

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071676

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de octubre de 2018

Vocalía 1.^a

R.G. 6763/2015

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Normas específicas. Aportaciones no dinerarias a sociedades. IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Aportaciones no dinerarias. *La opción por el régimen especial se ejercerá por la entidad adquirente cuando tenga su residencia en España.* De la lectura del art. 96.1 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) se desprende que la aplicación del régimen fiscal especial precisa del ejercicio de una opción que, en el caso de aportaciones no dinerarias se incluirá en el correspondiente acuerdo social o escritura pública en que se documente el acto o contrato. Pero además, cuando la entidad adquirente tenga su residencia fiscal en España, se señala expresamente que la opción se ejercerá por la entidad adquirente. Esto es, la aplicación del régimen fiscal de diferimiento precisa del ejercicio de una opción que corresponde a la entidad adquirente, de tal forma que, una vez efectuada, vinculará a todos los sujetos intervinientes en la operación -incluyendo a su socios en su IRPF- y se aplicará a todos los aspectos de la misma. Evidentemente, para que la opción sea válida, la operación debe cumplir con todos los requisitos impuestos en el RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), pero en todo caso, al tratarse de una cuestión que afecta a la entidad acogida al régimen, la comprobación de los requisitos para acogerse al beneficio fiscal debe llevarse a cabo en sede de la sociedad que opta por la aplicación del diferimiento. En definitiva, se trata de una cuestión que afecta a la entidad acogida al régimen, siendo en sede de la misma donde se debe verificar el correcto cumplimiento de requisitos.

En el presente expediente, la comprobación de los requisitos de aplicación del régimen fiscal especial (en especial, de la existencia de motivación económica válida en la realización de la operación) se ha llevado a cabo en sede del socio aportante, en su condición de sujeto pasivo de IRPF, regularizándose dicho impuesto a consecuencia de la negativa inspectora a aplicar el régimen de neutralidad fiscal del Capítulo VIII del Título VII del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) a la operación societaria realizada. Sin embargo, no existe ninguna constancia de que la entidad adquirente, que ejerció la opción, haya quedado excluida de la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento. Por tanto, no procede la liquidación practicada en sede del socio transmitente, fundamentada en la inaplicación del régimen fiscal especial de diferimiento, al no existir acto administrativo de exclusión de la aplicación del mencionado régimen respecto de la entidad acogida al mismo. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 83, 84, 85 y 96.
RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), arts. 21, 26, 35 y 87.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106, 179, 183 y 237.
Código Civil, art. 1214.
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, visto el recurso de alzada interpuesto en fecha 27/08/2015, en su propio nombre y representación, por **D. Jx...**, con N.I.F. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ... (Madrid), ...; contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid (reclamaciones nº 28/11576/2012 y 28/27351/2012 acumuladas) dictada el día 25 de junio de 2015, por la que se confirman los acuerdos dictados en sede de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, de liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006, así como sanción asociada, cuantía 4.891.047,80 euros (importe de la liquidación).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, en fecha 30 de marzo de 2011 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación de carácter general por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006.

Para recoger el resultado de las actuaciones, se extendió acta de disconformidad A02 número ... que fue confirmada mediante acuerdo de fecha 29 de marzo de 2012 dictado por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección y de la que resultó una deuda total de 4.891.047,80 euros (3.856.519,60 euros de cuota y 1.034.528,20 euros en concepto de intereses de demora).

La regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo trae causa en las siguientes consideraciones:

1. El obligado tributario ejerció a lo largo de 2006 la actividad económica de arrendamiento de inmuebles (locales y fincas rústicas), cumpliendo los requisitos de local y empleado exigidos por el artículo 25.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF).

2. La sociedad **XM S.L NIF ...** fue constituida el 28 de julio de 2005, siendo **Jx...** el administrador único de la misma a quien además, se le asignan participaciones que representan el 98,56% del capital a cambio de la aportación de determinados inmuebles de su propiedad. El resto de las participaciones corresponden por partes iguales a sus cinco hijos.

En fecha 7 de agosto de 2006, se otorgó escritura de ampliación de capital de **XM SL**, a la que acudió únicamente el señor **Jx...** mediante la aportación no dineraria de la totalidad de una rama de actividad, con lo que su porcentaje de participación en el capital pasa a ser del 99,62%. El negocio aportado consiste en la explotación de una actividad económica de arrendamiento o compraventa de inmuebles, que como persona física venía ejerciendo, y está constituido por todos los elementos de su patrimonio empresarial descritos en Balance cerrado a 31 de mayo de 2006.

