

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081758

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de marzo de 2021

Sala 1.^a

R.G. 2193/2019

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Ámbito de aplicación. A la vista de la reciente jurisprudencia -véase SSTs, de 11 de marzo de 2020, recurso nº 6299/2017 (NFJ076918) y de 2 de julio de 2020, recurso nº 6300/2017 (NFJ078382)-, el TEAC debe cambiar el criterio que venía manteniendo a la hora de determinar (para el período 2007 a 2014), si una empresa dedicada al arrendamiento de inmuebles era o no de reducida dimensión; criterio que consistía en considerar aplicable en el IS el concepto establecido en el art. 27 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Así, ante la inexistencia de norma expresa, no se puede negar el acceso al régimen especial de empresas de reducida dimensión a una sociedad mercantil que se dedique al arrendamiento de inmuebles, es decir, a actividades económicas en el sentido jurídico-mercantil del término, bajo el pretexto de que carece de local y de empleados, requisitos establecidos en la Ley 36/2006 (Ley IRPF).

Una actividad empresarial se define como la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, por lo que habrá que estar al caso concreto de tal forma que factores tales como, entre otros, la existencia o no de local, la existencia o no de empleado o el volumen de trabajo que genere la actividad de arrendamiento de inmuebles determinen si, a la vista del conjunto, existe o no una organización empresarial relativa al arrendamiento de inmuebles.

En el caso que nos ocupa el criterio expuesto sólo tiene repercusión para el ejercicio 2006 ya que la Ley 12/2006 modificó el art. 27 de la Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), introduciendo por lo que aquí interesa, una remisión expresa al art. 27.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).
(Criterio 1 de 1)

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 93, 105, 107, 183, 184, 191, 195, 236, 237 y 239.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 14 y 16.

Ley 7/1996 (Ordenación del Comercio Minorista), art. 62.

RD 201/2010 (Ejercicio de la actividad comercial en régimen de franquicia y comunicación de datos al registro de franquiciadores), art. 2.

Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo (Código aduanero de la Unión), art. 29.

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

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

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

Constitución Española, art. 31.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 4.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 23 de marzo de 2021

RECURSO: 00-02193-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **XZ SA** - NIF ...

REPRESENTANTE: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de fecha 28/02/2019, recaída en las reclamaciones económico-administrativas 35-02040-2016, 35-02129-2016, 35-02203-2016, 35-04521-2016, 35-04522-2016, 35-04610-2016, acumuladas, interpuestas contra los Acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT con fecha 04/05/2016 relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011, y 2014; y los Acuerdos sancionadores dictados por el mismo órgano con fecha 02/12/2016 relativos a las infracciones del artículo

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal ha tenido entrada la reclamación 00/02193/2019, con fecha de interposición 11/04/2019 y fecha de entrada 29/04/2019.

Segundo.

Con fecha 04/05/2016 se notificaron al interesado los Acuerdos de liquidación dictados ese mismo día por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011, y 2014, derivados de las actas de disconformidad **A02 ...3** y **A02 ...5**, respectivamente. Las actas fueron incoadas en el seno de un procedimiento inspector de alcance general para los ejercicios 2010 y 2011, y carácter parcial para el ejercicio 2014.

Tercero.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron con la notificación de la Comunicación de inicio el 08/07/2015 para comprobar los ejercicios 2010 y 2011. Posteriormente, el 11/01/2016, se amplió la extensión de las actuaciones con alcance parcial al mismo concepto impositivo y periodo 2014, limitadas a constatar que el contenido de la declaración se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables y extracontables.

En el cómputo del plazo de duración de actuaciones no se han producido ni interrupciones justificadas ni dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria.

Cuarto.

Durante los ejercicios objeto de comprobación el obligado tributario se encontraba dado de alta en el epígrafe/grupo del IAE 661.2, COM.MEN.EN HIPERMERCADOS.

Quinto.

El sujeto pasivo presentó declaración-liquidación Modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades por los periodos objeto de comprobación con los siguientes importes (en euros):

| | 2010 | 2011 | 2014 |
|---------------------------|-------------|------------|--------------|
| Base imponible | -834.877,94 | 768.739,56 | 2.560.377,22 |
| Líquido ingresar/devolver | -321.944,01 | 182.576,05 | -176.868,75 |

El ejercicio económico del obligado tributario se inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre.

Los importes (en euros) comprobados por la Inspección en los Acuerdos de liquidación derivados de las actas de disconformidad **A02 ...3** y **A02 ...5**, son los siguientes:

| | 2010 | 2011 | 2014 |
|---------------------------|-------------|--------------|--------------|
| Base imponible | -728.914,58 | 9.101.977,49 | 3.413.836,29 |
| Líquido ingresar/devolver | -321.944,01 | 2.804.089,76 | 79.168,97 |
| Autoliquidación | -321.944,01 | 182.576,05 | -176.868,75* |
| Cuota del acta | 0,00 | 2.621.513,71 | 79.168,97 |
| Intereses de demora | 0,00 | 467.360,02 | 2.503,79 |
| Deuda a ingresar | 0,00 | 3.088.873,73 | 81.672,76 |

*La devolución no se ha efectuado.

Sexto.

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los siguientes hechos respecto de cuya regularización el obligado tributario no prestó su conformidad:

No se cumplen los requisitos de materialización para aplicar la RIC 2006 y la RIC 2007.

No se acepta la deducibilidad de los gastos por canon por la franquicia concedida, los gastos de gestión de almacén, los gastos por asesoramiento contable, fiscal y laboral satisfechos a **SV SL**, y los gastos por intereses de demora de actas de inspección.

Séptimo.

Derivado de dichos Acuerdos de liquidación la Inspección dictó, asimismo, dos Acuerdos sancionadores con fecha 02/12/2016 que fueron notificados al interesado ese mismo día.

El procedimiento sancionador se inició con la notificación del Acuerdo de inicio y propuesta de sanción el 08/06/2016.

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los siguientes hechos que dan lugar al Acuerdo de imposición de sanción:

La Inspección considera cometida las infracciones del artículo 191 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por dejar de ingresar, y acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas y créditos tributarios aparentes en declaraciones futuras, como consecuencia de haber incluido en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010, 2011 y 2014 gastos no deducibles y los beneficios fiscales derivados de la RIC 2006 y la RIC 2007 cuando no se cumplen los requisitos para su aplicación.

Octavo.

Disconforme el interesado con los Acuerdos de liquidación y los Acuerdos sancionadores, interpuso ante el TEAR de Canarias el 03/06/2016 reclamaciones económico-administrativas 35-02040-2016, 35-02129-2016, 35-02203-2016, 35-04521-2016, 35-04522-2016 y 35-04610-2016, acumuladas, alegando lo siguiente:

Resulta inaceptable la consideración de retribución de fondos propios de los royalties satisfechos durante los ejercicios 2010 y 2011 en virtud del contrato de franquicia suscrito con **MPN BV** el 1 de enero de 2000.

Inexistencia de grupo de coordinación y de vinculación fiscal entre **XZ SA** y las sociedades del grupo **S**. Inexistencia de vinculación fiscal. Inexistencia de fin elusivo o ánimo defraudatorio.

No son liberalidades ciertos gastos por servicios de gestión de RR.HH. facturados por la entidad **SV SL**.

Los gastos por servicios de logística adquiridos a **SY SL** han sido erróneamente catalogados como gastos de arrendamiento.

Debe admitirse la deducibilidad de los intereses de demora satisfechos en 2011 correspondientes a las liquidaciones de las Actas de IVA e Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003-2005 suscritas con fecha 9 de marzo de 2011.

Se cumplen los requisitos de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias dotada en los ejercicios 2006 y 2007 durante los ejercicios 2010 y 2011.

En cuanto a los Acuerdos sancionadores, alega inexistencia de infracción y deuda tributaria, y de prueba alguna de culpabilidad, así como de motivación de la sanción impuesta.

Noveno.

Las reclamaciones fueron resueltas de forma acumulada siendo desestimadas. La resolución fue dictada el 28/02/2019, notificándose al interesado el 14/03/2019, determinando el TEAR de Canarias lo siguiente:

Los gastos por canon de franquicias no son deducibles puesto que no se ha aportado ante la Inspección la documentación oportuna, sin que pueda invocarse la doctrina de actos propios.

No se han aportado pruebas que demuestren que ciertos gastos por servicios de gestión de RR.HH. facturados por la entidad **SV SL** no son liberalidades.

Se confirma que los gastos por servicios de logística adquiridos a **SY SL** son gastos de arrendamiento.

No son deducibles los intereses de demora satisfechos en 2011 correspondientes a las liquidaciones de las Actas de IVA e Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003-2005 suscritas con fecha 9 de marzo de 2011, de acuerdo con la doctrina y jurisprudencia.

No se cumplen los requisitos de materialización de las RIC 2006 y 2007 al no contar con trabajadores, ser dudosa la existencia de local y tener escaso volumen de actividad.

Se confirman los Acuerdos sancionadores por estar debidamente motivados y considerar acreditados los elementos objetivos y subjetivos necesarios para la imposición de la sanción.

Décimo.

Dicha resolución fue recurrida en alzada (recurso número 00/02193/2019) por el obligado tributario ante este Tribunal Económico-Administrativo Central con fecha 11/04/2019, solicitando la anulación de la resolución del TEAR de Canarias y los Acuerdos de liquidación y los Acuerdos sancionadores, formulando las siguientes alegaciones:

Primera.- Incongruencia omisiva de la resolución recurrida, incumplimiento del deber de resolver sobre lo alegado por el contribuyente, y vulneración del derecho de defensa.

Segunda.- Consideración de los royalties satisfechos por la franquicia de **P a MPN BV** como remuneración a los fondos propios de **XZ SA**.

Tercera.- Inexistencia de grupo de coordinación y de vinculación entre las sociedades del **Grupo S BV Y XZ SA**.

Cuarta.- Servicios de gestión de RR.HH. facturados por **SV**.

Quinta.- Servicios logísticos y de almacenaje prestados por **SY SL** no son gastos de arrendamiento.

Sexta.- Deducibilidad de los intereses de demora de las actas del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003-2005 suscritas el 9 de marzo de 2011.

Séptima.- Materialización de la RIC dotada en los ejercicios 2006 y 2007 por existencia de actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles.

Octava.- Posibilidad de aplicar la deducción por inversiones.

Novena.- Imprudencia de las sanciones impuestas en virtud del Acuerdo sancionador **A-23 ...0**.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de 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 (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del TEAR de Canarias objeto del presente recurso de alzada, dando respuesta a las alegaciones formuladas por el recurrente frente a la misma.

Tercero.

Es criterio reiterado de este Tribunal Central, acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, considerar que el planteamiento de la controversia en los mismos términos en los que fue presentada en la primera instancia desnaturaliza la función del recurso y puede justificar una resolución consistente en la simple reproducción de los argumentos del Tribunal de primera instancia que se estimen ajustados a Derecho. Así ocurre con las alegaciones del obligado tributario, que, si bien, matizada en algunos términos, son una reiteración de las ya presentadas ante la primera instancia económico-administrativa.

En este sentido, baste a título de ejemplo citar, entre otras muchas, la resolución de este Tribunal núm. 8264/2008 que, ciñéndose a la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (rec. apelación núm. 11433/1991), sostiene lo siguiente:

<<(…) Resulta de destacar que siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal de instancia, en pro de un pronunciamiento estimatorio; esto es, realizar un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas en aquella resolución realizadas. Ello requeriría o exigiría, claro está, un esfuerzo intelectual que

tratará de explicitar o razonar la errónea aplicación del Derecho que por el Tribunal de instancia se hace en la resolución que se impugna.

Pero ese no ha sido el actuar del interesado en el presente caso. En este recurso de alzada, esquivando o dejando de lado toda la argumentación vertida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en la resolución ahora impugnada, la actora se limita a reproducir literalmente, palabra por palabra, el que fuera escrito de alegaciones presentado ante el Inspector Jefe una vez le fue comunicada la propuesta de liquidación, sin más que modificar el encabezamiento del mismo (folio nº 52 del expediente administrativo).

Cierto es que el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991):

<<Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998)». >>

Cuarto.

Antes de comenzar a resolver las cuestiones planteadas, este Tribunal considera necesario, para una mejor comprensión, detallar cual es la operativa de **XZ SA** según los datos que constan en el expediente.

XZ SA es titular de la franquicia de los productos **P** para las Islas Canarias y para las Islas Baleares ejerciendo la actividad de comercio al por menor de muebles y las actividades complementarias propias de las tiendas **P** en dichos territorios.

XZ SA es filial de **X**, de nacionalidad holandesa.

Inicialmente, todos los departamentos (logística, informática, administración, recursos humanos, publicidad,...) estaban integrados en la propia unidad empresarial. En 2004 surge el grupo **S BV**, de capital holandés, del que dependen las entidades **ST** (creada en 2008 y encargada de la contabilidad), **SV** (encargada de la informática), **SW** (recursos humanos, mantenimiento y la decoración interior) e **SY** (encargada de la gestión del almacén). También surge la entidad **QR**, dedicada principalmente a gestionar las tarjetas de crédito de **P**.

La franquicia pertenecía originariamente de **JH SL**, siendo cedida en 1999 al obligado tributario, sin que conste en contabilidad ningún traspaso de negocio ni compensación.

Durante los ejercicios 2010 y 2011 los administradores de **XZ SA** son autorizados en cuentas de **JH SL**.

En todas las entidades del grupo **S BV** los administradores están vinculados con la familia **J**, de la primera entidad **JH**, o están vinculados con trabajadores de esta última.

Las sociedades **S BV** tienen como principal cliente a **XZ SL**.

Las sociedades del grupo **S BV** tributan al 4% de la ZEC, mientras que **XZ SA** tributa al tipo general del Impuesto sobre Sociedades.

Quinto.

En cuanto a la PRIMERA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, la alegada incongruencia omisiva de la resolución recurrida, incumplimiento del deber de resolver sobre lo alegado por el contribuyente, y vulneración del derecho de defensa, procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR de Canarias el interesado alega que la Resolución del TEAR recurrida ha ignorado por completo las alegaciones y abundante documentación aportada por el contribuyente en el expediente de la reclamación económico-administrativa, sin resolver en absoluto sobre los hechos alegados y acreditados en las mismas.

