA y KAx...**, al entender que las facturas presentadas eran facturas falsas en tanto que constituían el soporte formal de operaciones inexistentes. Además, se produjo la regularización del beneficio contable originado por la transmisión de dicho inmueble, al entender que la factura emitida por **N C..., SL**, y activada por el obligado tributario como mejora y, por lo tanto, como mayor valor de adquisición del elemento transmitido, era una factura falsa que constituía el soporte formal de una operación inexistente. Determinó asimismo que no procedía aplicar el tipo impositivo reducido previsto para las entidades de reducida dimensión al no ejercer una actividad económica, y suprimió la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del TRLIS al no estar ni el elemento transmitido ni el elemento objeto de reinversión afectos a una actividad económica y no haber entrado en funcionamiento el elemento transmitido dentro del periodo de reinversión.

Segundo.

Iniciado expediente sancionador por entender que la conducta de la obligada tributaria podría ser constitutiva de la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, y una vez concluido el procedimiento, el Jefe de la Oficina Técnica en fecha 28 de febrero de 2013 dictó Acuerdo de Imposición de Sanción por un importe total de 137.951,70 euros.

Tercero.

Contra los acuerdos dictados fue interpuesta ante el T.E.A.R de Cataluña reclamación económico-administrativa, que fue tramitada con el nº **08/06106/2013**.

El T.E.A.R. resolvió en fecha 15 de diciembre de 2016 acordando desestimar la reclamación interpuesta. El fallo fue notificado en fecha 30 de enero de 2017.

Cuarto.

Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR, fue interpuesto recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 28 de febrero de 2017, solicitando la anulación de la citada Resolución y formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones:

Primera: Procede la aplicación del tipo reducido previsto en el artículo 114 del TRLIS para las entidades de reducida dimensión .

Considera que el hecho de no desarrollar una actividad económica no inhabilita la aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión. Del tenor literal del artículo 108 del TRLIS no se deduce la obligación de que las sociedades dedicadas al arrendamiento de bienes inmuebles dispongan de un local dedicado, en exclusiva, a la gestión, y de un empleado a jornada completa. La Administración está interpretando restrictivamente la voluntad del legislador, por cuanto si hubiera querido excluir del tipo reducido a determinadas entidades, lo habría hecho.

Segunda: Aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del TRLIS.

La Administración no admite la aplicación de la citada deducción debido a que no se ha alquilado el bien en cuestión. Sin embargo, se aporta un contrato de alquiler con fecha 01.01.2009, que debiera ser prueba suficiente para acreditar dicho alquiler. El inquilino residió en el inmueble, con independencia de que por cuestiones económicas no hubiere satisfecho los recibos de alquiler y hubiera finalmente abandonado el inmueble. En los periodos en los que la sociedad no ha tenido alquilado el inmueble, ha sido debido a la imposibilidad de poder encontrar un arrendatario

Tercera: Deducibilidad de los gastos correspondientes a las facturas emitidas por **Y EUROPA SL, TH GROUP, Z SA y KAx...**, así como la procedencia de la activación de los gastos correspondientes a la factura emitida por **N C... SL**.

Las operaciones se encuentran perfectamente documentadas.

Cuarta: En relación con la enajenación del inmueble sito en ..., del municipio de ..., debería aumentarse el valor de adquisición, y disminuir el resultado de la transmisión.

Así, en el momento de la activación del valor de adquisición del inmueble, solo figuraba en contabilidad el valor del terreno, no figurando registrado el valor de la edificación, que sí fue registrado posteriormente por el Ayuntamiento de ... en el año 1991.

Además, se aporta copia de nuevos documentos, no facilitados durante las actuaciones de comprobación e investigación, que se refieren a unas obras realizadas en el ejercicio 2001 y que determinan una elevación del valor de adquisición.

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, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las siguientes:

1. Procedencia de la aplicación del tipo reducido previsto para las entidades de reducida dimensión.
2. Si la entidad reclamante puede aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios recogida en el artículo 42 del TRLIS.
3. Deducibilidad de los gastos formalizados en las facturas emitidas por **Y EUROPA SL, TH GROUP, Z SA y KAx...**, así como la procedencia de la activación de los gastos correspondientes a la factura emitida por **N C... SL**.
4. Determinación del valor de adquisición del inmueble sito en ..., del municipio de
5. Si el acuerdo sancionador se ajusta a Derecho.

Segundo:

La primera cuestión a examinar consiste en determinar si procede la aplicación del tipo reducido previsto en el artículo 114 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 (en adelante, TRLIS) para las entidades de reducida dimensión.

Según determina la Inspección, en el ejercicio 2007 el obligado tributario aplicó de manera incorrecta el tipo reducido establecido para las empresas de reducida dimensión, por cuanto la entidad no realizaba actividad económica alguna en los términos previstos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, la entidad no disponía ni de personal con contrato laboral a jornada completa ni de local desde el que se gestionara la actividad del alquiler.

La recurrente no discute la concurrencia o no de dichos requisitos, reconociendo incluso en sus alegaciones la imposibilidad de cumplir con los mismos dado el coste económico que ello supone, manifestando

por el contrario que la Administración está interpretando restrictivamente la voluntad del legislador por cuanto si éste hubiera querido excluir del tipo reducido a determinadas entidades, así lo habría hecho.