En la escritura se señala que la aportación de una rama de actividad reúne los requisitos para aplicar el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canje de valores previsto en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo, 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba la Ley del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS.

El señor **Jx...** formuló consulta CV0423/2006 de 8 de marzo de 2006, a la Dirección General de Tributos acerca de la posibilidad de hacer una aportación no dineraria (de su actividad económica o negocio empresarial dedicado al arrendamiento y compraventa de inmuebles) a una sociedad de la que era previamente titular al 98,56%, acogándose a los beneficios fiscales del Régimen Fiscal especial de fusiones, escisiones, etc., regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS.

El acogimiento de la operación descrita al régimen especial de diferimiento, trajo como consecuencia la no incorporación en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en sede del socio a consecuencia de las aportación no dineraria realizada. De esta forma, el obligado tributario no declaró cantidad alguna por dicho concepto en la autoliquidación presentada por el ejercicio 2006.

3. La inspección considera que algunos de los inmuebles aportados en la ampliación de capital de **X** no se encontraban afectos a la actividad económica desarrollada y por lo tanto, no formaban parte de la rama de actividad. En consecuencia, practica liquidación exigiendo tributación por las ganancias patrimoniales generadas en la transmisión de dos inmuebles, sendas viviendas unifamiliares sitas en ..., en ... y en ... y que en conjunto, ascienden a 1.122.625,10 euros.

4. En cuanto al resto de los bienes aportados como rama de actividad sí son considerados por la Inspección afectos a la actividad económica de arrendamiento de naves industriales y de fincas rústicas desarrollada por **Jx...** . Sin embargo, la inspección concluye que con independencia del cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 94 del Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo, 4/2004, de 5 de marzo, TRLIS, no se han probado los motivos económicos válidos de la operación ni se demuestra que la aportación tenga una finalidad distinta a la de conseguir una ventaja fiscal. Por ello, en virtud del artículo 96.2 TRLIS no resulta aplicable el Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de

valores, y procede liquidar individualmente las ganancias patrimoniales generadas en la transmisión de los diferentes inmuebles, y que en conjunto, ascienden a 25.415.068,34 euros.

5. Asimismo, se incrementa la base imponible en 4.929,60 euros por imputación de rentas inmobiliarias, correspondientes a inmuebles urbanos no afectos a la actividad de arrendamiento de locales comerciales y fincas rústicas: las referidas dos viviendas unifamiliares transmitidas a X y otros cuatro inmuebles urbanos, dos de uso deportivo sitos en ... de ..., y otros dos sitos en ... (Toledo).

6. En cuanto a los rendimientos netos procedentes de la actividad económica de arrendamientos inmobiliarios de locales comerciales y fincas rústicas ejercida en 2006, quedan fijados por la inspección en 88.542,74 euros.

Segundo.

Como consecuencia de los hechos descritos, y tras la instrucción del correspondiente procedimiento, en fecha 20 de septiembre de 2012, se acordó la imposición de sanción conforme a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

La infracción cometida consistió en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, en concreto dejar de ingresar 44.259,35 euros que es la parte de cuota correspondiente a las imputaciones de rentas por inmuebles urbanos no arrendados y a los rendimientos no declarados de la actividad económica de arrendamiento inmobiliario.

Dicha infracción se califica como LEVE ya que, a pesar de que la base de la sanción es superior a 3.000 euros, no se aprecia la existencia de ocultación ni concurren otras circunstancias que agraven la calificación (artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria). En consecuencia, el porcentaje a aplicar es del 50% sobre la base de la sanción 44.259,35 euros, esto es, 22.129,68 euros.

Tercero.

Disconforme el interesado con ambos acuerdos, de liquidación y de imposición de sanción, interpuso sendas reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Regional de Madrid, solicitando la acumulación de las mismas en virtud de lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Se asignó número de reclamación **28/11576/2012** a la presentada frente al acuerdo de liquidación y **28/27351/2012** a la que impugnó el acuerdo de imposición de sanción.

En fecha 25 de junio de 2015, el Tribunal Regional de Madrid resolvió acumuladamente las citadas reclamaciones, acordando su DESESTIMACIÓN.