Si no se aportaron alegaciones frente al acta de disconformidad es porque estaban incompletas, y se optó por presentarlas completas ante el TEAR. No obstante, la documentación aportada ante el TEAR ya estaba en poder de la Administración cuando se dictó el acta, por lo que no se pretendía en ningún momento que el TEAR desplegara funciones de comprobación.

Debió haber primado el derecho a la tutela de los intereses del administrado frente a la delimitación excluyente de la competencia comprobatoria y revisora en el marco de los procedimientos, no siéndole oponible la Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2014 a la que se remite la resolución recurrida al ser dictada en un caso en el que el contribuyente se negó a aportar a la Inspección prácticamente toda la documentación que expresamente le fue requerida en el procedimiento, impidiendo la actuación comprobatoria.

Tanto la resolución del TEAR recurrida, como la Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2014 a la cual se remite, vulneran la doctrina jurisprudencial recientemente emitida por el Tribunal Supremo a través de sus sentencias de 10 de septiembre de 2018 (recurso 1246/2017) y el 21 de febrero de 2019 (recurso 1985/2017), según la cual los artículos 34.1.r), 236, 237.1 y 239.2 de la Ley General Tributaria reconocen el derecho de los contribuyentes tanto de aportar cuantos medios de prueba estimen oportunos como de efectuar las alegaciones que se consideren procedentes para la resolución del expediente que afecta a sus intereses.

Pasamos a continuación a resolver la controversia planteada.

En primer lugar, hay que determinar qué se entiende por incongruencia omisiva. La Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de enero de 2016 (RG 6396/13), remitiéndose a lo dispuesto por el Tribunal Supremo, en Sentencia de 5 de febrero de 2010, define la incongruencia omisiva del siguiente modo:

<<Expuestas las posiciones de las partes, cabe entrar a analizar la pretendida incongruencia omisiva. La STC 278/2006, de 25 de septiembre de 2006, recoge los distintos tipos de incongruencia procesal, en la que define la incongruencia omisiva como aquella que tiene lugar "cuando el órgano judicial deje sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución" (SSTC 202/1998, de 14 de octubre; 124/2000, de 16 de mayo; y 85/2006, de 27 de marzo).

Asimismo, la STS de 5 de febrero de 2010, recurso 10637/2004, establece las pautas para apreciar casos de incongruencia omisiva así como una serie de precisiones:

<<La congruencia es, en definitiva, un requisito de la sentencia, especialmente de su parte dispositiva, que comporta la adecuación del fallo a las pretensiones formuladas por las partes y a los motivos aducidos por éstas. La congruencia se resuelve en una comparación entre dos extremos: las pretensiones de las partes y la resolución del juzgador.

El primer término del binomio lo constituyen las pretensiones contenidas en la demanda y en la contestación. Y el segundo término del juicio comparativo es, esencialmente, el fallo o parte dispositiva de la sentencia; pero la incongruencia también puede darse en los fundamentos jurídicos predeterminantes del fallo que constituyan la ratio decidendi, si la sentencia contempla causas de pedir diferentes de las planteadas por las partes o no se pronuncia sobre alguna de las alegadas por la parte demandante.

Así, en STS de 8 nov. 1996 (RJ 1996, 8431) señalamos que «la congruencia es, fundamentalmente, un requisito de la parte dispositiva de la sentencia que comporta su adecuación a las pretensiones formuladas por las partes y a los motivos por ellas aducidos [...] para un examen preciso de su concurrencia, debe tenerse en cuenta que argumentos, cuestiones y pretensiones son discernibles en el proceso administrativo y la congruencia exige del Tribunal que éste se pronuncie sobre las pretensiones; y requiere un análisis de los diversos motivos de la impugnación y de las correlativas excepciones u oposición que se han planteado ante el órgano jurisdiccional». Y, asimismo, en STS de 30 abril 1996 (RJ 1996, 3316) , se pone de manifiesto que «el principio de congruencia en el orden Contencioso-Administrativo es más riguroso que en el orden civil, pues mientras en éste la congruencia de la sentencia viene referida a la demanda y a las demás pretensiones deducidas (art. 359 LEC/1881 (LEG 1881, 1)), las Salas de lo Contencioso-Administrativo juzgan dentro del límite de las pretensiones deducidas y de las alegaciones que las partes formulan para fundamentar el recurso o la oposición».

La LJCA contiene diversos preceptos relativos a la congruencia de las sentencias. El art. 33.1, que establece que los órganos del orden jurisdiccional Contencioso-Administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición. Impone, por tanto, la

congruencia de la decisión comparándola con las pretensiones y con las alegaciones que constituyan motivos del recurso y no meros argumentos jurídicos.

Así, la incongruencia omisiva se produce esencialmente cuando no existe correlación entre las pretensiones de las partes y el fallo de la sentencia, pero ello incluye también los supuestos en que en la fundamentación de ésta se produce una preterición de la "causa petendi", es decir, de las alegaciones o motivos que sirven de fundamento a los escritos de demanda y contestación (Cfr. SSTS de 13 de octubre de 1998 (RJ 1998, 8266) y 12 de mayo de 2001 (RJ 2001, 3707) , entre otras muchas).

En este sentido, ya en una STS de 5 de noviembre de 1992 (RJ 2002, 10009) que sirve de constante referencia cuando se dilucida la existencia de una posible incongruencia omisiva, la Sala tuvo ocasión de señalar determinados criterios para apreciar la congruencia de las sentencias, señalando que en la demanda contencioso administrativa se albergan pretensiones de índole varia, de anulación, de condena etc., que las pretensiones se fundamentan a través de concretos motivos de impugnación o cuestiones, y que las cuestiones o motivos de invalidez aducidos se hacen patentes al Tribunal mediante la indispensable argumentación jurídica. Argumentos, cuestiones y pretensiones son, por tanto, discernibles en el proceso administrativo, y la congruencia exige del Tribunal que éste no solamente se pronuncie sobre las pretensiones, sino que requiere un análisis de los diversos motivos de impugnación y de las correlativas excepciones u oposición que se han planteado ante el órgano jurisdiccional. No así sucede con los argumentos jurídicos, que no integran la pretensión ni constituyen en rigor cuestiones, sino el discurrir lógico-jurídico de las partes, que el Tribunal no viene imperativamente obligado a seguir en un iter paralelo a aquel discurso.

El requisito de la congruencia, en fin, no supone que la sentencia tenga que dar una respuesta explícita y pormenorizada a todos y cada uno de los argumentos de las partes, siempre que exteriorice, tomando en consideración las pretensiones y alegaciones de aquéllas, los razonamientos jurídicos que, en el sentir del Tribunal, justifican el fallo (Cfr. SSTS de 20 de diciembre de 1996 (RJ 1996, 8963) y 11 de julio de 1997 (RJ 1997, 6104) , entre otras muchas).

Por consiguiente, para determinar si existe incongruencia en una sentencia es preciso confrontar su parte dispositiva con el objeto del proceso, delimitado por sus elementos subjetivos (partes), y objetivos (causa de pedir y petitum); de manera que la adecuación debe extenderse tanto a la petición, como a los hechos y motivos de la pretensión, sin perjuicio de que, en virtud del principio iura novit curia , el órgano judicial no haya de quedar sujeto, en el razonamiento jurídico que le sirve de motivación para el fallo, a las alegaciones de las partes, pudiendo basar sus decisiones en fundamentos jurídicos distintos.

Ahora bien, como señalan SSTS del Tribunal Supremo de 30 abril de 1996 (RJ 1996, 3316) y 2 de octubre de 2006 (RJ 2006, 7575) el respeto al principio de congruencia no alcanza a limitar la libertad de razonamiento jurídico del Tribunal de instancia, ni tampoco le obliga a reconocer el orden de alegaciones de las partes, bastando con que establezca los hechos relevantes para decidir el pleito y aplicar la norma del ordenamiento jurídico que sea procedente.

En definitiva, es cierto que, conforme a la doctrina de esta Sala, se incurre en incongruencia, cuando la sentencia omite resolver sobre alguna de las pretensiones y cuestiones planteadas en la demanda "incongruencia omisiva o por defecto". La sentencia que silencia la respuesta a concretas peticiones de las partes o cuando su parte dispositiva se remite a lo expuesto en alguno de los fundamentos jurídicos, del que no se puede deducir claramente lo que determina o establece, al dejar imprejuzgada una cuestión objeto del litigio, incurre en incongruencia omisiva.>>

Así pues, dentro de la reclamación debe distinguirse lo que son las pretensiones de la parte, fundamentadas en unos determinados motivos de impugnación y cuestiones que se han de manifestar mediante una serie de argumentos jurídicos, debiendo el Tribunal pronunciarse sobre las pretensiones, analizando los motivos o cuestiones no estando obligado a seguir las argumentaciones de la parte y todo ello sin perjuicio de que como señala en sus sentencias el Tribunal Constitucional pueda interpretarse una desestimación tácita del conjunto de razonamientos contenidos en la Resolución.>>

La Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de octubre de 2008 (RG 4037/08), confirmada por SAN de 17-11-2011 (rec. nº. 15/2011), diferencia entre "argumentaciones y pretensiones", en relación a una reclamación en la que el contribuyente alega incongruencia de la resolución del TEAR de Asturias, al no haber resuelto todas las alegaciones formuladas en la reclamación, indicando lo siguiente:

<<En definitiva, hay que distinguir entre las alegaciones que las partes formulen para fundar sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas, toda vez que si bien respecto de las primeras no es necesaria para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de ellas, pudiendo bastar con una respuesta más o menos genérica, no ocurre lo mismo con el nivel de exigencia de la congruencia con las pretensiones efectivamente deducidas, siendo necesario en este último caso, para no incurrir en incongruencia omisiva, que al menos pueda deducirse de lo resuelto una respuesta tácita

o inherente al conjunto de los razonamientos contenidos en la pretensión de que se trate de manera que cabalmente pueda deducirse que no sólo el órgano decisor tomó en consideración la pretensión deducida sino, además, el motivo de la respuesta tácita.

Y en reciente sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 2004 (recurso 4080/1999), el Alto Tribunal declaraba:

«En la doctrina de esta Sala la incongruencia omisiva se produce cuando en la sentencia "no se resuelve alguna de las cuestiones controvertidas en el proceso" (art. 80 LJ/56; art. 67 LJCA). Es conocido que la primera jurisprudencia identificaba "cuestiones" con "pretensiones" y "oposiciones", y aquéllas y éstas con el "petitum" de la demanda y de la contestación, lo que llevó en más de una ocasión a afirmar que cuando la sentencia desestima el recurso resuelve todas las cuestiones planteadas en la demanda. Pero es cierto, sin embargo, que esta doctrina fue matizada e, incluso superada, por otra línea jurisprudencial más reciente de esta misma Sala que viene proclamando la necesidad de examinar la incongruencia a la luz de los arts. 24.1 y 120.3 de la CE; de aquí que para definirla no baste comparar el "suplico" de la demanda y de la contestación con el "fallo" de la sentencia, sino que ha que atenderse también a la "causa petendi de aquéllas" y a la motivación de ésta (Sentencias de 25 de marzo de 1992, 18 de julio del mismo año y 27 de marzo de 1993, entre otras). Así, la incongruencia omisiva se produce esencialmente cuando no existe correlación entre las pretensiones de las partes y el fallo de la sentencia, pero ello incluye también los supuestos en que en la fundamentación de ésta se produce una preterición de la "causa petendi", es decir, de las alegaciones o motivos que sirven de fundamento a los escritos de demanda y contestación (Cfr. SSTS de 13 de octubre de 1998 y 12 de mayo de 2001).

En este sentido, desde la STS de 5 de noviembre de 1992, esta Sala viene señalando determinados criterios para apreciar la congruencia o incongruencia de las sentencias, advirtiendo que en la demanda contencioso-administrativa se albergan pretensiones de índole varia, de anulación, de condena etc., que las pretensiones se fundamentan a través de concretos motivos de impugnación o cuestiones, y que las cuestiones o motivos de invalidez aducidos se hacen patentes al Tribunal mediante la indispensable argumentación jurídica. Argumentos, cuestiones y pretensiones son, por tanto, discernibles en el proceso administrativo, y la congruencia exige del Tribunal que éste no solamente se pronuncie sobre las pretensiones, sino que requiere un análisis de los diversos motivos de impugnación y de las correlativas excepciones u oposiciones que se han planteado ante el órgano jurisdiccional. No sucede así con los argumentos jurídicos, que no integran la pretensión ni constituyen en rigor cuestiones, sino el discursar lógico-jurídico de las partes, que el Tribunal no viene imperativamente obligado a seguir en un íter paralelo a aquel discurso.

Asimismo, esta Sala tiene declarado que el principio de congruencia no requiere una correlación literal entre el desarrollo dialéctico de los escritos de las partes y la redacción de la sentencia. El requisito de la congruencia no supone que la sentencia tenga que dar una respuesta explícita y pormenorizada a todos y cada uno de los argumentos de las partes, siempre que exteriorice, tomando en consideración las pretensiones y alegaciones de aquéllas, los razonamientos jurídicos que, en el sentir del Tribunal, justifican el fallo (Cfr. SSTS de 20 de diciembre de 1996 y 11 de julio de 1997, entre otras muchas). Basta con que la sentencia se pronuncie categóricamente sobre las pretensiones formuladas (sentencias del Tribunal Supremo de 11 de abril de 1991, 3 de julio de 1991, 27 de septiembre de 1991, 25 de junio de 1996 y 13 de octubre de 2000, entre otras muchas). Y se han de ponderar, además, las circunstancias singulares para inferir si el silencio respecto de alguna pretensión ejercitada debe ser razonablemente interpretado como desestimación implícita o tácita de aquélla (sentencias del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 1993 y 5 de febrero de 1994)».>>

Este criterio ha sido reiterado por el Tribunal Supremo (v.gr. STS rec. nº. 3257/2012, STC 188/1999, STS de 05-02-2010, rec. nº. 10637/2004, STS de 21-02-2017, rec. nº. 441/2016).