Pues bien, en el Título VII del TRLIS, (título reservado a los “Regímenes Tributarios Especiales”), en los diferentes capítulos, se prevén incentivos fiscales, entre otras, para: las “entidades” dedicadas al arrendamiento de vivienda; para las “sociedades y fondos” de capital-riesgo y “sociedades” de desarrollo industrial regional; para las “entidades” mineras; las “entidades” no residentes, las “instituciones” de inversión colectiva... Y en el capítulo XII, (artículos 108 a 114) se regulan los “*Incentivos fiscales para las **empresas de reducida dimensión**””, siendo ésta la única vez que, en ese Título VII, el legislador, expresa e intencionadamente, utiliza el término “empresa” para referirse a un tipo de sociedades/entidades con derecho a determinados beneficios fiscales, y no las denomina, “sociedades” -ni “entidades”- de reducida dimensión.*

El artículo 108 del TRLIS dispone que, “1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros”.

El artículo 114 prevé, para las ERD, la aplicación de un tipo de gravamen inferior al establecido con carácter general. De lo que se deduce que este beneficio es un incentivo fiscal que únicamente pueden aplicar las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere una determinada cantidad. La finalidad de la norma es estimular fiscalmente la realización de actividades empresariales por empresas de reducida dimensión que fomenten el ciclo económico productivo de las empresas y el desarrollo económico. Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, el término “empresa” se encuentra íntimamente ligado al término “cifra de negocios”.

Este TEAC se ha pronunciado en numerosas resoluciones en el sentido de que para aplicar a una sociedad el tipo reducido del impuesto establecido en el artículo 114 del TRLIS, la sociedad de que se trate ha de poder calificarse como empresa, es decir, ha de realizar una actividad empresarial. Así, en R.G.: 5106/08, de 29-01-2009, dictada en recurso de alzada para unificación de criterio, (en una reclamación planteada por una sociedad de mera tenencia de bienes, que en el ejercicio 2002 tributaba como sociedad transparente, siéndole, por tanto, de aplicación la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades) declara, que “no procede la aplicación del tipo reducido establecido en el artículo 127 bis de la LIS para las empresas de reducida dimensión, al ser la entidad recurrente una entidad de mera tenencia de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 75.1.a) de la LIS, que no realiza actividad económica alguna”. O, en otro momento, que “... de todo lo expuesto con anterioridad se desprende que la entidad no ha sido “una empresa”, entendida ésta conforme a la interpretación usual, como la organización de un conjunto de medios materiales y personales para la realización de una auténtica actividad económica para intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado...” En el mismo sentido, las resoluciones, de 07-05-2015, como una de las más recientes, o la R.G.: 2398/12 de 30-05-2012.

En esta última resolución, de 30-05-2012, también dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, se declara que, dado lo establecido en el artículo 108 del TRLIS, no procede la aplicación del tipo reducido fijado en el régimen especial para las ERD, a entidades que no realicen actividades económicas. Y ello porque es éste un incentivo fiscal aplicable a las empresas, -y una sociedad que no ejerce actividad económica no es una empresa ni en su sentido usual ni en el de la Real Academia-, y además porque los ingresos de las PYMES se miden por cifra de negocios, y este concepto implica que los mismos deriven del ejercicio de una actividad empresarial:

“...Conviene insistir en que lo determinante para que este Tribunal Central adoptase en su día y corrobore ahora el criterio de la improcedencia de aplicar a las entidades de mera tenencia el tipo reducido de gravamen de las empresas de reducida dimensión, no lo es el tipo o naturaleza de la entidad, sino el hecho de que por las mismas no se desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas, y sólo en este sentido se les negó el carácter de “empresa”, pues para gozar del régimen de “empresas” “de reducida dimensión”, además del requisito de no superar un determinado importe de la cifra de “negocios”, es preciso cumplir otro, el esencial pues constituye el eje sobre el que pivota su aplicación: que se trate de “empresas”, esto es, que se trate de entidades que desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas (que suponen en todo caso la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción con la finalidad de intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado) circunstancia cuya concurrencia hay que apreciar en cada supuesto concreto.

(...)

Conviene subrayar que si bien en el Impuesto sobre Sociedades no hay ningún precepto específico para determinar cuando estamos ante el ejercicio de actividades empresariales o de explotaciones económicas, lo que obliga, como en todos aquellos casos en que nuestras normas utilizan conceptos jurídicos indeterminados, a analizar las circunstancias concurrentes en cada caso (en el sentido de determinar si se trata o no de actividades que suponen la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción con la finalidad de intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado), no es menos cierto que la exigencia de este requisito de las "actividades económicas" para aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión, no resulta en modo alguno excepcional o ajeno a este Impuesto, ni ligado exclusivamente a las sociedades transparentes o patrimoniales, como parece entender el TEAR. Así, pueden traerse a colación los siguientes ejemplos:

- La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la cual requiere, tanto para los elementos patrimoniales transmitidos como para aquellos en los que se materialice la reinversión, su afectación a "actividades económicas".

- El régimen especial de entidades, precisamente, dedicadas al arrendamiento de viviendas, requiere que tales sociedades tengan como actividad principal el arrendamiento de viviendas.

- Dentro de la regulación especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, se exige, en las aportaciones no dinerarias de elementos patrimoniales distintos de acciones o participaciones sociales pro contribuyentes del IRPF, que estén afectos a actividades económicas.

- Y una norma de reciente introducción, la disposición adicional undécima del TRLIS, que regula una libertad de amortización, requieren que las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, estén afectos a actividades económicas.