Frente a dicha resolución, que le fue notificada el 30 de julio de 2015, el interesado interpuso el presente recurso de alzada (**RG 6763/2015**) mediante escrito de fecha **27 de agosto de 2015** en el que tras una breve descripción de los hechos, formuló las alegaciones que en síntesis se concretan en:

1. Falta de motivación del acuerdo de liquidación que no permite conocer los argumentos en que la inspección se apoya para concluir la inexistencia de motivación económica válida en la aportación de rama de actividad y la consiguiente inaplicación del régimen especial de diferimiento fiscal a dicha operación. Además, en relación con la aportación de la rama de actividad, considera aplicable el Régimen del Capítulo VIII Título VII del TRLIS, señalando las consecuencias económicas que la operación societaria realizada ha provocado: mejora en la eficiencia de los negocios, optimización de recursos, toma de decisiones con mejor información y más centralizada, reducción de costes, racionalización de su gestión, limitación de la responsabilidad frente a terceros, posibilidad de incorporar nuevos socios, garantía de continuidad del negocio en el futuro al posibilitarse su crecimiento. Así, termina razonando que, a su juicio, todas las circunstancias señaladas tienen la consideración de motivos económicos válidos a efectos de la aplicación del Régimen especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones no dinerarias y Canje de valores, aportando además informe pericial que avala dicha conclusión.

2. Afectación de las dos viviendas sitas en ..., ... y ..., a la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles, con lo que forman parte de la rama de actividad aportada en la operación acogida al régimen fiscal de diferimiento y no procede efectuar liquidación por ganancias patrimoniales generadas en su transmisión. Asimismo, la afectación a la actividad de arrendamiento de dichos inmuebles provoca que sea improcedente la

imputación de rentas inmobiliarias que por las mismas realiza la inspección.

3. En cuanto a los rendimientos netos procedentes de la actividad económica de arrendamientos inmobiliarios de locales comerciales y fincas rústicas, se alega la deducibilidad de ciertos gastos que no son admitidos por la inspección:

- amortización de un inmueble afecto a actividad, correspondiente a periodo de tiempo en que no ha estado arrendado.

- gastos, cuyos justificantes han desaparecido a consecuencia de un robo, que corresponden a obras de rehabilitación en el polígono industrial en el que se encuentran las naves objeto de arrendamiento y que ascienden en su conjunto a 78.400 euros.

4. Frente a la resolución sancionadora, se invoca la nulidad de la misma por incorrecta calificación de los hechos, así como por inexistencia y falta de motivación de la culpabilidad al haberse actuado al amparo de una interpretación razonable de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad, legitimación e impugnabilidad del acto reclamado y el recurso ha sido interpuesto en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real 520/2005, de 13 de mayo.

Segundo.

La cuestión planteada en la presente reclamación consiste en determinar si la resolución impugnada se ajusta a Derecho.

En primer aspecto controvertido se centra en la procedencia de la aplicación del régimen fiscal de diferimiento previsto en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo, 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba la Ley del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS, a la operación societaria de ampliación de capital efectuada por **XM SL**, así como las consecuencias que se derivarían de la misma, para el socio que acude a la ampliación aportando una rama de actividad (83.3 TRLIS).

En la liquidación practicada por la Inspección, se niega la aplicación de dicho régimen fiscal al entender que no se han probado los motivos económicos válidos de la operación, ni se demuestra que la aportación tenga una finalidad distinta a la de conseguir una ventaja fiscal. Por ello, en virtud del artículo 96.2 TRLIS se considera inaplicable el Régimen especial y se procede a liquidar individualmente las ganancias patrimoniales generadas en la transmisión de los diferentes inmuebles, y que en conjunto, ascienden a 25.415.068,34 euros.

El recurrente sostiene que en la liquidación no se argumentan debidamente las causas por las que se concluye la inexistencia de una motivación económica válida. Además, señala las consecuencias económicas que la operación societaria realizada ha provocado: mejora en la eficiencia de los negocios, toma de decisiones con mejor información y más centralizada, reducción de costes, racionalización de su gestión, limitación de la responsabilidad frente a terceros, posibilidad de incorporar nuevos socios, garantía de continuidad del negocio en el futuro al posibilitarse su crecimiento. Por tanto, de acuerdo con el criterio del recurrente, no habrían de integrarse en la base imponible del IRPF de las socia aportante, las rentas puestas de manifiesto con ocasión de las ganancias patrimoniales obtenidas en la operación.

El régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS en cuestión se rige por el principio de neutralidad impositiva, consistiendo para las sociedades intervinientes, según resulta de los arts. 84 y 85 de TRLIS, en un diferimiento impositivo de las rentas puestas de manifiesto con motivo de la transmisión de elementos patrimoniales que se produce en las operaciones incluidas en su ámbito de aplicación, entre las que se

encuentra la de aportación no dineraria de ramas de actividad (artículo 83.3 y 4 TRLIS: 3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente. 4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan).