Por tanto, dado que la resolución del TEAR de Canarias ha atendido las pretensiones formuladas por el obligado tributario en sus alegaciones, aunque no hayan sido contestadas todas sus argumentaciones no cabe apreciar vulneración de su derecho a ser oído ni la existencia de incongruencia omisiva.

Alega el interesado que tanto la Resolución del TEAR de Canarias como la Resolución de este Tribunal Central de 6 de noviembre de 2014 vulneran la doctrina del Tribunal Supremo contenida en las sentencias de 10 de septiembre de 2018 (recurso 1246/2017) y el 21 de febrero de 2019 (recurso 1985/2017). La Sentencia de 10 de septiembre de 2018 se refiere al derecho del obligado tributario a aportar documentos y pruebas en vía económico-administrativa cuando los mismos no han sido aportados en vía inspectoras salvo que exista mala fe o abuso del derecho. Y la Sentencia de 21 de febrero de 2019 estima el recurso de casación interpuesto por no haber tenido en consideración las alegaciones formuladas por el obligado tributario ante el TEAR por no haber formulado las mismas en el procedimiento inspector, ordenando la retroacción de actuaciones.

En el caso que nos ocupa el TEAR de Canarias ha examinado y valorado las alegaciones formuladas por el interesado, atendiendo sus pretensiones. No obstante, al invocar la Resolución de este Tribunal Central de 6 de noviembre de 2014, no pretende oponerse al derecho que ampara al obligado tributario de aportar documentos y formular alegaciones, sino que lo que pretende dicho Tribunal es reforzar el hecho de que el examen de la

documentación aportada solo puede realizarse en la medida en la que no implique el ejercicio de funciones de comprobación, porque esas facultades no las tiene atribuidas al ser un órgano revisor. Por tanto el TEAR de Canarias no vulnera la jurisprudencia del Tribunal Supremo invocada por el reclamante.

Este Tribunal acuerda desestimar las alegaciones formuladas por el interesado y confirmar la Resolución del TEAR de Canaria, en lo que a esta cuestión se refiere.

Sexto.

En cuanto a la SEGUNDA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, la consideración o no de los royalties satisfechos por la franquicia de **P** a **MPN BV** como remuneración a los fondos propios de **XZ SA** procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR de Canarias **el interesado alega:**

Que no existía ninguna persona física o jurídica que fuera titular real (debe entenderse asimilable a titular último) de **X LIMITED**, titular del 99,9% del capital de **XZ SA** es decir, que directa o indirectamente fuera titular de la propiedad o control de esta entidad en un porcentaje superior al 25%. Resulta acreditado igualmente que **MPN BV** pertenece al **Grupo MP**, siendo su matriz la entidad **MPK SA**, con sede en Luxemburgo y que la titularidad del capital de **MPK SA** corresponde íntegramente a **MG FOUNDATION** (una fundación empresarial (...) con sede en ...

La documentación aportada es suficiente para acreditar que **MPN BV**, **MPK SA**, el **GRUPO MP** o la **Fundación MG FOUNDATION** participan ni directa ni indirectamente en el capital de **XZ SA** o **X LIMITED** ni viceversa, por lo que a los efectos que se pretenden para la aplicación del artículo 14.1.a) del TRLIS, cualquier identificación adicional o ulterior de los titulares últimos de ambas entidades carece en absoluto de trascendencia tributaria toda vez que queda acreditado que ni **MPN BV** ni cualquier otra entidad de su grupo tienen participación alguna en los fondos propios de **XZ SA**.

Si la Inspección consideraba que la titularidad última del capital de **MPN BV** tenía la suficiente trascendencia tributaria, debió haber emitido el correspondiente requerimiento de información a terceros a la propia entidad **MPN BV** y no presionar al obligado tributario cuando no estaba legalmente obligado a su aportación según el artículo 93 de la LGT.

Incluso aunque existiera una relación socio-sociedad o fueran consideradas entidades vinculadas, ello no impediría que las obligaciones tributarias derivadas de las relaciones económicas mantenidas entre ambas deban exigirse con arreglo a la naturaleza jurídica del contrato o negocio realizado. Así pues, si una matriz cede a una filial el uso de una marca y un know-how de la que es titular, la satisfacción de un canon por dicho uso resulta totalmente procedente siempre y cuando dicho canon se establezca en términos de mercado, puesto que la filial tiene personalidad jurídica distinta de la matriz.

Los royalties satisfechos no consisten simplemente de un pago por la utilización de la marca **P** y el otorgamiento de una exclusiva de distribución de productos del catálogo **P**, sino que retribuyen el apoyo, formación y servicios que le presta el Franquiciador, la investigación de I+D, diseño y desarrollo de nuevos productos que realiza la casa matriz, desarrollo de nuevos servicios y procedimientos de gestión, marketing general de la marca, etc. Sin el Sistema de Venta al por menor de **P** (Concepto **P**), y la transmisión, mejora e innovación del know-how que viene consigo, no sería explicable la uniformidad y la homogeneidad que caracteriza a cualquier tienda **P** del mundo. No cabe duda que de que la realidad de los servicios prestados y la naturaleza de los mismos responde a una relación comercial de franquicia, que no puede ser recalificada como una distribución de dividendos.

Se ha vulnerado la doctrina de actos propios, puesto que tanto en las actas de conformidad de la propia AEAT correspondientes al Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido de **XZ SA** (ejercicios 2003 a 2005 en una primera Inspección y 2006 a 2008 en la segunda) confirmaron la naturaleza de cánones de franquicia y su carácter de gasto deducible del IS, como en los Acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuesto Especiales de los ejercicios 2009 y 2010 fue incrementar el valor en aduana de la mercancía importada por **XZ SA** de terceros países, precisamente en la cuantía del pago al franquiciador **MPN BV** del 3% del importe de las ventas netas y en la parte que corresponda a estas importaciones por considerarlo un canon. Siendo estos actos de la Administración Tributaria tácitos y expresos, concluyentes e inequívocos.

Además, la comprobación realizada por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2014 de la sociedad **PL SA**, filial del grupo **P Group (P Group)** vinculada, esta sí, al grupo multinacional **P**, no se ha cuestionado la deducibilidad ni la naturaleza del gasto por el canon de franquicia satisfecho a **MPN BV** del 3% de las ventas durante dichos ejercicios.

Pasamos a continuación a resolver la controversia planteada.

A efectos de una mejor comprensión, se exponen brevemente a continuación los hechos más relevantes contenidos en el Acuerdo de liquidación:

XZ SA paga el canon de franquicia a **MPN BV** del 3% sobre ventas anual.

Se desconoce cuales son los titulares últimos de **MPN BV**, no habiendo sido acreditados por el obligado tributario.

Según la Inspección "en el contrato de franquicia no se establece que el franquiciador sea titular de la marca **P** (...) no responde de su propiedad industrial". También señala que el contrato no exige un determinado nivel de ventas, ni acciones correctoras en caso de desviaciones, ni tampoco fije una inversión mínima.

No existen las acciones de apoyo del franquiciador puesto que tanto la formación del personal como "el desarrollo de un sistema" se realiza por las entidades del **grupo S BV**.

El obligado tributario nunca ha distribuido dividendos.

Como consecuencia de estos hechos la Inspección concluye que: "

<<Recapitulando, las circunstancias que rodean la estructura empresarial, ocultista donde las haya, unidas a la existencia de un contrato que no responde a lo habitual en este tipo de fórmula comercial, no permiten afirmar que el gasto contabilizado responda realmente a la cualidad de tal, al resultar evidente que no puede excluirse en absoluto que se trate de una distribución encubierta de beneficios.

Recordemos que en materia de gastos cuya deducibilidad pretende un contribuyente, lo contabilizado debe acreditarse y en materia tributaria corresponde a quien pretenda hacer valer un derecho -en este caso la deducción de un gasto-, probar los elementos constitutivos del mismo, en virtud del artículo 105 LGT. En el presente caso, el contribuyente podría haber disipado fácilmente todas las dudas planteadas con solo identificar a los titulares últimos del capital, como le fue solicitado reiteradamente sin obtener respuesta, por lo que es su propia inacción probatoria sobre la que debe descansar la necesaria regularización de un importe tan elevado como los gastos que cada año se registran en concepto de un supuesto canon de franquicia que, con la suma de indicios reunidos, se asemeja más a una distribución de beneficios, cuya deducibilidad debe negarse en virtud del artículo 14.1.a) TRLIS.

Recordemos que con carácter general, la doctrina ha establecido que la deducibilidad de un gasto depende del cumplimiento de varios requisitos, como son los de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos, justificación y que el gasto no se encuentre comprendido entre los enumerados en el art. 14 TRLIS. En el presente caso, no bastaría con la inscripción contable, ni la correlación con los ingresos, ni su justificación documental (factura y contrato) o incluso su pago real, ya que directamente se trataría de un gasto no deducible del artículo 14 TRLIS.

*Por ello, este Órgano considera plenamente ajustado a derecho no admitir la deducibilidad de los importes de 4.480.039,74 euros en el ejercicio 2010 y 4.580.395,49 euros en el ejercicio 2011 satisfechos a **MPN BV** en concepto de canon por la franquicia concedida, al no justificarse que realmente se trate de un canon en el sentido de la definición de este concepto y haberse reunido indicios suficientes que apuntan a que se trata de una retribución encubierta de fondos propios, sin actividad probatoria alguna por parte del contribuyente para desmentir tal conclusión.>>*

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, regula la base imponible en el artículo 10, disponiendo en su apartado 3:

<<3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.>>

El artículo 14 del TRLIS enumera aquellos gastos contables que no son fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades. No obstante, para admitir un gasto como deducible no basta con que no esté enumerado en este artículo 14 del TRLIS sino que, además, debe cumplir los requisitos de contabilización, justificación, imputación y correlación con los ingresos. Así, lo ha reconocido este Tribunal en reiteradas resoluciones y ha sido confirmado por la jurisprudencia, destacando la Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de septiembre de 2013 (RG 5691/11), confirmada por SAN de 22-11-2016 (rec. nº. 578/2013), que señala:

<<Así pues, en cuanto al gasto deducible por el Impuesto sobre Sociedades cabe destacar que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria, si el obligado tributario pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso, la deducción de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades, debe ser el propio sujeto pasivo quien pruebe los hechos constitutivos de dicho derecho. Resulta así que la carga de la prueba recae sobre la Administración en cuanto atañe a los hechos que sirven de fundamento al derecho que se reclama, correspondiendo al reclamante la de los hechos obstativos y extintivos de tal derecho, de tal manera que, si bien la Administración debe probar la concurrencia del hecho imponible que fundamenta la liquidación impugnada (por ejemplo un aumento sobre los ingresos declarados), el interesado debe

probar la existencia de los gastos que pretende deducir, y en este caso le compete, por tanto, la prueba de las condiciones necesarias para la deducción de los gastos que considera tener derecho. En este sentido son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. STS 16-11-1977; STS 30-09-1988; STS 27-02-1989; STS 25-01-1995; STS 01-10-1997) que ya desde antiguo sientan la doctrina de 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, o requisitos de deducibilidad de gastos; por tanto, si no se acredita la realidad de las operaciones y la correlación de las mismas con la actividad económica de la sociedad, no podrá entenderse que ha nacido el derecho a deducir.

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

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

e) Los donativos y liberalidades.

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

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

1. Contabilización del gasto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de Reservas (artículo 19.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004). - Art. 19.3 TRLIS: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente".

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

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

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

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

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

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

- Art. 105.1 LGT: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

6. Necesidad del gasto. A este respecto resulta necesario aclarar que la norma fiscal no recoge de una manera directa este requisito de deducibilidad del gasto pero sí que se infiere del principio de correlación de ingresos y gastos tal y como recoge la Consulta de la DGT de 11 de mayo de 2004, cuando dispone que: "aquellos gastos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados,

mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente, no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica."

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

La controversia se centra fundamentalmente en que la Inspección y el TEAR de Canarias no consideran que se haya probado la realidad del gasto por canon de franquicia satisfecho por el obligado tributario a **MPN BV**, considerándolo una retribución de fondos propios que, conforme al artículo 14.1 a) del TRLIS, no es deducible. Para poder determinar si nos encontramos o no ante un canon de franquicia debemos remitirnos a la normativa reguladora de las mismas. El artículo 62 de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista regula el régimen de franquicias, disponiendo:

<<1. La actividad comercial en régimen de franquicia es la que se lleva a efecto en virtud de un acuerdo o contrato por el que una empresa, denominada franquiciadora, cede a otra, denominada franquiciada, el derecho a la explotación de un sistema propio de comercialización de productos o servicios.>>

El artículo 2 del Real Decreto 201/2010, de 26 de febrero, por el que se regula el ejercicio de la actividad comercial en régimen de franquicia y la comunicación de datos al registro de franquiciadores, señala lo siguiente en relación a la actividad comercial de franquicia:

<<1. A los efectos del presente real decreto, se entenderá por actividad comercial en régimen de franquicia, regulada en el artículo 62 de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista, aquella que se realiza en virtud del contrato por el cual una empresa, el franquiciador, cede a otra, el franquiciado, en un mercado determinado, a cambio de una contraprestación financiera directa, indirecta o ambas, el derecho a la explotación de una franquicia, sobre un negocio o actividad mercantil que el primero venga desarrollando anteriormente con suficiente experiencia y éxito, para comercializar determinados tipos de productos o servicios y que comprende, por lo menos:

a) El uso de una denominación o rótulo común u otros derechos de propiedad intelectual o industrial y una presentación uniforme de los locales o medios de transporte objeto del contrato.

b) La comunicación por el franquiciador al franquiciado de unos conocimientos técnicos o un saber hacer, que deberá ser propio, sustancial y singular, y

c) La prestación continúa por el franquiciador al franquiciado de una asistencia comercial, técnica o ambas durante la vigencia del acuerdo; todo ello sin perjuicio de las facultades de supervisión que puedan establecerse contractualmente.>>

Por tanto, existen en nuestro ordenamiento jurídico una delimitación de lo que se entiende por franquicia, y de los elementos que como mínimo deben darse para entenderse realizada dicha actividad comercial. Afirma la Inspección que no nos encontramos ante un contrato de franquicia y que estamos ante una posible retribución de fondos propios.