SÉPTIMO: Finalmente, debe subrayarse que este criterio del Tribunal Central ha sido confirmado por la Audiencia Nacional. Así, en su sentencia de 23 de diciembre de 2010 (Rec. n.º 363/2007), puede leerse literalmente en su fundamento jurídico quinto (...) el concepto "cifra de negocios" da a entender que los ingresos que lo componen provienen de una actividad empresarial que, por sus dimensiones, se trata de primar mediante el establecimiento de un tipo de gravamen reducido para una parte de esa cifra económica, posibilidad que no es posible extender a las sociedades de mera tenencia de bienes que, por tal razón, no desarrollan actividad mercantil alguna o, de hacerlo, lo que debe ser objeto de estricta prueba, han de sujetarse, en el acogimiento de tales beneficios, a la separación entre sus ingresos empresariales y los procedentes de la gestión patrimonial (...)

En el mismo sentido se pueden invocar también sentencias de Tribunales Superiores de Justicia; baste con la cita, entre otras muchas, de la sentencia de 30 de julio de 2009 (Rec. n.º 841/2009) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña; la sentencia de fecha 20 de octubre de 2006 (n.º de Rec. 1612/2005) del Tribunal Superior de Justicia de Valencia; o la de fecha 4 de junio de 2004 (Rec. n.º 734/2003) del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria. En estas dos últimas resoluciones judiciales se hace referencia a la finalidad global del régimen, especial no lo olvidemos, de empresas de reducida dimensión, cual era fomentar, desde la perspectiva de la regulación fiscal, a las pequeñas y medianas empresas, para reactivar a estos importantes agentes económicos por su papel en el conjunto de la economía global, papel que no reconocen dichas sentencias a las entidades de mera tenencia de bienes.

Una vez sentado que para que una sociedad pueda acogerse al régimen especial establecido para las ERD, ha de ser una empresa, es decir, ha de realizar una actividad económica, 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 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

"1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

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

Así, en nuestro caso concreto, por lo que respecta al primer requisito, la utilización de un local comercial exclusivamente destinado a gestionar la actividad, se desprende de los hechos recogidos en el expediente administrativo y de las propias manifestaciones de la entidad recurrente, que la interesada no contaba con un local comercial desde el que gestionar la actividad de arrendamiento del inmueble. Igualmente, y en lo que se refiere al segundo requisito, la interesada no contaba con la existencia de una persona con contrato laboral a jornada completa para la ordenación de la actividad.

En definitiva, confirmamos la regularización practicada por la Inspección al no proceder la aplicación del tipo de gravamen reducido previsto para las entidades de reducida dimensión.

Tercero:

La siguiente cuestión a resolver consiste en determinar si la entidad reclamante puede aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios recogida en el artículo 42 del TRLIS.

Son datos a tener en cuenta, y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

El obligado aplicó en el ejercicio 2007 una deducción por reinversión. Dicha deducción procede de la venta el 8 de junio de 2007 de la finca sita en ..., de ..., que había sido arrendada. La reinversión se materializó, según escritura de 3 de diciembre de 2007, en la adquisición de una vivienda y una plaza de aparcamiento, sitios en ..., de

Por lo que respecta al destino de los bienes adquiridos, la interesada aportó un contrato de alquiler, de fecha 1 de enero de 2009, por importe de 1.150,00 euros mensuales. No obstante, según manifestaciones de la propia recurrente, solamente se pagó la fianza y no se declararon ingresos contables por este alquiler, ya que solo estuvieron tres meses y no pagaron ninguna mensualidad.

El día 15 de enero de 2011, se vuelve a alquilar, no obstante, no hay contrato de alquiler, aportándose únicamente las facturas desde esa fecha hasta 31 de diciembre de 2011.

La Inspección consideró improcedente la deducción por reinversión aplicada al incumplirse varios de los requisitos establecidos en el artículo 42 del TRLIS. Así, respecto al cumplimiento del requisito de afectación de los elementos transmitidos y de los elementos objeto de reinversión a una actividad económica, indica que a los efectos de la consideración de la actividad del alquiler como actividad económica, la normativa, así como la doctrina administrativa, exige la existencia de un local y de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, no concurriendo en el presente caso dichos requisitos. Además de que la entidad interesada incumple el requisito de entrada en funcionamiento de los elementos patrimoniales objeto de reinversión, pues dicha entrada en funcionamiento se produjo el día 15 de enero de 2011, es decir, una vez transcurridos tres años.

La interesada alega, por su parte, que la sociedad no ha tenido alquilado el inmueble en determinados períodos por la imposibilidad de encontrar un arrendatario y, por otro lado, por lo que respecta a los requisitos exigidos por la norma en cuanto que los elementos transmitidos y los elementos que son objeto de reinversión deben estar afectos a actividades económicas, señala que se tratan de obligaciones de imposible cumplimiento por parte de la sociedad puesto que el montante de ingresos percibidos por el alquiler de la vivienda no podría cubrir los gastos que generaría la sociedad el tener una estructura económica.

A los efectos de resolver esta cuestión hemos de traer a colación el artículo 42 del TRLIS, regulador de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que dispone en su redacción vigente en el periodo impositivo que aquí nos ocupa y respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

«1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 12% de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

Esta deducción será del 7%, del 2% o del 17% cuando la base imponible tribute a los tipos del 25%, del 20% o del 35%, respectivamente

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.

(...)

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

(...)

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:

Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión

(...)

6. Plazo para efectuar la reinversión.

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.(...)”

Como puede comprobarse, a efectos de poder aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, es condición indispensable que tanto el elemento patrimonial transmitido como el que es objeto de la reinversión estén afectos al ejercicio de una actividad económica.