Expuesto lo anterior, en principio la operación descrita en los antecedentes reúne los requisitos para ser calificada como aportación no dineraria de rama de actividad susceptible de acogerse al régimen fiscal de diferimiento, lo que supone la no integración en la base imponible del socio aportante de las rentas que se pongan de manifiesto con la referida transmisión, mientras que la sociedad adquirente recibirá los elementos patrimoniales conservando fiscalmente el mismo valor que tenían en el socio antes de realizarse la operación. De esta forma, los socios de las entidades que se acogen al Régimen Especial gozan en su imposición directa del mismo régimen de diferimiento que las sociedades adquirentes, tal como se desprende asimismo de lo dispuesto en el artículo 88 del TRLIS y en los artículos 35.1.d) y 35.3 del Real Decreto Legislativo 3/2004, TRLIRPF.

Llegados a este punto, de forma previa, y aun cuando se trata de una cuestión no planteada por el recurrente en su alegato, este Tribunal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, ha de tener presente que la opción por el régimen especial se ejercerá por la entidad adquirente cuando tenga su residencia en España.

El artículo 96.1 del TRLIS denominado "Aplicación del régimen fiscal", incluido en el Capítulo VIII del Título VII de la Ley, regulador del régimen fiscal especial de diferimiento aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, establece: (la negrita es de este Tribunal)

"1. La aplicación del régimen establecido en este Capítulo requerirá que se opte por él de acuerdo con las siguientes reglas:

a) *En las operaciones de fusión o escisión la opción se incluirá en el proyecto y en los acuerdos sociales de fusión o escisión de las entidades transmitentes y adquirentes que tengan su residencia fiscal en España. Tratándose de operaciones a las que sea de aplicación el régimen establecido en el artículo 84 de esta Ley y en las cuales ni la entidad transmitente ni la adquirente tengan su residencia fiscal en España, la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en escritura pública en que se documente la transmisión.*

b) *En las **aportaciones no dinerarias** la **opción se ejercerá por la entidad adquirente** y deberá constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato.*

Tratándose de operaciones en las cuales la entidad adquirente no tenga su residencia fiscal o un establecimiento permanente en España, la opción se ejercerá por la entidad transmitente.

c) *En las operaciones de canje de valores la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato. En las ofertas públicas de adquisición de acciones la opción se ejercerá por el órgano social competente para promover la operación y deberá constar en el folleto explicativo.*

Tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente de los valores ni la entidad participada cuyos valores se canjean sean residentes en España, el socio que transmite dichos valores deberá demostrar que a la entidad adquirente se le ha aplicado el régimen de la Directiva 90/434/CEE.

En cualquier caso, la opción deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen."

De la lectura del artículo 96.1 se desprende que la aplicación del régimen fiscal especial precisa del ejercicio de una opción que, en el caso de aportaciones no dinerarias se incluirá en el correspondiente acuerdo social o escritura pública en que se documente el acto o contrato. Pero además, cuando la entidad adquirente tenga su residencia fiscal en España, se señala expresamente que la opción se ejercerá por la entidad adquirente, en el caso que nos ocupa, en la escritura de ampliación de capital de **XM** de fecha 7 de agosto de 2006, en la que se señala que la aportación de la rama de actividad reúne los requisitos para aplicar el régimen especial de

fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canje de valores previsto en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo, 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba la Ley del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS

Esto es, la aplicación del régimen fiscal de diferimiento precisa del ejercicio de una opción que corresponde a la entidad adquirente XM SL, de tal forma que, que una vez efectuada, vinculará a todos los sujetos intervinientes en la operación (incluyendo a su socios en su IRPF) y se aplicará a todos los aspectos de la misma. Evidentemente, para que la opción sea válida, la operación debe cumplir con todos los requisitos impuestos en el TRLIS, pero en todo caso, al tratarse de una cuestión que afecta a la entidad acogida al régimen, la comprobación de los requisitos para acogerse al beneficio fiscal debe llevarse a cabo en sede de la sociedad que opta por la aplicación del diferimiento. En definitiva, se trata de una cuestión que afecta a la entidad acogida al régimen, en nuestro caso XM SL, siendo en sede de la misma donde se debe verificar el correcto cumplimiento de requisitos.