Este Tribunal comparte con la Inspección que el interesado mantiene una cierta vinculación con el anterior titular de la franquicia, que a su vez está vinculado con las entidades del **grupo S BV**. Está claro, que el objetivo de este entramado empresarial es obtener una menor tributación en el Impuesto sobre Sociedades mediante la desagregación de los departamentos (logística, informática, administración, recursos humanos, publicidad,...) que inicialmente estaban integrados en **XZ SA**. Con esta desagregación se consigue que estas entidades, que integradas en el obligado tributario tributaban al tipo general, pasen a tributar al tipo del 4% de la ZEC, y al facturar los servicios prestados al interesado (que tributa al tipo general), consiguen minorar su resultado contable y, por tanto, la base imponible del Impuesto. El ahorro fiscal que obtienen todas las entidades en su conjunto es importante.

Ahora bien, para efectuar la regularización que aquí nos ocupa, la cuestión es si el obligado tributario ha justificado debidamente la realidad del gasto, si este es efectivo, se ha imputado correctamente, está contabilizado y correlacionado con los ingresos. Cuestiones que, a juicio de este Tribunal, el obligado tributario ha justificado. Si la Inspección considera que existen dudas sobre la calificación dada por el obligado tributario a dichos gastos y su naturaleza debe desplegar todas sus funciones de comprobación e investigación para ponerlo de manifiesto, cosa que no ha hecho.

No puede la Inspección plantear que los gastos por el pago de canon de franquicia son en realidad una retribución de fondos propios cuando desconoce quienes son los titulares de la entidad que recibe esos supuestos

dividendos, y no puede basar su regularización en el hecho de que el obligado tributario no ha identificado a los titulares últimos del capital. Ciertamente es que la carga de probar que los gastos son deducibles recae sobre el reclamante, y para ello aporta la documentación que le solicita la Inspección, salvo la identificación de los titulares últimos del Franquiciador. Si la Inspección comete el error de no recabar las pruebas suficientes para motivar su regularización, bien solicitándolas al obligado tributario, bien haciendo requerimientos a terceros, no puede atribuir al interesado la culpa de su error, puesto que este aportó lo solicitado. El hecho de que no haya identificado a los titulares últimos del Franquiciador no puede considerarse una falta de colaboración con la Administración, puesto que lo que ésta pide es que identifique el capital de una tercera entidad con la que no se ha probado que tenga vinculación directa, pudiendo tratarse, en muchos casos, de una prueba imposible. Dada esta circunstancia, debió la Inspección desplegar toda su función investigadora para obtener dicha información, a pesar de su dificultad.

Es decir, a juicio de este Tribunal, el error que comete la Inspección es regularizar la situación del obligado tributario, no en base a que no se haya acreditado que el gasto cumple los requisitos para ser deducible, sino a una serie de indicios que resultan insuficientes para desvirtuar las pruebas aportadas por el interesado.

Y es que varios de los indicios utilizados por la Inspección para afirmar que el gasto por canon de franquicia no cumple los requisitos exigidos para ser deducibles no pueden ser admitidos por este Tribunal.

En primer lugar, se señala en el Acuerdo de liquidación que en el contrato de franquicia aportado no se hace constar en ningún momento que el interesado sea titular de la propiedad de la franquicia. Este Tribunal no está de acuerdo con dicha afirmación, puesto que en el contrato de franquicia incorporado al expediente administrativo, en el punto "2. Estipulaciones" se señala, "2.1. Que, el Franquiciador, participa el desarrollo internacional, la propiedad y la franquicia de un sistema único para la venta al por menor de muebles, artículos de decoración y productos relacionados para la decoración interior que se caracterizan por "Design and Quality P of ..." (de aquí en adelante denominados "los Productos");". Y en el punto "10. MARCAS PROPIAS" dispone que "10.1. El Franquiciador confirma que es titular de todo derecho, título e interés, en y hacia las Marcas propias, así como todos los derechos sobre la distribución y el funcionamiento, el estilo y exposición exclusivos, y otras características únicas del Sistema de venta al por menor de la tienda P. (...)".

En segundo lugar, señala la Inspección que el contrato aportado no exige un determinado nivel de ventas, ni acciones correctoras en caso de desviaciones, ni tampoco fija una inversión mínima. Tal y como dispone la normativa expuesta, el hecho de que no se establezcan unos mínimos a nivel de ventas, o se exija una determinada inversión, no son condicionantes para afirmar si nos encontramos ante un contrato de franquicia, a pesar de que sean elementos habituales en muchos de estos contratos.

En tercer lugar, considera la Inspección que el pago del canon se corresponde únicamente con la utilización de la marca y el otorgamiento de una exclusiva de distribución, y que no se prestan servicios de apoyo del franquiciador al franquiciado.

El obligado tributario, en escrito presentado el 26 de febrero de 2006, manifiesta que "como cualquier otro franquiciado de P, paga una tarifa de franquicia de 3% a MPN BV, al franquiciador global y propietario del Concepto P. La tarifa de franquicia es un costo operacional pagado para operar una tienda P en una localización específica de acuerdo a los sistemas y métodos del franquiciador (P Retail Systems) y para utilizar la marca registrada P. También autoriza a los franquiciados a obtener acceso al surtido de productos P, sin que ello conlleve la realización de algún otro servicio por parte del franquiciador".

Este Tribunal comparte con el interesado el hecho de que la distribución de los productos P y el funcionamiento de sus tiendas implica necesariamente la transmisión de unos conocimientos y procedimientos (know-how) que hacen que el contrato vaya más allá de una simple concesión de uso de marca. No obstante, es cierto que esos servicios de apoyo al franquiciado que debe prestar el franquiciador quedan desvirtuados por el hecho de que se presten a través de las entidades del grupo S BV, pero no puede considerarse prueba suficiente para afirmar que no estamos ante un contrato de franquicia y que únicamente se ha cedido la utilización de la marca. La Inspección hace referencia a la formación de recursos humanos, y la confección del manual, pero eso no implica que la asistencia comercial y técnica no sea prestada por el franquiciador.

Si nos remitimos al Apéndice A del contrato de franquicia, donde se fijan esos servicios de ayuda al franquiciado, podemos leer lo siguiente: "servicios ofrecidos por el Franquiciador a petición del Franquiciado, ayuda en:

1. Investigación y evaluación de emplazamientos para la tienda A.
2. Negociaciones relativas a la adquisición o arrendamiento de locales.
3. Contratación de la plantilla inicial.
4. Formación en Ventas y Concepto.
5. Diseño Interior y distribución de las Tiendas A, incluyendo reformas.
6. Establecimiento de planes de marketing así como de apoyo de marketing.
7. Selección del stock de apertura, y
8. Últimos arreglos antes de que la Tienda A abra para comenzar su actividad y para que se abra al público".

La mayoría de los servicios de ayuda fijados son referidos al momento de puesta en marcha de la franquicia, que se produjo en 1999, quedando reducidos los servicios de ayuda "actuales" a la formación de la plantilla, apoyo de marketing, y tal y como se desprende de otros puntos del contrato, la remisión del catálogo de productos, que es confeccionado por una de las entidades de **grupo S BV** para el obligado tributario.

Es decir, que los servicios de ayuda fueron fijados como en toda franquicia, lo que desconoce este Tribunal es si los servicios iniciales se prestaron por el Franquiciador, y posteriormente se acordó entre Franquiciador y franquiciado que fueran prestados por un tercero, siendo asumido el coste por el Franquiciador o si, realmente, esos servicios de ayuda nunca han sido prestados por el Franquiciador, como afirma la Inspección. No hay elementos de prueba suficientes en el expediente para poder dirimir esta cuestión.

Cierto es, que todas estas cuestiones parten de un contrato privado, cuya fuerza probatoria debe ser examinada dentro de un conjunto de pruebas, y que hay elementos, como el hecho de que algunos de los servicios de ayuda sean prestados por entidades del **grupo S BV**, que contradicen lo estipulado. Pero hay otros que refuerzan claramente que nos encontramos ante un contrato de franquicia, y es el hecho de que no es posible el establecimiento y funcionamiento de una tienda **P** sin que el titular de la franquicia haya trasladado al franquiciado su "know-how", dadas sus especiales características.

Partiendo de esta situación no parece procedente considerar que el gasto por canon de franquicia no está correlacionado con los ingresos a efectos de considerarlo una liberalidad no deducible en el Impuesto sobre Sociedades (la Inspección tampoco lo hizo), y puesto que no se ha podido acreditar que se trate de una retribución de fondos propios, al desconocer cuales son los titulares últimos de **MPN BV**, no puede concluirse que el gasto no sea fiscalmente deducible.

Además de que, aunque existiera vinculación entre **XZ** y el **Grupo P**, nada de raro hay en que el primero pague al segundo un canon por franquicia. La Inspección únicamente podría discutir el importe de dicho canon, cosa que no ha hecho.

Además, hay que destacar el hecho de que este contrato de franquicia ha sido examinado en múltiples ocasiones por órganos de inspección, tanto para comprobar el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 a 2005 en una primera Inspección y 2006 a 2008 en una segunda, como para comprobar el valor en aduanas de los ejercicios 2009 y 2010. En ambos casos no se consideró que el contrato de franquicia no fuera tal, es más, el canon pagado consecuencia del mismo, se admitió su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades y se regularizó como mayor valor en aduanas, por considerarlo un canon en los términos del artículo 29 y siguientes del Código Aduanero Comunitario.

Estas actuaciones se realizaron dentro de procedimientos de comprobación plenos, lo que, tal y como alega el interesado, puede suponer que el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa haya vulnerado la doctrina de actos propios en la medida en que afirma que el gasto no se corresponde con un canon por franquicia.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en múltiples ocasiones sobre la Teoría de los actos propios, señalando en la Sentencia de 26 de junio de 2016 (rec. 2218/2015), en el Fundamento de Derecho Cuarto:

<<Así, en sentencia de 15 de abril de 2002, (rec. De casación núm. 77/1997), en esa línea, la Sala expresó que el principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adotar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

En ese sentido, el hecho de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no puede ser causa obstativa a que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces. Además, no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes, sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

Al respecto, resulta oportuno recordar la doctrina de nuestra jurisprudencia sobre los actos propios. « [...] En la STC. De 21 de abril de 1988, n.º 73/1988, se afirma que la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de "venire contra factum proprium" surgida originariamente en el ámbito del Derecho

privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos. El principio de protección de la confianza legítima ha sido acogido igualmente por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990 (fº.jº. 1º y 2º), 13 de febrero de 1992 (fº.jº. 4º), 17 de febrero, 5 de junio y 28 de julio de 1997. La Ley 4/1999, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, altera la redacción del artículo el 3º, cuyo n.º 1, párrafo 2º, pasa a tener la siguiente redacción: "Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima", expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente: "En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente ».

Además, la doctrina de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los propios actos que sean realmente declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley (arts. 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, 102 y 103 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, modificada por Ley 4/1999), y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que, normalmente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos.

La Administración tributaria puede resultar obligada a observar hacia el futuro la conducta seguida en anteriores ejercicios, pero ha de tratarse de actos anteriores inequívoco y definitivos.

Conforme a la jurisprudencia de esta Sala, la protección de la confianza legítima y la vinculación por los actos propios requiere la presencia de dos presupuestos:

-) El acto propio ha de ser la consecuencia de una actividad inspectora desarrollada con plenitud, real o potencial, de modo que al calificar una operación, la Administración cuente con la totalidad de los datos, sin que hubiere elementos desconocidos u ocultados.

-) No han de existir datos nuevos relevantes surgidos a posteriori.

La protección de la confianza legítima y los actos propios no operan si la actividad comprobadora de la Administración tributaria es parcial, si faltaban elementos determinantes para la correcta calificación jurídica del negocio o conjunto de negocios.>>

Por tanto, no basta con que exista una actuación de la Administración, sino que es necesario que a misma sea inequívoca y definitiva, que haya desarrollado una actividad comprobatoria plena y no hayan surgido nuevos datos.

En el caso que nos ocupa las actuaciones de comprobación previas desarrolladas por la Administración son de carácter pleno, inequívocas y definitivas, sobre los mismos documentos aquí examinados, por lo que, a juicio de este Tribunal, se generó confianza legítima.

Como consecuencia de lo expuesto, la regularización efectuada por la Inspección no puede ser aceptada por este Tribunal, puesto que el Acuerdo de liquidación no puede afirmar que no nos encontramos ante el pago de un canon por franquicia, ya que vulneraría la doctrina de actos propios, ni puede afirmar que estemos ante una retribución de fondos propios, dicha afirmación no ha sido probado.

Por tanto, este Tribunal acuerda estimar las alegaciones formuladas por el interesado y anular el Acuerdo de liquidación por falta de motivación en lo que a esta cuestión se refiere.

Séptimo.

En cuanto a la TERCERA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, la inexistencia o no de grupo de coordinación y de vinculación entre las sociedades del **Grupo S BV** y **XZ SA**, procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR de Canarias el interesado alega que, como ha quedado acreditado en el expediente, las sociedades **SV SL**, **ST SL** e **SY SL** son filiales del **Grupo S BV**, además de lo cual, el propio Acuerdo de Liquidación reconoce en sus páginas 30-33 que no puede establecerse vinculación con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16.3 del TRLIS entre **XZ SA** e **SY SL** y las restantes filiales del **grupo S BV** en los ejercicios objeto de comprobación.

Pasamos a continuación a resolver la controversia planteada.

En ningún punto del Acuerdo de liquidación se afirma que **XZ SA** sea una entidad vinculada con las filiales del **grupo S BV**, en los términos del artículo 16.3 del TRLIS. Ahora bien, que no exista vinculación de acuerdo con dicho precepto, no quiere decir que no haya determinadas relaciones que, a juicio de la Inspección, resulten relevantes y necesario destacar.