Como ya hemos analizado en el Fundamento de Derecho anterior, para que la actividad de arrendamiento ejercida por el contribuyente pueda calificarse como de actividad económica es necesario cumplir con los

requisitos que dispone el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es:

** 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.*

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

Pues bien, en el presente caso, y por lo que respecta a los elementos patrimoniales transmitidos y objeto de reinversión, tal y como se ha argumentado en el Fundamento de Derecho anterior, la recurrente no dispuso ni de personal con contrato laboral a jornada completa ni de local desde el que gestionar la actividad de alquiler, por lo tanto, la interesada habría transmitido un bien que no se encuentra afecto a una actividad económica, y habría materializado la reinversión en un elemento patrimonial no afecto a una actividad económica, incumpliendo, por lo tanto, los requisitos establecidos en la normativa.

Además, se incumple el plazo de tres años exigidos por la norma para la entrada en funcionamiento del bien, ya que el elemento objeto de reinversión no entró en funcionamiento hasta pasados cuatro años desde su adquisición, esto es, el 15 de enero de 2011 cuando el inmueble fue alquilado.

En este sentido, aunque el día 1 de enero de 2009 se firmó un contrato de arrendamiento, éste nunca se llegó a materializar, tal y como manifestó la propia recurrente.

Por tanto, entendemos que se incumplen los requisitos que para la deducción de beneficios extraordinarios establece el artículo 42 del TRLIS, debiendo confirmar en este punto la regularización de la Inspección.

Cuarto:

La siguiente cuestión a examinar es la relativa a la deducibilidad y activación de los gastos relacionados con el inmueble sito en ..., de ..., formalizados en las facturas emitidas por las entidades **Y EUROPA SL, TH GROUP, Z SA y KAx...**, respecto de los que la Inspección ha negado su deducibilidad al no quedar acreditada la efectiva prestación de los servicios recogidos en las facturas.

Así, con fecha 8 de junio de 2007, la entidad interesada enajenó una finca sita en ..., en el municipio de En relación con este inmueble se dedujo en el ejercicio 2007, antes de su transmisión, una serie de gastos por acondicionamiento del mismo, y por otro lado también activó como mayor valor de adquisición del inmueble determinados gastos.

Por lo que se refiere a la deducción de gastos aporta cuatro facturas de los siguientes proveedores:

1. Y EUROPA SL.

* La factura es de fecha 17 de abril de 2007 y tiene por concepto *“la realización de los trabajos descritos en la memoria de 23 de julio de 2006 con instalación de todos los elementos”*.

* Se anotan dos apuntes contables, el primero con fecha de 31 de enero de 2007, es decir, con anterioridad a la prestación del servicio, y el segundo con fecha 30 de junio de 2007, quedando saldada la factura en dicha fecha.

* El mayor de la cuenta “570 Caja” arroja resultado negativo con posterioridad a las anotaciones señaladas.

* Aporta como medio de pago un recibo, sin fecha. Según los asientos contables, los pagos se realizan por caja, es decir, en efectivo.

2. TH GROUP.

* La factura es de fecha 20 de abril de 2007 y tiene por concepto *“Programa de software para calibrado de instalaciones eléctricas”*.

* No aparece ningún apunte contable de pago quedando a la fecha de cierre de la contabilidad como saldo pendiente de pago.

* Aporta como medio de pago un recibo de fecha 20 de junio de 2007.

3. Z SA.

* La factura es de fecha de 1 de marzo de 2007 y el concepto que se detalla es "Realización de puerta metálica de entrada al jardín, garaje y siete ventanas, según proyecto y memoria."

* Aparece un apunte de fecha 31 de mayo de 2007, por parte del importe. El pago se produce por caja. A fecha de cierre de la contabilidad, el importe restante queda pendiente de pago. Con posterioridad al pago de la cantidad señalada el mayor de la cuenta contable "570. Caja", arroja resultado negativo.

* Aporta como medio de pago un recibo de fecha de 2 de julio de 2007.

4. KAx... .

* La factura aportada es de fecha 19 de marzo de 2007 y el concepto que se detalla es "Picar paredes exteriores. Humedades. Arreglos de terraza".

* En el mayor aparece un apunte de fecha 19 de marzo de 2007, por parte del importe, cuya descripción es "A Cta". El pago se produce por caja. A fecha de cierre de la contabilidad el importe restante queda pendiente de pago. Con posterioridad al pago de la cantidad señalada, el mayor de la cuenta contable "570. Caja" arroja resultado negativo.

* Aporta como medio de pago un recibo de fecha de 19 de marzo de 2007.

Respecto a estos gastos contabilizados, la Inspección pone en duda la realidad de los servicios prestados por los motivos siguientes:

* Aunque las facturas expedidas por **H GROUP y KAx...** sí señalan el servicio prestado, las facturas expedidas por **Y EUROPA, SL y Z, SA** no describen con claridad la tipología del servicio prestado puesto que se remiten al contenido recogido en presupuestos o memorias. Tras ser requerida la interesada para la aportación de dichos presupuestos o memorias, así como del proyecto de reforma o licencias de obras concedidas por el Ayuntamiento, manifiesta que no dispone de documentación adicional relacionada con dichas facturas.

* Ninguna de las mencionadas operaciones aparece como imputadas/declaradas en la Declaración Anual de Operaciones con Terceros, modelo 347, ni por los proveedores ni por la propia entidad recurrente.

* Por lo que respecta a los medios de pago, aporta únicamente recibos expedidos por todos los proveedores, indicando que las facturas han sido satisfechas en efectivo con ahorros del propio administrador o con dinero prestado por amigos.