En el presente expediente, la comprobación de los requisitos de aplicación del régimen fiscal especial (en especial, de la existencia de motivación económica válida en la realización de la operación) se ha llevado a cabo en sede del socio aportante, en su condición de sujeto pasivo de IRPF, regularizándose dicho impuesto a consecuencia de la negativa inspectora a aplicar el régimen de neutralidad fiscal del Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, TRLIS a la operación societaria realizada.

Sin embargo, no existe ninguna constancia de que la entidad adquirente, que ejerció la opción, haya quedado excluida de la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento.

Por tanto, no procede la liquidación practicada en sede del socio transmitente, fundamentada en la inaplicación del régimen fiscal especial de diferimiento, al no existir acto administrativo de exclusión de la aplicación del mencionado régimen respecto de la entidad acogida al mismo. Con ello, sin necesidad de entrar a valorar las cuestiones planteadas por el interesado, debemos declarar, en este punto, la anulación de la Resolución del Tribunal Regional impugnada así como del acuerdo de liquidación subyacente.

Tercero.

A continuación, se plantea si las dos viviendas sitas en ..., ... y ..., se encontraban afectas a la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles, y si en consecuencia, formaban parte de la rama de actividad aportada en la ampliación de capital de **XM SL**. La inspección considera que dichos inmuebles no se encontraban afectos a la actividad económica desarrollada y por lo tanto, practica liquidación exigiendo tributación por las ganancias patrimoniales generadas en su transmisión que en conjunto, ascienden a 1.122.625,10 euros.

Se desprende del expediente que dichas viviendas se adquirieron mediante escritura pública de fecha 18 de marzo de 2004, no habiendo sido objeto de arrendamiento en ningún momento desde dicha fecha hasta su aportación en el ejercicio 2006. Es más, la inspección señala que ni siquiera la actividad desarrollada por el obligado tributario consistía en el arrendamiento de viviendas, por lo que se concluye, en criterio compartido por el Tribunal Regional que ambos inmuebles formaban parte del patrimonio personal del sujeto pasivo.

El reclamante alega que la fecha de adquisición es anterior ya que se formalizó la adquisición previamente en contrato privado de fecha 5 de mayo de 2003, aportando además factura de 31 de octubre de 2003, emitida por tercero, **Z...SL**, por construcción de piscina en ...; esto es, se estuvieron realizando las mejoras precisas para poder arrendar las viviendas. En cuanto a la afectación a la actividad, aunque se admite que las viviendas nunca han estado alquiladas, se insiste en que se habían hecho gestiones intentándolo; así, se aporta como prueba encargo realizado a **G... SL**, de fecha 15 de febrero de 2005 (denominado "Encargo de gestión de arrendamiento en exclusiva") para los mismos fines que el realizado a otro Agente de la Propiedad, D.ª **Cx...**, en fecha 1 de febrero de 2005.

Realmente nos encontramos ante una cuestión de prueba de la afectación de dichas viviendas a una actividad económica de arrendamiento, por lo que procede recordar que la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, en su artículo 105.1 establece que "*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*", precepto éste que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil. Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización e interpretación por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado

(sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de 'normalidad', 'disponibilidad' y 'facilidad probatoria'. Por otra parte, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (norma ésta a la que se remite el ordenamiento tributario, según el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria), que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio". Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 19 de marzo de 2007 (recurso de casación nº 6.169/2001, Fundamento tercero):

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

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

(...).

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

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

En definitiva, en este caso, el obligado tributario pretende la inclusión de las viviendas controvertidas dentro de la rama de actividad aportada por lo que se debe acreditar la previa afectación a la actividad de arrendamiento desarrollada; en consecuencia, de acuerdo con lo expuesto, le corresponde al contribuyente la carga de la prueba, siendo además palmarias la disponibilidad y facilidad probatoria de que dispone, en cuanto perfecto conocedor y gestor de su patrimonio y de la aplicación que ha dado al mismo. Así las cosas, siendo indiscutido que las viviendas en ningún momento previo a su aportación fueron objeto de arrendamiento, el recurrente manifiesta su intención de haberlas alquilado, aportando como prueba únicamente dos documentos de encargo a agentes de propiedad inmobiliaria que además, parecen contradictorios por cuanto en los mismos se menciona una exclusividad que no se respeta. Sin embargo, los referidos documentos no se acompañan de ninguna otra prueba que apoye su contenido, como cualquier tipo de comunicación mantenida con los agentes

(correos, cartas, etc) informando de la situación de dichas gestiones, de la existencia de posibles arrendatarios, de visitas realizadas por personas interesadas, anuncios o publicidad realizada, etc.