En cualquier caso, la existencia de vinculación no es relevante y determinante para resolver las controversias que plantea el interesado, careciendo de sentido la presente alegación, puesto que no implica la existencia de discrepancias con el criterio de la Inspección.

El único punto de disconformidad con el Acuerdo de liquidación gira en torno a la afirmación de que el grupo empresarial se crea y estructura con el objetivo de obtener un ahorro fiscal. Cuestión, sobre la que ya se ha pronunciado este Tribunal en el Fundamento de Derecho anterior.

Octavo.

En cuanto a la CUARTA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, los servicios de gestión de RR.HH. facturados por **SV**, procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR de Canarias **el interesado alega:**

Que **SV SL** no ha prestado nunca servicios de asesoramiento fiscal a **XZ SA**, limitando su alcance a los servicios de gestión contable y llevanza de libros. En los ejercicios objeto de comprobación, el asesoramiento mercantil y fiscal del grupo encabezado por **XZ SA** recae principalmente en el despacho **Bts y ASOCIADOS**. En enero de 2009, los servicios de gestión contable y fiscal pasan a ser prestados por otra sociedad del grupo **S BV**, **ST SL** quien subroga a los antiguos empleados de **SV SL** dedicados a esta actividad.

No obstante lo anterior, permanece en **SV SL** junto con la actividad principal de mantenimiento y desarrollo informático, el personal dedicado a la gestión de RR.HH, en total 2 Directivos y 7 técnicos de RR.HH quienes siguen prestando servicios de gestión de personal a **XZ SA**. Dichos servicios se prestan hasta febrero de 2012, cuando **ST SL** subroga a los 2 Directivos y 7 técnicos en cuestión y pasa a prestar los servicios.

Los servicios de gestión de RR.HH. prestados por **SV SL** en los ejercicios 2010 y 2011 se facturaron incluyendo por error la expresión: "ASES.CONTABLE/FISCAL/FINANC/RRHH" en el concepto de la factura, expresión que venía utilizándose desde el contrato de 2006, años en los que sí se prestaban todos estos servicios antes de ser traspasados en parte a **ST SL**, lo cual no puede desvirtuar la realidad de que dichos servicios facturados lo eran sólo por gestión de recursos humanos dado que el resto de servicios fueron desde enero de 2009 prestados por **ST SL**.

Queda pues acreditado en el expediente, pese a dicho error, la inscripción contable del gasto, la justificación documental (factura y contrato) y su pago efectivo, así como la realidad y naturaleza del servicio prestado, toda vez que **XZ SA** no disponía de un Departamento de RR.HH interno.

Pasamos a continuación a resolver la controversia planteada.

A efectos de una mejor comprensión, pasamos brevemente a exponer a continuación los hechos más relevantes contenidos en el Acuerdo de liquidación:

El obligado tributario tiene registrado entre sus gastos facturas de la entidad **SV SL** por servicios de asesoramiento contable y fiscal, cuando en el acta **A02-...5** extendida a **SV SL** el 28 de julio de 2015 se hace constar que prestó actividades de asesoramiento fiscal, contable y de recursos humanos a **XZ SA** y a empresas del **grupo S BV** en el periodo comprendido entre enero de 2006 y febrero de 2012. Señala la Inspección en dicha acta que:

"Estos servicios tiene la peculiaridad que está a su vez subcontratados a terceros, tanto en lo que se refiere a asesoramiento fiscal, como laboral, desconociéndose si se cuenta con medios para el asesoramiento contable, ya que si bien existe una contabilidad informatizada que es llevada materialmente en las instalaciones de P, el conjunto de elementos informáticos se encuentran en el mismo recinto donde están los puestos de trabajo de distintas empresas que cuentan cada uno con distintos ordenadores y todos conectados entre sí. Por otra parte la contabilidad oficial aportada es llevada de manera manuscrita mediante asientos resúmenes mensuales lo que hace pensar que la llevanza material de los mismos no requiere una gran dedicación en horas al año. De la contabilidad no se desprende que la empresa realice actividad de formación ni selección de personal. De las entrevistas realizadas con

los entonces responsables de este área, se desprende que anteriormente trabajaban para **XZ SA**, después para el contribuyente y a partir de 2012, que es cuando se da por resuelto el contrato, para **ST SL** que es otra empresa del grupo **S BV**."

También recibe facturas periódicas del despacho de asesoramiento fiscal y contable de **D. Bts y Asociados**, que efectivamente lleva a cabo dichas prestaciones.

Este Tribunal confirma la Resolución del TEAR de Canarias en lo que a esta cuestión se refiere, no obstante, a un mayor abundamiento, procede al análisis que se expone a continuación.

Como acabamos de exponer en el Fundamento de Derecho Quinto, para que un gasto sea fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades debe cumplir los requisitos de contabilización, justificación, imputación y correlación con los ingresos. Así lo ha reconocido este Tribunal en reiteradas resoluciones, y ha sido confirmado por la jurisprudencia, tal y como se ha expuesto anteriormente al hacer referencia en la Resolución 5691/11 de este Tribunal Central, de 5 de septiembre de 2013.

Como hemos señalado, el artículo 14 del TRLIS regula los gastos que no fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, estableciendo en la letra e) de su apartado 1:

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

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

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

La controversia se centra fundamentalmente en que la Inspección y el TEAR de Canarias no consideran que se haya probado la realidad del gasto por la prestación de servicios de asesoramiento contable y fiscal efectuada por la sociedad **SV**, ni tampoco su efectividad.

A estos efectos hay que destacar, entre otras, la Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de marzo de 2015 (RG 3795/12), que dispone en su Fundamento de derecho Segundo, en relación al gasto por prestación de servicios contabilizado, del que se ha aportado factura, pero del que no se ha probado la realidad de la operación, lo siguiente:

<<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 n.º 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 n.º 3854/2010) y 25 de abril de 2013 (recuso casación n.º 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 correlación del importe en cuestión con los ingresos de la entidad.

Son reiterados los pronunciamientos judiciales que, en función de lo establecido en los artículos de la LGT y LIS antes transcritos, sientan la doctrina de 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 etc. En el presente caso nos encontramos con que es el sujeto pasivo el que pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, como es el de deducirse fiscalmente unos determinados

importes como gasto por lo que, con arreglo a la normativa citada y a la interpretación que de la misma han realizado los tribunales, es a dicho sujeto pasivo al que le incumbe la carga de probar que dichos pretendidos importes cumplen los requisitos normativamente establecidos como para que puedan ser considerados como gastos fiscalmente deducibles.>>

Añadiendo en su Fundamento de Derecho Cuarto, en relación al valor probatorio de la factura que:

<<CUARTO: Pues bien, la entidad sigue insistiendo en sus alegaciones ante este Tribunal sobre la deducibilidad de los anteriores gastos ya que se aportó la factura correspondiente.

Conviene destacar que el motivo por el que la inspección no aceptó la deducción de los gastos contabilizados cuyo soporte documental está constituido por las facturas emitidas por los proveedores mencionados es por no haberse acreditado la realidad de las operaciones que formalizan lo cual les priva del carácter de deducibles con arreglo a derecho. Además, en el caso de R..... debe advertirse que aunque se trata de operaciones entre entidades vinculadas la inspección se ha limitado a no admitir el pago efectuado por la supuesta renuncia al contrato de arrendamiento puesto que en los contratos de arrendamiento aportados ni se hace referencia a este pago ni a las renunciaciones a los contratos de alquiler.

Este Tribunal Central se ha pronunciado en relación a las facturas como medio de prueba, entre otras, en las resoluciones de 13 de mayo de 2009 (RG 4034/08), 30 de septiembre de 2010 (RG 5603/09) y 3 de febrero de 2010, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio 358/2009, en la que se establecía como criterio que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su efectividad. Más recientemente, en la resolución de 24 de julio de 2012 (RG 5012/10), decíamos:

<<No podemos compartir con la recurrente que aportadas las facturas se produce automáticamente la inversión de la carga de la prueba correspondiendo a la administración demostrar la falsedad de las facturas. Antes bien entendemos que corresponde al obligado tributario probar la realidad de las operaciones recogidas en las facturas sin que la factura por sí sola sea suficiente para justificar la deducibilidad de un gasto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo en diversas sentencias. Entre ella la sentencia de 1 de julio de 2010 dictada en el recurso de casación 2973/2005 o la sentencia de 15 de diciembre de 2008 dictada en el recurso de casación 2397/2005. Así dispone la sentencia de 1 de julio de 2010:

<<Las anteriores consideraciones conducen derechamente a rechazar también que se haya infringido el art. 114 de la L.G.T. Esta Sala ha señalado que el citado es un «precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración», de manera que es a la Inspección de Tributos a la que corresponde probar «los hechos en que descansa la liquidación impugnada», «sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos», «convirtiendo aquella en una probatio diabólica referida a hechos negativos» [Sentencia de 18 de febrero de 2000 (rec. cas. núm. 3537/1995), FD Tercero]; pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración [Sentencias de 15 de febrero de 2003 (rec. cas. núm. 1302/1998), FD Séptimo; de 5 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 251/2002), FD Cuarto; de 26 de octubre de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 88/2003), FD Quinto; y de 12 de noviembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 370/2004), FD Cuarto. 1]. En este sentido, hemos señalado que «[e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.- En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas». Tratándose -hemos dicho- «de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos.- La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT y entendiéndose que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc.» [Sentencia de 23 de enero de 2008 (rec. cas.

para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 16 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Quinto]. Así, hemos señalado que, en virtud del citado art. 114 L.G.T., correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto; de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 1113/2005), FD Cuarto.1; de 16 de octubre de 2008, cit., FD Quinto; de 15 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero.3; y de 15 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1428/2005), FD Cuarto.1].

Habiéndose fundado la liquidación tributaria en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, y tratándose de gastos cuya deducción pretende la sociedad recurrente, pues, es evidente que correspondía ella la carga de probar la procedencia de los mismos. No habiéndolo hecho, según apreciación de la Inspección de tributos, que confirma la Sentencia de instancia -en una valoración de la prueba que, repetimos, no puede considerarse irrazonable o arbitraria-, debe rechazarse de plano la lesión del art. 114 de la L.G.T.>>

Por su parte la sentencia de 15 de diciembre de 2008 dictada en el recurso de casación 2397/2005 establece:

<<En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, (...) debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se ha producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. Así, el art. 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades dispone que "toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente...". En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto se ha realizado efectivamente, aportando justificación de la realidad del mismo y, en definitiva, de la realidad de los servicios prestados.

En el caso presente, para el Tribunal de instancia no ha resultado acreditado la realidad de los servicios prestados por las sociedades P..... S.A. e I..... S.A. al no constituir prueba suficiente de la realidad de los servicios prestados las copias de las facturas y de los extractos bancarios aportados, pues las facturas tan solo acreditan el resultado de las operaciones efectuadas por Formación y Consultoría con sus clientes pero no con sus proveedores y lo que aquí se cuestiona no es la realidad de los pagos efectuados por A..... a la entidad F.....S.A. a virtud de las facturas emitidas por ésta sino la realidad de los servicios prestados por las entidades P..... e I.....

La falta de justificación documental que demostrase en vía económica administrativa la realidad efectiva del servicio prestado no ha sido enervada, a juicio de la Sala de instancia, por medio de una prueba sólida que avalara la tesis de la recurrente.

Aquí no se dilucida si las facturas emitidas eran o no falsas, sino la realidad de los servicios que se reflejan en las facturas aportadas y, a juicio de la sentencia recurrida, no ha quedado demostrado que respondan a un intercambio real de productos o servicios determinantes de un gasto y, en consecuencia, de la deducción controvertida.

Debe reiterarse aquí, como en el motivo anterior, que en vía casacional no es admisible el error de hecho en la apreciación de la prueba. No quedó demostrado en la instancia que las facturas correspondiesen a un intercambio real de productos o servicios que determinarían un gasto deducible, sin que ahora quepa invertir la carga probatoria, como se pretende, en base al art. 114 de la L.G.T. 230/1963

De forma que, a la vista de lo establecido en el art. 114 de la Ley General Tributaria, que dispone que "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo", correspondía a la recurrente probar que las facturas controvertidas se corresponden con una realidad y al no haber aportado A..... documentación alguna, aparte las facturas, que demuestre la efectiva realización de los trabajos, forzoso resulta rechazar el presente motivo de casación porque la factura, por si sola, no puede servir para justificar una deducción por gastos a efectos del Impuesto sobre Sociedades.>>

La reclamante tenía que probar la realidad de las operaciones máxime cuando corresponden bien a operaciones realizadas con entidades que tienen su residencia en un paraíso fiscal bien a operaciones realizadas con entidades vinculadas; no se trata simplemente de aportar facturas o contratos sino de probar la recepción del servicio, de las obras y su aplicación al proceso productivo. 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 las facturas que por los razonamientos expuestos no resultan en este caso prueba suficiente.>>

Así, es criterio reiterado de este Tribunal, que para que se admita la deducibilidad de un gasto es necesario que se pruebe la realidad de la operación. La aportación de la factura es un requisito importante para justificar su realidad, pero no suficiente. Su aportación no presupone, por si misma, que quede probada la realización de la operación, siendo necesarias más evidencias que permitan concluir que la misma se ha llevado a cabo.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone en el artículo 105 que:

<<1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.>>

Por lo que corresponde al obligado tributario probar la realidad del gasto que pretende deducir.

En relación a esta cuestión de la carga de la prueba, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 20 de junio de 2012 (recurso nº 3421/2010) en su Fundamento de Derecho Séptimo se ha pronunciado en los siguientes términos:

<<...Pues bien, ante todo, hay que descartar que la Inspección vulnerase los preceptos sobre la carga de la prueba.

Conviene recordar que la recurrente, en el procedimiento inspector, mantuvo la postura de que una vez acreditada la contabilidad del gasto la única forma de eliminar la deducción de un gasto real y contabilizado era mediante la prueba en contrario por parte de la Inspección de la que resulte que tal gasto no existió, al gozar el mismo, como hecho declarado, de la presunción legal de veracidad.