* En cuanto a los asientos contables referidos a los pagos realizados, existen importantes discrepancias con la documentación aportada y las manifestaciones realizadas.

* Ausencia de medios materiales y personales en los emisores de las facturas para realizar los trabajos, salvo en el caso de **Z, SA**. Así, o bien, la actividad económica en la que estaban dados de alta no se corresponde con los trabajos que se dice haber realizado, como es el caso de **Y EUROPA, SL**, o bien, ni siquiera existe alta de actividad alguna, como es el caso de **H GROUP, KAx....** Tampoco han comunicado un local en el que ejercer la actividad que se dice realizar, ni tuvieron, durante el ejercicio objeto de comprobación, personal a su cargo ni tampoco se les ha imputado compras por proveedores que puedan justificar el suministro de materiales o la prestación de servicios objeto de las supuestas facturas.

Quinto.

Pues bien, respecto a los requisitos a los que la normativa vigente somete la deducibilidad de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades, tanto la doctrina como nuestra jurisprudencia han señalado que los requisitos fundamentales para permitir la deducción de un gasto son: 1. La justificación documental de la anotación contable. 2. La contabilización del gasto. 3. Su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia. 4. La "necesariedad" del gasto, o lo que es lo mismo, que esté correlacionado con los ingresos del sujeto pasivo, para lo cual debe probarse además que el gasto fue real, o se corresponde con una operación efectivamente realizada.

Por tanto, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de estar relacionado con los ingresos, debe cumplir, asimismo, el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. La Sentencia del Tribunal Supremo de 25-10-2012 (recurso de casación nº 4159/2009) (Fundamento de Derecho Segundo):

"... En primer lugar, no puede existir duda alguna de que la realidad de la prestación del servicio es presupuesto indispensable de la deducción del gasto que suponga la contraprestación del mismo. Resulta evidente que paso previo a la calificación de un gasto como "necesario" para la obtención de los ingresos, es que el mismo resulte contraprestación de un servicio prestado a la actividad empresarial. Precisamente por ello, la reciente Sentencia de esta Sala de 12 de julio de 2012 (recurso de casación número 1356/2009) se ha pronunciado sobre un caso de irrealidad de compra de determinados productos, pero ya con anterioridad se habían dictado otras en relación con la misma cuestión y en el mismo sentido. Así las de 27 de mayo de 2010 (rec.cas. 1090/05) y de 8 de marzo de 2012 (rec.cas. 3780/08)."

En el mismo sentido, se han dictado las Sentencias de 11 de marzo de 2013 (recurso de casación nº 3854/2010) y de 25 de abril de 2013 (recurso casación nº 5431/2010).

La factura y contabilización son requisitos en principio necesarios para justificar un importe a efectos de su deducción como gasto pero la Inspección puede exigir a los sujetos pasivos la aportación de otras pruebas complementarias. Es decir, la aportación de la factura y su contabilización como gasto supone la acreditación formal, pero tal acreditación ante la Inspección, que es en principio necesaria, no es suficiente si no va acompañada de la prueba de la efectividad del mismo.

Por otro lado, la carga de la prueba se contiene en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone que *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."*

En el mismo sentido se pronuncia la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que afirma que en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen, tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos...

En el presente caso, nos encontramos con que la recurrente pretende deducirse fiscalmente unos gastos, es decir, pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, por lo que con arreglo a los preceptos anteriores, la carga de probar que los correspondientes importes cumplen los requisitos normativamente establecidos para que puedan ser considerados como gastos fiscalmente deducibles, incumbe a la recurrente.

Pues bien, a juicio del presente Tribunal, existen en el expediente indicios suficientes para concluir que el obligado tributario no ha acreditado la realidad y efectividad de las operaciones efectuadas.

Como ya hemos visto, en algunas de las facturas emitidas se utilizan conceptos genéricos y difusos, sin concretar la naturaleza de los servicios prestados o se remiten a documentos tales como presupuestos o memorias que no han sido aportados por la interesada, pese a haber sido requerida por la Inspección. Tampoco se han proporcionado otros documentos o justificantes de las operaciones realizadas que pudieran servir para acreditar que los servicios han sido efectivamente realizados.

Además, debe tenerse en cuenta la imposibilidad de que los emisores de las facturas hayan podido realizar los trabajos descritos, ante la inexistencia de medios materiales y personales (a excepción de **Z SA**), imprescindibles para la prestación de este tipo de servicios. Adicionalmente, dichas operaciones no fueron declaradas ni por el obligado ni por los proveedores en el modelo 347.

Por otra parte, no se ha acreditado de forma fehaciente el pago (recordemos que la interesada reconoció que los fondos provenían de sus propios ahorros o de dinero prestado por familiares o amigos) y existen discrepancias entre las manifestaciones de la interesada y los asientos contables. Así, en la mayoría de los casos, a la fecha de cierre de la contabilidad aparecen como pendientes de pago.

En definitiva, le correspondía a la reclamante la carga de aportar prueba suficiente que permitiera destruir la aportada por la Administración; no se trata simplemente de aportar recibos y facturas sino de probar la recepción de los servicios. Este Tribunal considera que del examen de los datos aportados por la Inspección resulta más que razonable cuestionar la realidad de las operaciones facturadas y, por otra parte, la reclamante no ha aportado ningún otro elemento de prueba aparte de los señalados que no resultan en este caso prueba suficiente, por lo que debemos confirmar la no deducibilidad de los gastos controvertidos.