Llegados a este punto, ante la efectiva ausencia de arrendamiento, resulta insuficiente la actividad probatoria del reclamante, que no aporta documentos concluyentes que avalen una inequívoca intención de alquiler de las viviendas. Es más, el resto de indicios que figuran en el expediente apuntan en la dirección de considerar que el negocio del obligado tributario consistía exclusivamente en el alquiler de naves y locales industriales y de fincas rústicas, sin que se hubiese dedicado con anterioridad al arrendamiento de viviendas y sin que haya vuelto a invertir en viviendas para alquiler, ni directamente ni a través de **XM SL**.

Por lo tanto, este Tribunal Económico Administrativo Central considera correcta la liquidación de las ganancias patrimoniales generadas en la transmisión de las viviendas, así como la imputación de rentas inmobiliarias por el tiempo transcurrido hasta su aportación a **XM SL**. Además, debe confirmarse también la no deducibilidad del gasto por amortización que el obligado tributario computó en rendimientos de actividad, habida cuenta de la no afectación de estas viviendas a actividad económica.

En conclusión, procede desestimar las pretensiones del reclamante, confirmando la resolución impugnada en este punto.

Cuarto.

A continuación, debe analizarse la liquidación practicada por rendimientos netos de la actividad económica de arrendamientos, en la que se alega la deducibilidad de ciertos gastos que no son admitidos por la inspección.

1. En primer lugar, el reclamante defiende que debe permitirse la deducción del gasto por amortización de la nave industrial sita en calle ... ya que, en caso de los inmuebles afectos, la amortización debe computarse en todo caso, con independencia del efectivo alquiler en un momento determinado. Sin embargo, la Inspección únicamente admite dicho gasto por los periodos temporales en que dicho inmueble ha sido objeto de arrendamiento y ha generado rendimientos por tal actividad.

La cuestión a dilucidar se centra en la deducibilidad de los gastos de amortización, bien durante todo el periodo temporal previo a la aportación como pretende el interesado en base a la expectativa de arrendamiento de los bienes, bien únicamente durante la parte del año en que los inmuebles estuvieron efectivamente arrendados, generando los correlativos ingresos.

En este punto, debe señalarse que en aquellos supuestos en que un inmueble es susceptible tanto de estar arrendado como de, alternativamente, encontrarse a disposición de su titular, ha de negarse la deducibilidad de determinados gastos en los periodos en que no ha existido un arrendamiento efectivo. Así, en estos casos, teniendo en cuenta el doble régimen existente en la Ley del Impuesto para los inmuebles arrendados y los que están a su libre disponibilidad, no puede aceptarse la deducibilidad de la amortización de un inmueble en la medida en que no está vinculado a ingresos y corresponda a periodos de tiempo en los que el bien ha estado a disposición de su titular. De esta forma, deben computarse rendimientos íntegros de capital inmobiliario por los ingresos de alquileres obtenidos durante los periodos de arrendamiento, de los cuales se deducirán todos los gastos necesarios para la obtención de dichos rendimientos (artículo 21 del Real Decreto Legislativo 3/2004, TRLIRPF). De otro lado, se imputarán rentas inmobiliarias por los periodos en que dichos inmuebles no hayan estado efectivamente arrendados, en virtud de lo dispuesto en el artículo 87 TRLIRPF, sin que quepa en estos casos la deducción de gastos. Así, el citado artículo 87 dispone que en el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, no afectos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital inmobiliario, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

Sin embargo, la situación que se plantea en el presente expediente es distinta, toda vez que resulta indiscutida la afectación del inmueble a la actividad de arrendamiento ejercida por el obligado tributario. Con ello, en ningún caso el bien será susceptible de estar a disposición personal del titular y no podrá generar imputación de rentas inmobiliarias por los periodos en que no se encuentre arrendado. En consecuencia, los inmuebles afectos generarán rendimientos de la actividad económica desarrollada, determinados según las normas del Impuesto sobre Sociedades, tal como se señala en el artículo 26 TRLIRPF. Con ello, siempre que el gasto por amortización cumpla las condiciones establecidas en la norma del Impuesto sobre Sociedades para tener la

consideración de fiscalmente deducible (tratarse de un bien del activo inmovilizado, responder a depreciación efectiva, etc) debe admitirse su deducción, con independencia de que el elemento del inmovilizado se encuentre en un momento concreto arrendado o en expectativa de alquiler. Así las cosas, no cabe negar la deducción del gasto por amortización argumentando exclusivamente que el inmueble no había estado alquilado en un periodo de tiempo concreto, ya que el inmueble en dichas circunstancias continúa afecto a la actividad ejercida por el obligado tributario, sin ser susceptible de uso alternativo.