No podemos compartir este criterio, pues aunque la entrada en vigor del Impuesto sobre Sociedades aprobado por la ley 43/1995, de 27 de Diciembre, generó cambios sustanciales en lo que a la determinación de la base imponible se refiere, al introducir, como principio general, la determinación de la base imponible fiscal partiendo del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, lo que permite mantener, en principio, que todo gasto contabilizado que tenga una justificación contable por su vinculación con los ingresos del ejercicio es un gasto deducible, sin que sean necesarias más justificaciones, no podemos sin embargo, desconocer, que el art. 14 de la Ley en la relación de gastos no deducibles fiscalmente incluyó cuatro excepciones a la no deducibilidad de los donativos y liberalidades, concretamente los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores; los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; los gastos para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios y los gastos correlacionados con los ingresos, lo que comporta que la carga de la prueba, por aplicación del entonces vigente art. 114 de la Ley General Tributaria correspondiera, en todo caso, al contribuyente, quien tenía que acreditar que los citados gastos, calificados a priori como liberalidad, se encuadraban en alguno de los cuatro supuestos y, que por lo tanto, eran fiscalmente deducibles.>>

El mismo criterio es reiterado por el Alto Tribunal en su Sentencia de 26 de octubre de 2012 (RC 4724/2009) en donde señala (FD Noveno), al señalar que:

<<...la Inspección tras negar suficiencia a los elementos acreditativos aportados con el fundamento de que se trata de operaciones entre sociedades vinculadas, deniega la deducción sin desarrollar actividad alguna para justificar que los gastos controvertidos no son necesarios/convenientes.

El motivo tampoco puede prosperar, toda vez que el sujeto pasivo tiene la carga de acreditar no sólo la facturación y contabilización del gasto que pretenda deducirse, sino también su realidad, así como su vinculación a la obtención de ingresos, si la Administración cuestiona estos extremos.

Así lo ha considerado esta Sala en la reciente sentencia de 20 de Junio de 2012, cas. 3421/2010 (RJ 2012, 8266) , en la que dijimos:

"Pues bien, ante todo, hay que descartar que la Inspección vulnerase los preceptos sobre la carga de la prueba.

Conviene recordar que la recurrente, en el procedimiento inspector,>>

También este Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado a cerca de la carga de prueba en el caso de los gastos, destacando, entre otras, la Resolución de 5 de noviembre de 2013 (RG 1461/11), confirmada por SAN de 14-07-2016 (rec. nº. 117/2014), que dispone en su Fundamento de Derecho Segundo lo siguiente:

<<SEGUNDO.- La primera cuestión consiste en determinar si son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades los gastos recogidos en determinadas facturas de gastos de A..... SL.

A este respecto el artículo 105 de la Ley General Tributaria dispone:

"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

En consecuencia, recae sobre el propio obligado tributario la carga de probar que los gastos cuestionados resultan deducibles de acuerdo con la normativa aplicable.

En materia de gastos en general, 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 correlación 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.

Todo lo anterior implica que los importes considerados por el contribuyente como gasto, para que sean fiscalmente deducibles, deben de estar correlacionados con los ingresos, debiéndose probar la efectividad del gasto, prueba que, como se ha dicho, ha de aportar la propia entidad. Por otra parte, y en relación con la factura como medio de prueba, nos hemos pronunciado entre otras en resolución de 13 de mayo de 2009, reclamación 4034/2008, en resolución de 30 de septiembre de 2010, reclamación 5603/2009, o en resolución de 3 de febrero de 2010, recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio 35/2009 en la que se establecía como criterio que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad.

Así, la factura y su 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 gasto y su correlación con los ingresos de la entidad.

Son reiterados los pronunciamientos judiciales que, en función de lo establecido en los artículos de la LGT y LIS, sientan la doctrina de 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 etc. En el presente caso nos encontramos con que es el sujeto pasivo el que pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, como es el de deducirse fiscalmente unos determinados importes como gasto por lo que, con arreglo a la normativa citada y a la interpretación que de la misma han realizado los tribunales, es a dicho sujeto pasivo al que le incumbe la carga de probar que dichos pretendidos importes cumplen los requisitos normativamente establecidos como para que puedan ser considerados como gastos fiscalmente deducibles.

Constituye un consolidado criterio jurisprudencial, expuesto entre otras, en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 1 de julio de 2010 (RJ 2010\5991), que el art. 105 de la LGT, anteriormente transcrito, obliga de igual modo al contribuyente y a la Administración, de manera que a la Inspección de Tributos le corresponde probar "los hechos en que descansa la liquidación impugnada", "sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos", "convirtiendo aquella en una probatio diabólica referida a hechos negativos" (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2000 (recurso de casación núm. 3537/1995, FD Tercero); pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración (Sentencias de 15 de febrero de 2003 -recurso de casación núm. 1302/1998, FD Séptimo-; de 5 de julio de 2007 -recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 251/2002, FD Cuarto-; de 26 de octubre de 2007 -recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 88/2003, FD Quinto-; y de 12 de noviembre de 2008 -recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 370/2004, FD Cuarto.1).

Señala el Tribunal Supremo en la primera de las sentencias citadas que con el aludido precepto "la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general". Y continúa el Alto Tribunal: "En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 (hoy 105) LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas. Tratándose -hemos dicho- «de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos."

Se añade en la repetida sentencia que "la jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general", cuya aplicación "supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le benefician como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc." [Sentencia de 23 de enero de 2008 (RJ 2008, 1119) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 16 de octubre de 2008 (RJ 2009, 1553) (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Quinto]. Así, hemos señalado que, en virtud del citado art. 114 L.G.T., correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (RJ 2003, 9310) (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto; de 9 de octubre de 2008 (RJ 2008, 7773)

(rec. cas. núm. 1113/2005), FD Cuarto.1; de 16 de octubre de 2008, cit., FD Quinto; de 15 de diciembre de 2008 (RJ 2009, 920) (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero.3; y de 15 de mayo de 2009 (RJ 2009, 5451) (rec. cas. núm. 1428/2005), FD Cuarto.1]."

Concluye el Tribunal Supremo que "habiéndose fundado la liquidación tributaria en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, y tratándose de gastos cuya deducción pretende la sociedad recurrente, pues, es evidente que correspondía ella la carga de probar la procedencia de los mismos. ...".>>

En el caso que nos ocupa, el obligado tributario aporta las facturas emitidas por **SV** para justificar el gasto, no aportando ningún otro elemento de prueba. Como hemos expuesto, la factura no constituye ningún medio de prueba privilegiado, por lo que es necesario que la misma se completen con otros elementos que pongan de manifiesto que el servicio se ha prestado de forma efectiva. La carga de la prueba recae sobre el obligado tributario, toda vez que pretende la aplicación de un beneficio que le supondrá una minoración de los ingresos declarados y que deben tributar.

Este Tribunal, al igual que la Inspección y que el TEAR de Canarias, no considera que se haya probado la realidad del servicio, siendo insuficientes las facturas aportadas por el obligado tributario. Es más, el esfuerzo probatorio que se le exige al interesado debe ser aún mayor cuando alega que el concepto de la factura es erróneo y que, por descuido, en lugar de hacer mención a la prestación de servicios de asesoramiento y gestión de RR.HH, se hace constar que se expide por "ASES.CONTABLE/FISCAL/FINANC/RR.HH".

El problema es que el interesado pretende hacer valer su carga probatoria únicamente manifestando que se debe a un error, sin aportar ningún documento que refrende dicha afirmación, como los correspondientes contratos, tanto el de 2 de enero de 2016, momento en el que se inicia la prestación de los servicios, como en febrero de 2012, cuando cesa la prestación. Así mismo, podría haber aportado el acuerdo contractual por el que desde el 11 de enero de 2009, **SV** deja de prestar los servicios de gestión contable, y pasa únicamente a seguir prestando los servicios de gestión de RR.HH. Del mismo modo, podría haber facilitado correos electrónicos que dejaran patente esa gestión de recursos humanos prestada por **SV** al obligado tributario, informes, o cualquier otro documento que probase una efectiva prestación de los servicios indicados durante el periodo objeto de comprobación.

Debe entender el reclamante que pide un acto de fe a este Tribunal al no acompañar sus manifestaciones de ningún soporte probatorio, más allá de un conjunto de facturas en las que, no habiendo probado la realidad del servicio que figura de concepto, manifiesta son erróneas.

En cualquier caso, habiendo cometido un error en el concepto de las facturas o no, no ha demostrado nada, ni se han aportado pruebas que desvirtúen las afirmaciones de la Inspección (que las prestaciones de los servicios de asesoramiento fiscal son inexistentes), ni se han realizado esfuerzos probatorios por refutar la afirmación de que en realidad se habían prestado servicios de gestión de recursos humanos habiendo incurrido en un error al emitir la factura.

Por tanto, este Tribunal acuerda desestimar las alegaciones formuladas por el interesado y confirmar los Acuerdos de liquidación en lo que a esta cuestión se refiere.

Noveno.

En cuanto a la QUINTA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, si los servicios logísticos y de almacenaje prestados por **SY SL** son o no gastos de arrendamiento, procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR de Canarias, **el interesado alega:**

Que la Inspección comete dos errores: 1º) considerar tan solo el alquiler satisfecho por las naves 16, 17 y 18 del **Polígono A** y el de la nave de ..., olvidando incluir el coste del alquiler de las naves 16 y 20 también incluidas entre las puestas a disposición por **SY SL** en virtud de dicho contrato de ampliación de servicios de 1 de septiembre de 2007, y 2º) no toma en consideración los gastos adicionales al de arrendamiento que son asumidos por **SY SL** para la puesta a disposición de su espacio de almacenaje en favor de **XZ SA** en el marco del contrato de prestación de sus servicios logísticos, tales como seguros, vigilancia, luz y limpieza.

No se justifica apoyo normativo alguno para concluir que la deducibilidad del gasto por dicho servicio está limitada por el coste que éste tiene para su prestador, sin siquiera atribuir un margen de mercado a **SY SL**, lo que no tiene sentido alguno entre partes independientes.

La Inspección no aporta medio de prueba ni indicio alguno que justificara su calificación de que la cesión del espacio y servicios de almacenaje de dichas naves consiste en realidad en un contrato de subarrendamiento.

Pasamos a continuación a resolver la controversia planteada.

A efectos de una mejor comprensión se exponen brevemente a continuación los hechos más relevantes contenidos en el Acuerdo de liquidación:

X SL es la titular de las naves 16 a 20 de la **zona industrial A** en Gran Canaria, y la entidad **ESPACIO INDUSTRIAL B** lo es de los almacenes de Lanzarote, siendo todos estos inmuebles los que sirven a la actividad diaria de las tiendas de **P** de Gran Canaria y Lanzarote.

SY SL que forma parte del **grupo S BV**, asume la gestión de los almacenes de **P** en Canarias, pero no dispone de ninguno en su activo.

X SL y **ESPACIO INDUSTRIAL B** ceden en arrendamiento a **SY SL**, las naves de **ZONA INDUSTRIAL A** y los almacenes de Lanzarote, quien las subarrienda al obligado tributario.

El precio abonado por el obligado tributario a **SY** por arrendar la totalidad de los inmuebles descritos asciende a 760.000 euros anuales. El precio pagado por **SY SL** como arrendataria a los titulares **X INVERSIONES** y **ESPACIO INDUSTRIAL B** asciende a 262.049,83 euros anuales a la primera y 48.048 euros en el año 2010 y 46.800 en el ejercicio 2011 a la segunda.

SY SL está acogida al régimen especial ZEC y tributa al 4%.

En acta del 27 de noviembre de 2015, A02 Num. 72624721, resultado de la comprobación efectuada a **SY SL**, se concluye que dicha entidad carece de medios de transporte y no está dada de alta como agencia de transportes marítimos o aéreos, que carece de pallets, lo único que hace el personal es tramitar los pedidos de su único proveedor (**P**) que se generan en el sistema informático, cuando no cuenta con ordenadores en su activo, los inventarios los realiza el personal de las tiendas, no el suyo, falta especificidad en la remuneración y organización del personal... lo que lleva la Inspección a concluir que se debe a que **SY es un departamento más de la Organización de P** en las Islas Canarias y Baleares, y es la organización la que determina las condiciones de trabajo del personal para todas las empresas. La liquidación derivada de dicha acta ha sido confirmada por el TEAR de Canarias en su resolución

Como consecuencia de estos hechos la Inspección concluye que:

*"...no se acredita la correlación del exceso de gasto de arrendamientos con los ingresos de la entidad. Las naves del **polígono 1** son titularidad de **X INVERSIONES**, empresa que sí tiene vinculación societaria con **XZ**, haciendo incomprensible que las arriende por 262.049,83 euros anuales a una entidad intermedia para que luego **XZ** pague 2,5 veces ese precio a dicha sociedad intermedia. Evidentemente, la mera posibilidad de arrendamiento directo al precio estipulado -sigue siendo incomprensible a ojos de este Órgano que dos entidades vinculadas en el sentido del art. 16.3 TRLIS no contemplan esa posibilidad-, demuestra que el exceso sobre el mismo que se genera por la interposición de la sociedad intermedia **SY** no tiene trascendencia alguna con los ingresos que se puedan generar en la actividad del obligado tributario y que la real motivación consiste en trasladar beneficios de la entidad sometida a un tipo de gravamen más alto a la que aplica uno más reducido.*

*De la misma forma se podrían haber arrendado directamente los almacenes de Lanzarote a la entidad **ESPACIO INDUSTRIAL B**, sin necesidad alguna de interponer un escalón intermedio y encarecer de forma tan desorbitada el precio final pagado.*

*La falta de correlación implica que no pueda considerarse deducible el exceso del precio sobre el pagado por **SY**, lo que asciende a 449.902,17 euros en 2010 [760.000 - (262.049,83 + 48.048)] y 451.150,17 euros en 2011 [760.000 - (262.049,83 + 46.800)]."*

Este Tribunal confirma la Resolución del TEAR de Canarias en lo que a esta cuestión se refiere, no obstante, a un mayor abundamiento, procede al análisis que se expone a continuación.