En consecuencia, se confirma la regularización efectuada por la inspección desestimándose las alegaciones de la reclamante.

Sexto.

En cuanto a la activación de gastos, la entidad recurrente sumó al valor de adquisición de la vivienda el importe de la factura emitida por la sociedad **N C...**, **SL**, puesto que consideró que la operación que fundamentaba dicha factura constituía una mejora realizada en el inmueble.

Dicho importe fue contabilizado en la cuenta "221. Construcciones", siendo éste el único valor, referido a la construcción, que aparece contabilizado.

El detalle que aparece en la factura es: "*Obras realizadas en la vivienda según presupuesto de 28 de febrero. Planta baja: eliminar pieza destinada a garaje para incorporarlo a planta baja (...). Cocina: supresión del alicatado y colocación de nuevo (...). Planta piso: modificar la posición del baño con instalación de nuevo pavimento (...)*".

Aporta como medio de pago varios recibos con vencimientos entre mayo y noviembre de 2007.

La interesada manifestó que determinados cargos de una cuenta de la entidad en el **Banco Q** correspondían con los pagos de dicha factura. No obstante, la Inspección comprobó que los cargos no coincidían con los vencimientos ni con los importes a satisfacer en los distintos vencimientos. Respecto al destino de los fondos, del requerimiento a la entidad financiera resulta que las cantidades fueron cobradas en efectivo o por el propio administrador del obligado tributario.

En cuanto a los asientos contables relacionados con el pago de dicha factura, en el libro mayor no aparece ningún apunte contable de pago, quedando a fecha de cierre de la contabilidad, como saldo pendiente de pago.

Destaca la Inspección la ausencia de medios materiales y personales para realizar los trabajos. Así, la entidad no figura dada de alta en actividad alguna ni ha comunicado un local en el que ejerzan la actividad. Tampoco ha tenido, durante el ejercicio objeto de comprobación, personal a su cargo ni se le ha imputado compras por proveedores que puedan justificar el suministro de materiales.

Así las cosas, la Inspección determina que no procede la activación del gasto documentado en la factura anteriormente referida, dado que el obligado tributario no ha aportado documentación clara que pruebe la existencia de los trabajos ni de los medios de pago de las facturas, concluyendo que dichos gastos responden a operaciones inexistentes.

Por el contrario, la recurrente señala que la operación se encuentra suficientemente documentada y acompañada de los recibos originales del emisor de la factura.

Pues bien, en este caso resulta aplicable lo dispuesto en el Fundamento de Derecho anterior, de manera que del examen de los datos aportados por la Inspección resulta más que razonable cuestionar la realidad de las operaciones facturadas y, por otra parte, la reclamante no ha aportado ningún otro elemento de prueba aparte de la factura y recibos que no resultan en este caso prueba suficiente, por lo que debemos confirmar la no activación de los gastos controvertidos.

Séptimo.

Por otra parte, en relación el valor de adquisición del inmueble, el compareciente manifiesta que solamente figura en contabilidad del valor del terreno, debido a que por circunstancias del momento, solo había sido declarado en el registro ese valor, no figurando registrado el valor de la edificación, el cual supone un valor de vital importancia, siendo registrado por el Ayuntamiento de ... según refleja el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Esta cuestión ya fue tratada por la Inspección en el acuerdo de liquidación, donde se recoge lo siguiente:

"Efectivamente, en la escritura pública de 26 de julio de 1990 de constitución del obligado tributario, Doña Fx..., aporta, a cambio de las participaciones sociales correspondientes, la finca objeto de discusión y aunque en dicha escritura no se hace una indicación expresa de la existencia de una construcción, a la vista de la documentación aportada por el obligado tributario, cabe concluir, que, a 26 de julio de 1990, en dicha finca, ya existía construida una vivienda unifamiliar. Así, en la "Certificación catastral descriptiva y gráfica de bienes

inmuebles de naturaleza urbana”, aportada junto la escritura de constitución, se indica, como año de construcción del inmueble situado en la parcela localizada en ... de ..., el año 1956. Por otra parte, en un documento de “Declaración de alta de edificios y solares” de 10 de marzo de 1959, Doña Fx..., causa alta de una vivienda unifamiliar situada en ..., en

Por lo tanto, a la vista de dicha documentación, aunque el obligado tributario no distingue en su contabilidad el valor del terreno del valor de la construcción, cabe concluir que mediante la escritura de constitución de la sociedad, Doña Fx..., estaba aportando, a la sociedad, por importe total de 30.553,87 euros, tanto el terreno como la construcción, ya que dicha construcción ya se situaba, al menos desde 1956, en dicho terreno.

De tal manera, la Inspección al considerar como precio de adquisición del inmueble transmitido en el ejercicio 2007, el importe recogido en la escritura de constitución está aceptado que, en dicho importe, se recoge tanto el valor del suelo como el de la construcción, constituyendo éste el valor total de adquisición. Respecto al valor por importe de cien mil euros, recogido en la Declaración de Obra Existente, referido a la construcción, el obligado tributario, sólo activó en su contabilidad 42.790,10 euros, no habiendo ni contabilizado ni justificado el importe restante por lo que no es posible tenerlo en cuenta a los efectos de elevar el precio de adquisición del inmueble en cuestión”.

Este Tribunal suscribe plenamente lo recogido en dicho acuerdo de liquidación, por cuanto aún cuando la recurrente hubiera contabilizado el inmueble únicamente por el valor del terreno, de los documentos que figuran en el expediente se infiere que en el momento de constitución de la sociedad se aportó el terreno y la construcción existente en el mismo, por lo que ha de entenderse que el importe contabilizado incluye en valor de la edificación.