En definitiva, *debemos estimar en este punto la pretensión del reclamante, admitiendo, en la determinación de los rendimientos netos de la actividad económica desarrollada, la deducción del gasto por amortización correspondiente a la nave industrial de la calle ...*

2. En segundo lugar, se alega la deducibilidad de una serie de gastos, por importe conjunto de 78.400 euros, que corresponden a obras de rehabilitación en el polígono industrial y cuyos justificantes han desaparecido a consecuencia de un robo. Se aporta fotocopia de los recibos y certificado del administrador de la comunidad de propietarios.

Para comenzar, debe recordarse al interesado que pretende la deducción de los gastos de rehabilitación, que es a él a quien incumbe la carga probatoria de la realidad de los mismos, siendo además evidente la disponibilidad y facilidad probatoria de que dispone. Sin embargo, tal como señala el Tribunal Regional en su resolución, a lo largo de las actuaciones, la Inspección requirió varias veces los justificantes de dichos gastos al contribuyente quien nunca mencionó tales obras de rehabilitación. Posteriormente, se aportan en la primera instancia económico administrativa fotocopias de los recibos cuya suma no coincide con las cantidades deducidas en la declaración, y que además, no hacen prueba por sí solos de la realidad de los gastos ni tampoco justifican el pago de los mismos.

A mayor abundamiento, la inspección expone que en la base de datos de la AEAT, la Comunidad de Propietarios ... (NIF ...), en el ejercicio 2006 ni declara ni se le imputan ni pagos ni ingresos que se aproximen siquiera lejanamente a dichas cifras.

En consecuencia, este Tribunal entiende que resulta insuficiente la actividad probatoria del reclamante, por lo que debe desestimarse su pretensión, confirmando en este punto la resolución impugnada y la liquidación subyacente.

Quinto.

Llegados aquí, en virtud de todo lo expuesto anteriormente, procede la anulación en parte de la liquidación inspectora en los siguientes términos:

i) Anulación de las ganancias patrimoniales liquidadas correspondientes a la transmisión de los diferentes inmuebles que conforman la rama de actividad aportada en la operación acogida al régimen fiscal de diferimiento.

ii) Corrección de la cuantía liquidada por rendimientos de actividad de arrendamiento, reconociendo la deducción de la amortización correspondiente a la nave industrial de la calle ..., por el período de tiempo transcurrido en 2006 hasta aportación a la sociedad **XM SL**.

iii) Confirmación de la liquidación en los restantes elementos que la componen.

Sexto.

En cuanto a la sanción, se instruyó expediente sancionador por la conducta consistente en dejar de ingresar la parte de la deuda tributaria correspondiente a las imputaciones de rentas por inmuebles urbanos no arrendados y a los rendimientos no declarados de la actividad económica de arrendamiento inmobiliario. Esto es, no se consideran merecedores de sanción los comportamientos derivados de la falta de liquidación de las ganancias patrimoniales correspondientes a los bienes aportados a **XM SL**. El reclamante alega inexistencia de conducta típica, ya que, sosteniendo en la reclamación interpuesta contra la liquidación la adecuación a derecho de su declaración, la procedencia de la sanción habría de decaer. Ahora bien, habiendo sido confirmada por este Tribunal la liquidación en los términos expuestos, dicha alegación debe desestimarse, con la salvedad de la

sanción derivada de la deducción de la amortización que, de acuerdo con el Fundamento anterior, debe reconocerse en la determinación de los rendimientos de actividad.

Continuando con el acuerdo sancionador, debe analizarse la existencia de conducta culpable o si, por el contrario, dicho comportamiento se encuentra amparado por una interpretación razonable de la norma. Por lo tanto, es preciso determinar la concurrencia del elemento subjetivo, esto es la necesaria acreditación de la culpabilidad en la sanción impuesta. A este respecto recordemos que el artículo 183.1 LGT dispone que *“son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”*. De lo expuesto se desprende que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple. Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia, cuya esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma que, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública. La negligencia, por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo en forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que *“la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales”* (Resolución de 21 de octubre de 1987, entre otras), doctrina consolidada por el Tribunal Supremo y respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990, al entender que en esta materia resulta aplicable el principio de culpabilidad que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente. En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

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

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

Aplicando lo expuesto al caso ahora examinado, el reclamante defiende haber actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, al no haber procedido a la imputación de rentas inmobiliarias por entender que los inmuebles estaban afectos a la actividad empresarial. Realmente el razonamiento del reclamante quiebra totalmente por cuanto tampoco computó de forma adecuada los rendimientos de actividad empresarial lo que se provocó un déficit de tributación en relación con dichos inmuebles. Además, cabe señalar que la normativa

del IRPF en estos aspectos, es clara, sin que exista ninguna imprecisión o indeterminación que pudiera dar lugar a equívocos o diferentes interpretaciones.