Como acabamos de exponer en el Fundamento de Derecho anterior, para que un gasto sea fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades debe cumplir los requisitos de contabilización, justificación, imputación y correlación con los ingresos. Así, lo ha reconocido este Tribunal en reiteradas resoluciones, y ha sido confirmado por la jurisprudencia, tal y como se ha expuesto anteriormente al hacer referencia en la Resolución 5691/11 de este Tribunal Central, de 5 de septiembre de 2013.

Como se ha expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, de acuerdo con el artículo 14.1.e) del TRLIS no son deducibles los donativos y liberalidades.

Recordemos que de acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria "1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", correspondiendo al obligado tributario la carga de probar que tiene derecho a la deducción de los gastos. Así lo ha dispuesto el Tribunal Supremo, entre otras, en la Sentencia de 20 de junio de 2012 (recurso nº 3421/2010), y en la Sentencia de 26 de octubre de 2012 (RC 4724/2009), anteriormente citadas, y este Tribunal Central en Resolución de 5 de noviembre de 2013 (RG 1461/11).

En el presente caso, la controversia gira en torno a si el precio pagado por el arrendamiento de los inmuebles a **SY SL** está correlacionado con los ingresos.

Alega el interesado que la diferencia de precio entre lo que **SY SL** paga a **X SL** y **ESPACIO INDUSTRIAL B** como arrendatario, y lo que le cobra al obligado tributario al subarrendar en inmueble, está justificado porque existen otros gastos adicionales (seguro, luz, limpieza...) y porque también se paga por arrendamiento de las naves 16 y 20. Aporta ante el TEAR contrato privado de 1 de septiembre de 2007, y contratos relativos a los gastos de seguro, luz, limpieza... para corroborar su afirmación.

Debemos tener en cuenta, que de acuerdo con el artículo 1225 de Código Civil:

<<El documento privado, reconocido legalmente, tendrá el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubiesen suscrito y sus causahabientes.>>

Y que el artículo 1227 del Código Civil dispone:

<<La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.>>

A juicio de ese Tribunal, el obligado tributario hace un vago esfuerzo por justificar que esa diferencia de precio está correlacionada con los ingresos. Únicamente aporta contratos privados, que solo producen efectos entre las partes y que no están refrendados con ninguna prueba adicional. No debe olvidar que la carga de la prueba recae sobre él, toda vez que pretende la aplicación de un beneficio que le supondrá una minoración de los ingresos declarados y que deben tributar.

La documentación aportada resulta claramente insuficiente en la medida en que prueba la existencia de una relación contractual, pero no justifica que el precio pagado por el obligado tributario a **SY SL** supere en 2,5, el importe pagado por éste a **X INVERSIONES SL** y **ESPACIO INDUSTRIAL B**. No se pone de manifiesto ninguna circunstancia que pueda justificar ese incremento en el precio, más allá de como señala la Inspección, de minorar la tributación, traspasando beneficios de una sociedad que tributa al tipo general del 30% a otra que tributa al 4%.

Además, el reclamante tampoco ha justificado la procedencia en su forma de actuar, resultando cuando menos extraño que, pudiendo proceder directamente al arrendamiento de los inmuebles a los propietarios de los mismos, el arrendamiento se articule por medio de una sociedad que lo único que consigue es que el obligado tributario acabe pagando una renta casi 3 veces superior a la que pagaría a los propietarios de los inmuebles. Y lo que deja atónito a este Tribunal es que uno de esos propietarios sea una entidad dependiente del obligado tributario. Escapa de toda lógica económica y empresarial que siendo una filial propietaria de un inmueble que desea arrendar, ésta lo arriende a un tercero para que se lo arriende a la matriz, y que esta estrategia implique asumir un coste muy superior al que tendría de haberse articulado el negocio jurídico directamente con la filial.

En la medida en que no se ha motivado por el interesado esta forma de actuar, y no ha acreditado que esa mayor asunción del gasto esté correlacionado con la obtención de ingresos, no puede admitirse su deducibilidad, puesto que ese exceso constituye una liberalidad, que no es deducible en el Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con el artículo 14.1 e) del TRLIS.

Alega el reclamante que la Inspección no aporta medio de prueba ni indicio alguno que justificara su calificación de que la cesión del espacio y servicios de almacenaje de dichas naves consiste en realidad en un contrato de subarrendamiento.

En la Diligencia nº 10, de 12 de abril de 2016, suscrita por el obligado tributario, la Inspección señala que *"Que el importe de los alquileres contabilizados como gastos satisfechos a la entidad **SY SL**, con CIF ... asciende a 760.000 Euros en el 2010 y a 760.000 en el ejercicio 2011 por la cesión de uso de los locales situados en Lanzarote y a las naves situadas en la parcelas en 16 a 20 en el **Polígono Industrial A** (...)"*.

De acuerdo con el artículo 107 de la Ley General Tributaria, que regula el valor probatorio de las diligencias:

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

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

En el Acuerdo de liquidación dictado el 20 de enero de 2016, derivado del acta **A02 ...1**, extendida a **SY SL** relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011, incorporada al expediente, se analiza la actividad desarrollada por dicha entidad y su relación comercial con el obligado tributario. En el Acuerdo de liquidación entre los servicios que **SY SL** presta a **XZ SA** se destaca la "cesión de espacio" documentada en el contrato de 1 de abril de 2009. Además, se pone de manifiesto la falta de medios materiales y humanos de **SY SL** para prestar los servicios de gestión de almacenaje.

Por tanto, no es solo que ha quedado acreditado ante la Inspección que el gasto correspondiente a las cantidades satisfechas **SY SL** lo son por subarrendamiento o "cesión de espacio", es que no pueden corresponder a otra cosa, puesto que **SY SL** carece de medios para la prestación de los servicios de gestión de almacenes que supuestamente factura.

En la medida en que el obligado tributario no ha aportado pruebas que desvirtúen las conclusiones de la Inspección, y no ha aportado documentación justificativa de los gastos que pretende deducir, este Tribunal solo puede estar de acuerdo con la el órgano inspector. Si **SY SL** no tiene medios para prestar servicios de gestión de almacenes, todo el gasto realizado por el obligado tributario se corresponde con la cesión de espacio. No habiendo acreditado el interesado que el coste pagado por el subarrendamiento, 2,5 veces superior al que pagaría si alquilase directamente los inmuebles a los propietarios está correlacionado con los ingresos, solo se puede concluir que nos encontramos ante una liberalidad no deducible de acuerdo con el artículo 14.1 e) del TRLIS.

Por tanto, este Tribunal acuerda desestimar las alegaciones formuladas por el interesado y confirmar la Resolución del TEAR de Canarias en lo que a esta cuestión se refiere.

Décimo.

En cuanto a la SEXTA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, la deducibilidad o no de los intereses de demora derivados de las actas del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003-2005 suscritas el 9 de marzo de 2011, procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR de Canarias, el interesado alega que no puede admitirse que las sentencias del Tribunal Supremo a que la Resolución del TEAC de 9 de mayo de 2015 se refiere constituyan doctrina jurisprudencial strictu sensu. El TS nada ha dicho sobre la deducibilidad de los intereses de demora bajo la Ley 43/95 o el TRLIS. En cambio, debe prevalecer en esta cuestión la doctrina sentada en sus diversas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, y especialmente en su Resolución de 4 de abril de 2016 que, aunque referida a la Ley 27/2014 del IS, sus criterios deben entenderse perfectamente extensibles a la normativa anterior, puesto que la regulación de ambas normativas en cuanto a los gastos no deducibles es esencialmente la misma. Dichos criterios deben vincular a todos los órganos de la Administración Tributaria, incluido el TEAC, superando lo establecido por el Informe de la AEAT de 7 de marzo de 2016 tanto por ser anterior a dicha Resolución como por deber quedar la AEAT vinculada por los criterios de dicha doctrina vinculante de la DGT. El criterio contrario a la deducibilidad de los intereses de demora debiera de reconducirse en la línea de la interpretación contemplada por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en su reciente sentencia 361 de 20 de Julio de 2016 (vid. Fundamentos de Derecho Sexto a Undécimo).

Este Tribunal no confirma la Resolución del TEAR de Canarias, en lo que a esta cuestión se refiere, no obstante, a un mayor abundamiento, procede al análisis que se expone a continuación.

Sobre la controversia planteada se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en su Resolución de 4 de diciembre de 2017 (RG 5241/16-DYCTEA), en virtud de la cual:

<<SEGUNDO.- Se refiere la alegación planteada por el interesado a la procedencia de la deducción de los intereses de demora derivados del pago de un acta de inspección, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 14 del Texto Refundido de la LIS aplicable del 12-03-2004 al 31-12-2014, y ello en base a los motivos siguientes:

1. Los intereses de demora son auténticos gastos, económica y contablemente, cuya deducibilidad no está restringida en la Ley.
2. No todas las consecuencias derivadas del incumplimiento de normas tributarias tienen el mismo tratamiento en el IS: sólo se consideran no deducibles las multas y ciertos recargos, pero no los intereses derivados de liquidaciones de la Administración Tributaria.
3. No existe doctrina jurisprudencial (Tribunal Supremo) aplicable con posterioridad a la Ley 61/1978 que permita negar la deducibilidad de los intereses de demora.
4. La doctrina de la DGT para la interpretación y aplicación de la Ley 27/2014 es igualmente aplicable a la interpretación y aplicación de la normativa anterior dado que entre ambas se da una perfecta analogía.

Pues bien, inicialmente este Tribunal Central había venido sosteniendo que los intereses de demora liquidados tras un acta de Inspección tenían la naturaleza de gastos financieros, pudiéndose destacar en este sentido, entre otras, las resoluciones de 26-10-2001, de 31-10-2002, de 24-10-2003, de 01-07-2005, de 30-03-2006 (RG 4463/03) y de 05-05-2006 (RG 3689/03).

Con ese criterio el TEAR de Cataluña en resolución de 02-06-1997 (reclamación n.º 08/65/1994) admitió la deducibilidad fiscal de los intereses de demora derivados de una liquidación inspectora, resolución que fue declarada lesiva por una O.M. de Economía y Hacienda de 13-04-1999, interponiéndose un recurso de lesividad por la Administración del Estado ante el TSJ de Cataluña (rec. n.º 553/1999), que fue estimado mediante sentencia de 10-09-2004, declarando lesivo tal criterio; el obligado tributario recurrió la sentencia ante el Tribunal Supremo (rec. De

casación n.º 10396/2004), quien mediante sentencia de 25-02-2010 y reiterando un criterio que ya había manifestado en sentencia de 24-10-1998 (rec. De casación n.º 5785/1992) confirmó la sentencia del TSJ, lo que supuso declarar definitivamente lesivo el referido criterio hasta entonces sostenido por este Tribunal, debiéndose considerar tales intereses no deducibles.

Se transcriben a continuación los párrafos esenciales de tales sentencias, advirtiendo que los de la segunda iban precedidos de la repetición de los de la anterior:

Sentencia del Tribunal Supremo de 24-10-1998:

<<La sentencia establece así la tesis de que los intereses de demora no son gastos necesarios para obtener los rendimientos íntegros, intereses que no figuran entre las partidas que se reflejan como deducibles en el precepto últimamente citado.

La tesis viene a coincidir con la jurisprudencia ya citada, pues teniendo los intereses de demora una función compensadora del incumplimiento, por los contribuyentes, de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de una modalidad indemnizatoria, esta naturaleza compensadora excluye la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del impuesto sobre sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende.

En otros términos, podemos establecer las siguientes afirmaciones:

- a) Los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios.
- b) Los intereses derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de los tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que conlleva tal aplazamiento.
- c) Los intereses de demora no son deducibles, pues tienen carácter indemnizatorio y no pueden considerarse ni gasto necesario ni tampoco que deriven de un pacto con la Hacienda Pública.>>

Sentencia del Tribunal Supremo de 25-02-2010:

<<No se cuestiona la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, ni su función compensadora del incumplimiento de una obligación. Y es esta naturaleza compensadora la que ha de llevarnos a coincidir con la sentencia referida, puesto que si la función de los intereses de demora es compensar el tiempo en el que la Administración Tributaria no ha podido disponer de las sumas que debieron ser objeto de retención, de aceptarse el carácter de gastos necesarios, desaparecería la función llamada a cumplir por estos intereses, pues la deducción como gasto tendría por efecto el descompensar la situación que precisamente trata de corregir los intereses de demora.

La tesis presente en la sentencia del Tribunal Supremo referida, en la sentencia de instancia objeto de este recurso de casación y que acoge la Administración tributaria, se funda en que no pueden tener la consideración de gastos deducibles los intereses de demora, en este caso derivados de un acta de inspección, en tanto no son necesarios los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma. Lo que resulta acorde con el principio general de la no admisibilidad de que para obtener ingresos sean necesarios gastos que deriven de una infracción de ley. Repugna al principio de Justicia, consagrado en el art. 1 de la CE, que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo. Por ello, como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible, se exige que el gasto no esté prohibido normativamente o que derive de un acto ilícito; de suerte que resulta inútil entrar a examinar fiscalmente la deducibilidad fiscal del gasto si procede del incumplimiento de una norma, por prohibición o por contravención.>>

Esas dos sentencias del Tribunal Supremo determinaban la existencia de jurisprudencia (artículo 1.5 del Código Civil) y, a partir de la segunda, este Tribunal Central modificó su criterio con la resolución de 23-11-2010 (RG 2263/09)[1], en la que declaramos la no deducibilidad de tales intereses, criterio que hemos reiterado en resoluciones de 07-05-2015 (RG 1967/12)[2] y de 12-01-2017 (RG 4583/13)[3].

Las dos últimas resoluciones de las citadas alcanzaban a la tributación de sendas entidades por el Impuesto sobre Sociedades, concretamente la RG 1967/12 se refería a los ejercicios 2004 y 2005 y la RG 4583/13 a los ejercicios 2002 y 2003, encontrándose regidos los ejercicios 2002 a 2004 por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y el ejercicio 2005 por su Texto Refundido por el R.D. Leg. 4/2004, de 5 de marzo.