Por otra parte, aporta la recurrente una serie de facturas relativas a unas obras de alcantarillado efectuadas por el Ayuntamiento de ... en el año 2001, y reformas efectuadas por el proveedor Jx..., asimismo en el ejercicio 2001, que suponen, según la recurrente, una elevación en el valor de adquisición del inmueble sito en

Dichas facturas no habían sido aportadas durante la tramitación del procedimiento de comprobación e investigación, sino que se aportan por primera vez ante el Tribunal de instancia.

Al respecto, debemos hacer alusión a las **sentencia del Tribunal Supremo, de 20-04-2017** (recurso de casación para unificación de doctrina 615/2016) y 10-09-2018 (recurso de casación 1246/2017)., en la que se ha matizado la posibilidad de aportación de prueba una vez concluido el procedimiento inspector, tratando de evitar la rigidez de entender que la documentación necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la Administración en sus actuaciones de comprobación, lo que entiende superado.

La primera de ellas expone:

“La cuestión que fundamentalmente se plantea en el presente recurso es la de si cabe en sede de revisión (en concreto, en recurso de reposición ante el mismo órgano administrativo) admitir el cumplimiento del requerimiento que se negó en sede de gestión o, en otras palabras, si para determinar la procedencia de la devolución del IVA solicitada por el contribuyente cabe aceptar la documentación aportada una vez finalizado el procedimiento de gestión.

Este Tribunal Supremo ha entendido que una tesis como la que se recoge en la sentencia aquí recurrida no puede ser sostenida a día de hoy. Así se constata en la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2015

En cuanto al concreto problema planteado en este proceso, que no es otro que el de si, al interponerse un recurso de reposición, cabe o no practicar prueba a petición del recurrente, hay que entender que en nuestro Derecho tributario el recurso de reposición es entendido como uno de los medios de revisión en vía administrativa, como se lee en el artículo 213.1. b) de la Ley General Tributaria. Y es aquí, en relación al procedimiento de revisión, donde la Administración considera que no es posible que en dicha fase, superada la de gestión y liquidación tributaria, se pueda dar lugar a un periodo de prueba cuando el mismo pudo llevarse a cabo con anterioridad.

Tal planteamiento sin embargo, no puede ser compartido por esta Sala que ha llegado a la conclusión de que en la revisión en vía tributaria sí es posible llevar a cabo la práctica de prueba con la aportación de documentos que acompañe el contribuyente con su escrito de interposición, pues ello entra dentro de las reglas generales que sobre prueba, regula en su conjunto la Ley General Tributaria. Más específicamente, en el artículo 23.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de Revisión en Vía Administrativa, se dice: «el

escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite.» Este último inciso - <<a dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite>> - pone de relieve que es factible que se aporte documentación con el escrito de interposición y que la Administración está obligada a pronunciarse sobre dicha documentación - artículos 34 y 224 de la Ley General Tributaria -.

Por lo tanto asistía, la razón a la parte recurrente en este caso para que la documentación acompañada con su escrito de interposición al recurso de reposición fuese valorada y tenida en cuenta a la hora de resolverse en vía administrativa, sin que su aportación en dicho momento fuese obstáculo insalvable para hacerlo.”

La segunda de las sentencias:

<<<<< TERCERO. Respuesta a la primera cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

1. Con lo razonado en el fundamento anterior estamos en condiciones de dar respuesta a la primera de las cuestiones que nos suscita la Sección Primera de esta Sala: consideramos posible, en efecto, que quien deduce una reclamación económico-administrativa presente ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar -al adoptar su resolución- tales elementos probatorios. Todo ello, con una única excepción: que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente.

La respuesta expresada es, obvio es decirlo, resultado de la configuración legal del procedimiento económico-administrativo y de nuestra jurisprudencia (que ahora confirmamos) en relación con la extensión y límites de la revisión, tanto en sede económico-administrativa, como en vía jurisdiccional, supuestos ambos en los que las facultades de los órganos competentes (administrativos en el primer caso, judiciales en el segundo) deben cabalmente enderezarse a la plena satisfacción de las pretensiones ejercitadas mediante la adopción de una resolución ajustada a Derecho en la que se aborden todas las cuestiones -fácticas y jurídicas- que resulten necesarias para llegar a aquella decisión.

Los límites expuestos (la buena fe y la proscripción del abuso del derecho) son consecuencia de la aplicación a todo tipo de procedimientos -y a las relaciones entre particulares y de éstos con la Administración- del principio general que impone que los derechos se ejerciten "conforme a las exigencias de la buena fe", sin que la ley ampare "el abuso del derecho" (artículo 7 de nuestro Código Civil).

Ahora bien, en la medida en que tales límites constituyen una excepción al principio general de la plenitud de la cognición a efectos de dispensar debidamente la tutela pretendida, el comportamiento abusivo o malicioso debe constatarse debidamente en los procedimientos correspondientes y aparecer con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita.