En cuanto a la motivación de la culpabilidad, insiste el reclamante en una cuestión que ya ha sido objeto de análisis en la resolución del TEAR ahora impugnada, cual es la incorporación improcedente en el acuerdo sancionador de ocho palabras (“materializadas en ingresos bancarios en efectivo no justificadas”), puesto que las mismas no convienen a los hechos infractores considerados.

Tal como señala el Tribunal Regional, se trata evidentemente de una errata en la transcripción o redacción del texto, al que no debe darse ninguna trascendencia jurídica al no suponer ningún grave defecto formal o procedimental que provoque situaciones de indefensión. En efecto, de la mera lectura del acuerdo de imposición de sanción, se deduce inequívocamente que se trata de un error, no generando ningún tipo de confusión ni alteración del sentido del texto, toda vez que el Jefe de la Oficina Técnica recoge ampliamente los antecedentes del caso, partiendo de los hechos recogidos en la regularización. Es más, el propio reclamante reconoce implícitamente en su escrito que se ha producido un error, que achaca a la utilización de “corta-pega”; evidenciando con sus concretas alegaciones que sus posibilidades de defensa no han mermado, al desprenderse de las mismas que es perfectamente conocedor de la conducta que se le imputa como merecedora de sanción.

Es cierto que las resoluciones deberán ser suficientemente motivadas conteniendo al menos una sucinta referencia a los hechos y fundamentos de derecho, que permita conocer el proceso lógico y jurídico que condujo al órgano administrativo a tomar su decisión, motivación que debe permitir que el interesado tenga un preciso conocimiento de la vulneración normativa que en definitiva se ha producido, a efectos de impedir la situación de indefensión en que en caso contrario se encontraría. En este caso, del examen del expediente, para este Tribunal resulta plenamente satisfecha la obligación que en este ámbito se impone a la Inspección de los Tributos de motivar y exteriorizar las razones que le llevan a concluir que la actuación del sujeto pasivo en este extremo es merecedora de sanción. En atención a lo todo lo expuesto han de rechazarse las pretensiones del reclamante en este punto.

Séptimo.

Por último, hemos de recordar que en el Fundamento Cuarto de la presente Resolución se ha concluido que debe ser objeto de corrección la cuantía liquidada por rendimientos de actividad de arrendamiento, reconociendo la deducción de la amortización correspondiente a la nave industrial de la calle ..., por el período de tiempo transcurrido en 2006 hasta aportación a la sociedad **XM SL**. Por ello, debe ordenarse la anulación de la liquidación en este punto para que se proceda a una nueva determinación de los rendimientos de actividad. En consecuencia, procederá asimismo anular la sanción en la parte de la misma que se derive de la cuota ahora anulada, derivada de que no se permitió por parte de la inspección la deducción del referido gasto por amortización.

Llegados a este punto, hemos de tener en cuenta el criterio de este Tribunal Central, manifestado en Resolución de 5 de noviembre de 2015 (RG 3142/2013) que, en lo que aquí interesa, para los supuestos de estimación en parte de la liquidación por razones de fondo, concluye:

“Si el defecto material de la liquidación no implica su anulación total sino que se confirma parcialmente la regularización, acordándose la anulación de la liquidación para su sustitución por otra, el Tribunal habrá de enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización confirmada, y, en caso de confirmarla, en su ejecución, se dictará acto reduciendo la cuantía de la liquidación y de la sanción, sin necesidad de tramitar nuevo procedimiento sancionador, lo que no vulnera el principio ne bis in idem.”

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

ESTIMARLO EN PARTE, en los términos que siguen:



- Anulando el acuerdo de liquidación subyacente de acuerdo con lo expuesto en los Fundamentos Segundo y Cuarto para que se practique una nueva liquidación que incluya el resto de ajustes cuya procedencia se ha confirmado por este Tribunal Central.

- Anulando la sanción impugnada para que se dicte un nuevo acuerdo considerando la nueva base de sanción, sin necesidad de tramitar un nuevo procedimiento sancionador, de acuerdo con lo expuesto en el Fundamento Séptimo.

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