2. La respuesta expresada es contraria a la tesis contenida en la sentencia recurrida, que niega en todo caso la posibilidad de alegar o probar en vía revisora cuando no se hizo, pudiendo haberlo hecho, en el procedimiento de aplicación de los tributos. >>>>>

Ahora bien, naturalmente esta aportación de pruebas en vía revisora ha de atemperarse atendiendo a que la documentación que se aporte justifique materialmente lo pretendido, sin que sea preciso que el Tribunal Económico Administrativo despliegue una actividad de comprobación que le está vedada. Cabe sin duda admitir pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento, acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado. Pero indudablemente la función del Tribunal económico administrativo es la de valorar la prueba, no la de llevar a cabo una actividad complementaria a la inspectora, desarrollando un nuevo examen de la contabilidad a la luz de los nuevos datos, requiriendo información adicional a lo aportado, etc; todo lo cual sin duda excede de sus facultades revisoras y sería más propio, como los mismos Tribunales contenciosos han reconocido, de un inspector jefe. Habiéndose pronunciado en este mismo sentido este TEAC en reciente resolución de 05-10-2017.

En el presente caso, la documentación aportada por la recurrente consiste únicamente en facturas y recibos correspondientes a unas obras realizadas en el año 2001 por Jx... y unos pagos efectuados al Ayuntamiento de ... con motivo de unas obras de alcantarillado, sin que a juicio del presente Tribunal, por los

motivos ya expuestos en el Fundamento de Derecho QUINTO, la simple posesión de la factura baste para llevar a la convicción al juzgador acerca de la deducibilidad o activación del gasto .

Por tanto, se desestiman las alegaciones de la interesada en este punto.

OCTAVO: En relación al acuerdo sancionador, no presenta la interesada alegación alguna al respecto, si bien, no obstante lo anterior, pasaremos a continuación a analizar si resulta ajustado a derecho.

La infracción cometida y sancionada por la Inspección es la prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, toda vez que el obligado tributario ha dejado de ingresar parte de la cuota tributaria como consecuencia de haber deducido o activado como mayor valor del inmovilizado gastos no deducibles o activables por inexistentes, lo que supuso a su vez, en el caso del gasto activado, la aplicación incorrecta de la norma relativa a la corrección monetaria, y por haber aplicado incorrectamente la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Al haber confirmado las regularizaciones practicadas por la Inspección, entendemos que se concurre el elemento objetivo.

No obstante, es cierto que en nuestro ordenamiento jurídico sancionador no tiene cabida una responsabilidad objetiva, lo que implica que para que la conducta realizada sea constitutiva de infracción tributaria debe apreciarse la existencia de culpabilidad en la misma, exigencia recogida por el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, según el cual *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”*, debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 179, que establece que:

“Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.”

Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes, y que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles, teniendo en cuenta que la norma delimita el mínimo respecto del cual ante la simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable.

La esencia de este concepto de negligencia, como ha dicho este Tribunal Central en diversas resoluciones, radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. En este sentido se ha pronunciado también en reiteradas ocasiones el Tribunal

Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, expresando la tendencia jurisprudencial de «vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la Ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria». Así, la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación, un claro ánimo de defraudar, siendo suficiente un cierto desprecio o menoscabo de la norma, o una laxitud en la cumplimentación de los deberes impuestos por la misma.

En definitiva, a lo que debe atenderse es al resultado del incumplimiento del deber general de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que a su vez exige, indudablemente, una valoración de la conducta, desde el punto de vista de la razonabilidad, atendiendo a las circunstancias concretas del caso.

La recurrente ha presentado autoliquidaciones en las que ha deducido o activado gastos correspondientes a las facturas recibidas de las entidades **Y EUROPA SL, TH GROUP, Z SA, KAx... e N C... SL**, sin acreditar en ningún momento la efectividad de la prestación de servicios que figuran en tales documentos. A juicio de este Tribunal Central, queda acreditada la culpabilidad de la reclamante, al menos a título de negligencia, por cuando con su conducta ha obtenido una disminución de su deuda tributaria, siendo plenamente consciente de que los servicios no estaban siendo prestados.

Por otra parte, aplicó la corrección monetaria sobre un gasto activado como mejora que no se corresponde, con una operación real, y todo ello, sin perjuicio de que, en caso de hubiera existido dicha mejora, tampoco habría sido de aplicación el coeficiente de actualización puesto que se habría tratado de una mejora producida en el año de la venta por lo que no habría sido susceptible de ser actualizada, conforme a lo establecido en el artículo 10.9 del TRLIS, observándose por tanto un cierto desprecio o menoscabo de la norma.

Además, la entidad ha aplicado indebidamente la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del TRLIS, puesto que ha incumplido varios de los requisitos exigidos para tener derecho a la deducción. Está claro que dicha conducta no puede sino considerarse voluntaria y negligente, por cuanto siendo claras las normas que regulan la deducción, la interesada procedió a su aplicación pese a que ni el elemento transmitido ni el elemento que fue objeto de reinversión estaban afectos a una actividad económica, ni el elemento objeto de reinversión entró en funcionamiento en el plazo establecido de reinversión.

Teniendo en cuenta que las normas que regulan los hechos objeto de regularización son claras, y que las referidas inexactitudes no hubieran sido descubiertas sin la actuación de la Inspección, es evidente que la infracción cometida no se debe a una interpretación razonable de las normas jurídicas, ni siquiera a la falta del cuidado exigible a una empresa mercantil, sino a una actuación activa del sujeto pasivo tendente a revestir de una apariencia de realidad y legalidad hechos que no lo eran, obteniendo con dichas conductas beneficios fiscales que dieron lugar a una reducción de la cuota tributaria a ingresar.

Así las cosas, de acuerdo con todo lo anterior, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto, debiendo confirmar la sanción.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en **SALA**, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA

DESESTIMARLO, confirmando la resolución impugnada y, en consecuencia, el acuerdo de liquidación y la sanción dictados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.