TERCERO.- Así las cosas, aplicables la Ley 43/1995 y el R.D. Legislativo 4/2004, el criterio de este Tribunal Central es el de que los intereses de demora liquidados tras un acta de Inspección (criterio extensible a los intereses de demora derivados de cualquier procedimiento de comprobación: sea verificación de datos, comprobación limitada o inspección) tienen el carácter de no deducibles a la hora de tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

Criterio que se sostuvo a pesar: (I) de que los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación eran -y son- gasto contable, algo que nunca nadie ha cuestionado, (II) de que según el art. 10.3 del T.R. "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable", y (III) de que tal partida no aparecía literalmente entre las recogidas luego en el art. 14 "Gastos no deducibles"; y que, desde luego, que no podía entenderse comprendida en la letra b) del apartado 1 de dicho artículo: "1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización; porque los intereses en cuestión -liquidados tras un procedimiento de comprobación - podían corresponder a una regularización de otro concepto impositivo (no del I. s/ Soc.)."

Criterio que se sostuvo porque se consideró que esos intereses de demora no eran un gasto necesario para la obtención de los ingresos; exigencia de la necesidad o necesidad de los gastos para que sean deducibles - presente en nuestra resolución de 10/10/2003 (R.G.257/2000)-, que sí que estaba en ese art. 14 cuando excluía de entre los gastos no deducibles a "los que se hallen correlacionados con los ingresos".

Criterio que, además, no hay razón alguna para mudar por las razones que más adelante se dirá, si bien antes de exponer esas razones y con validez para todas ellas, no está más recordar lo que dispone el art. 13 "Calificación" de la Ley 58/2003 de que "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez"; porque los tributos están recogidos en normas jurídicas, que han de interpretarse con criterios jurídicos (art. 12 de la Ley 58/2003), se exaccionan mediante procedimientos regulados por normas jurídicas y la procedencia de su exigibilidad y la de cómo se hayan exigido por la Administración en un caso concreto quedan en última instancia bajo la salvaguarda de los Tribunales de Justicia.

Dicho esto, vayamos a las razones que avalan que es el criterio correcto, siendo tales razones las siguientes:

Primera.- Los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación no tienen la misma naturaleza jurídica que los intereses que un acreedor paga a un tercero (paradigmáticamente a un banco) por un préstamo concedido.

Si tratándose de dinero, por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra una cantidad de dinero con condición de devolverlo junto con los intereses que se hayan pactado (artículo 1.740 del Código Civil y 312 y 315 del Código de Comercio), el pago de esos intereses pactados tiene una evidente "causa onerosa" (artículo 1.274 del Código civil), consistente en que por el préstamo el acreedor adquiere la propiedad del dinero que recibe en préstamo (artículo 1.753) y puede hacer uso de él hasta que tenga que devolverlo.

Causa onerosa que evidentemente no está presente en los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación, que se liquidan porque el obligado tributario no cumplió ortodoxamente en su día con su obligación de contribuir; incumplimiento que desata, además de otros, un efecto cuya naturaleza jurídica es la que recogen los artículos 1.101 "Quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieren al tenor de aquéllas" y 1.108 "Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal" del Código Civil; y es que los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación tienen naturaleza y causa jurídica indemnizatoria.

Segunda.- La identidad en la denominación del artículo 26 de la Ley 58/2003 "interés de demora", no supone que todas las prestaciones que comprende tengan la misma naturaleza jurídica, pues en ese artículo hay toda una serie de intereses que son muy distintos unos de otros.

Los del apartado 2.a) "el interés de demora se exigirá cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente" son intereses de demora de naturaleza "indemnizatoria": el obligado tributario ha incumplido o cumplido sólo parcialmente su obligación de ingresar y lo ha hecho -el incumplir- unilateralmente y sin dar cuenta de ello a la otra parte (el Tesoro); incumplimiento que hace nacer una obligación de indemnizar a su acreedor (el Tesoro).

Situación bien distinta de la del obligado que ha solicitado un aplazamiento o un fraccionamiento de una deuda cumpliendo las condiciones legal y reglamentariamente establecidas para ello, que el Tesoro le ha concedido, y que por ello tendrá que satisfacer un interés de demora -del apartado 6- que "en los supuestos de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, será el interés legal"; intereses de demora que no tendrán naturaleza indemnizatoria, pues no hay incumplimiento alguno, sino "onerosa", para retribuir al Tesoro por su "pactada" tardanza en contribuir, tardanza no unilateral e ilegalmente impuesta, sino solicitada y concedida, y por ello lo expuesto de "pactada".

Tercera.- Esa distinta naturaleza jurídica de unos intereses y otros tiene una inmediata repercusión a la hora de determinar su deducibilidad en sede del impuesto, pues mientras que si una empresa o un empresario precisan para desarrollar sus actividades de un préstamo de un tercero, los intereses que paguen por el mismo sí que serán deducibles, como los "derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de los tributos son deducibles, como

consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que conlleva tal aplazamiento" (STS de 24-10-1998); en cambio, no lo serán los intereses que les pueda girar la Inspección por no haber declarado correctamente en plazo, porque estos intereses dimanarán de un incumplimiento, no siendo necesarios para obtener sus ingresos (STS de 24-10-1998), siendo contrario ("repugna" en términos del TS) al principio de Justicia (artículo 1 C.E.) que pueda obtenerse un beneficio o ventaja de un incumplimiento de un acto contrario al ordenamiento jurídico (STS de 25-02-2010).

Cuarta.- Tal y como ha venido reconociendo múltiple jurisprudencia, incluso constitucional, los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación no tienen naturaleza sancionadora, por lo que su no deducibilidad no se asienta en lo dispuesto en el artículo 14.1.c) del TRLIS: "no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas y sanciones penales y administrativas".

Tampoco tienen carácter sancionador los "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo" del artículo 27 de la Ley 58/2003, sin perjuicio de lo cual éstos sí que están recogidos como no deducibles en ese artículo 14.1.c): "no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas ... y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones", recargos cuya naturaleza jurídica es también claramente indemnizatoria, pues indemnizan al Tesoro de un cumplimiento voluntario pero tardío -"los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en morosidad"-; motivo por el cual no son deducibles.

La no deducibilidad de esos recargos del artículo 27 presupone la no deducibilidad de los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación, pues de no darse ésta (la no deducibilidad de los intereses), aquélla (la de los recargos) podría tildarse de incoherente.

Los recargos del artículo 27 son herederos directos de los que incorporaba el artículo 61.3 de la Ley 230/1963 tras su reforma por la Ley 25/1995 y siguen su misma filosofía y tiene su misma finalidad: buscar que, tras un incumplimiento inicial de la obligación de ingresar, los obligados tributarios cumplan voluntariamente, lo que se incentiva exonerándoles en todo caso -aunque su inicial incumplimiento hubiera sido doloso- de la sanción del artículo 191 de la LGT que pudiera corresponderles, que se ve sustituida por un recargo mucho menos gravoso (en la muy mayoritariamente parte de los casos: en función del retraso) que hasta el año absorbe además a los intereses de demora que pudieran corresponder.

Pues bien, cuando un recargo que absorbe los intereses de demora y que busca incentivar un cumplimiento tardío pero voluntario es no deducible, no parece muy coherente que fueran deducibles los intereses que la Administración debiera girar para regularizar ese mismo incumplimiento; no parece muy coherente que a las consecuencias de lo que se quiere evitar -que la Administración tenga que intervenir- se le de un mejor trato que a lo que es resultado de lo que se busca -que los obligados regularicen espontáneamente su incumplimiento inicial-.

Y la incoherencia llegaría a extremos insostenibles en los supuestos en que resultara de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 27.2 de la Ley 58/2003, según el que: "Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado"; con lo que, en esos casos, como el recargo sería en todo caso -ex. art. 14.1.c) del T.R. de la Ley del I. s/ Soc.- "no deducible", si los intereses de demora fuesen deducibles; una misma conducta se vería corregida con un componente "no deducible" y otro "deducible"; manera de proceder a la que no cabe encontrarle explicación lógica alguna.

Quinta.- A la hora de tributar por el Impuesto sobre Sociedades (o por una actividad económica en el IRPF[4]) admitir la deducibilidad de los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación produciría verdaderas inequidades e iniquidades, incompatibles con la existencia del sistema tributario justo que la Constitución preconiza.

Si en los términos antes expuestos, que son de general aceptación, la naturaleza jurídica de tales intereses es indemnizatoria (el obligado que cumple morosamente indemniza al Tesoro por su tardanza a la hora de cumplir) no parece justo que la cuantía efectiva de esa indemnización dependa de la figura tributaria que esté en juego, ya que a un obligado que ingrese tardíamente el Impuesto sobre Sucesiones, por ejemplo, se le girarán intereses al 3,75%, pero en cambio, si el incumplimiento se produjera en sede del IS y los intereses, girados también al 3,75%, fueran deducibles, ese pago conllevaría un ahorro fiscal del 0,9375% (el 25% del 3,75%), ascendiendo el coste efectivo al 2,8125%. Argumento éste ya presente en las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente citadas.

Pero es que esta falta de justicia tributaria por tal motivo puede producirse en sede de un único impuesto: el IRPF; porque lo expuesto vale exactamente igual para dos sujetos que tributan por el IRPF, solo que uno lo hace porque tiene rendimientos del trabajo y otro de una actividad económica; pensemos en que ambos no tributan ortodoxamente y los dos dejan de ingresar la misma cuota que la Inspección les termina regularizando; pues bien, constituiría una auténtica inequidad e iniquidad que el que tributa por los rendimientos del trabajo tuviera que indemnizar al Tesoro son un tipo de interés "efectivo" del 3,75%, mientras que el que los obtiene de una actividad económica lo hiciera sólo con uno del 2,8125%; lo que así ocurriría si a este segundo se le permitiera deducirse, a la hora de determinar las rentas netas de su actividad económica, los intereses pagados, cosa que el primero no

podría hacer nunca. [se da por supuesto que la regularización del primero ha venido motivada por contingencias fiscales derivadas de su actividad económicas].

Sexta.- En algunas de sus resoluciones el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha incluido los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación entre los gastos financieros, siendo preciso señalar al respecto que, al ICAC, que es un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Competitividad, que rige su actuación por las Leyes y Disposiciones generales que le son de aplicación y, especialmente, por las Leyes 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado y 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de cuentas (antes R.D. Leg. 1/2011, de 1 de julio), le corresponden dos grandes bloques de funciones: por una parte, las que se refieren a la normalización contable y, por otra, las que corresponden a la auditoría contable, que se explicitan en el artículo 2 del R.D. 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el estatuto y la estructura orgánica del ICAC.

Siendo así, cuando el ICAC dicta una resolución lo hace en el marco de sus competencias y funciones, entre las que no está la de calificar a efectos tributarios los hechos, actos o negocios acaecidos, porque no es competente para ello. El ICAC no puede calificar a efectos tributarios los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación, y, mucho menos, establecer que sean deducibles a la hora de tributar por el IS.

En relación con lo anterior, la principal norma contable con rango de Ley es el Código de Comercio, que, al regular la cuenta de pérdidas y ganancias en su artículo 35.2 -en redacción por la Ley 16/2007, de 4 de julio- determina que en la misma:

"Figurarán de forma separada, al menos, el importe de la cifra de negocios, los consumos de existencias, los gastos de personal, las dotaciones a la amortización, las correcciones valorativas, las variaciones de valor derivadas de la aplicación del criterio del valor razonable, los ingresos y gastos financieros, las pérdidas y ganancias originadas en la enajenación de activos fijos y el gasto por impuesto sobre beneficios."

Parece evidente que, de entre toda esa serie de grandes categorías, los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación tienen un acomodo más natural en la categoría de gastos financieros pero eso no hace de tales intereses unos gastos fiscalmente deducibles, pues esa contabilización, acorde con lo que el Código de Comercio dispone, no altera su auténtica naturaleza jurídica.

Y es que contabilidad y fiscalidad responden a finalidades distintas. Así, mientras la primera trata de ofrecer tanto al propio empresario, socios de la entidad y terceros la "imagen fiel"[5] de la situación económico-patrimonial de la empresa mediante una clasificación de activos, pasivos, ingresos y gastos, acorde con la naturaleza y destino de cada uno de ellos, la fiscalidad se propone la creación de un "sistema tributario justo" (art. 31.1 C.E.) a través de la configuración de diversas figuras tributarias, en nuestro caso el Impuesto sobre Sociedades, cuya finalidad es determinar la deuda tributaria del contribuyente, por lo que a este Impuesto se refiere, a partir de una base imponible constituida en función de los rendimientos, para cuya cuantificación se parte de los ingresos y se deducen de éstos los gastos correlacionados con la obtención de los primeros y, en el caso de los intereses que nos ocupan, más que con los ingresos de la entidad, su importe deriva de un previo nulo o incorrecto cumplimiento por parte del contribuyente de sus obligaciones tributarias.

Pues bien, por todas estas razones este Tribunal entiende que, aplicables la Ley 43/1995 y el R.D. Leg. 4/2004 (siendo este último el aplicable al caso y no la Ley 27/2014), el criterio correcto es el que determina que los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación tienen el carácter de no deducibles.>>

No obstante, este Tribunal es conocedor de la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 08-02-2021 (rec. nº. 3071/2019) a tenor de la cual, y por lo que aquí interesa:

<<El artículo 4 del TRLRHL define el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo que estará constituido por la renta obtenida por el contribuyente, cualquiera que fuera su fuente u origen. Por su parte, para determinar el importe de dicha renta, el artículo 10.3 de la LIS dispone que «en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

Por consiguiente, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la medición de la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales, viene determinada a partir del resultado contable que es corregido en determinados supuestos en los términos previstos, a tal fin, en los preceptos específicos contenidos en el TRLIS. Esta es la forma que el legislador ha ideado para medir la capacidad económica de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y a ella habrá que estar, dejando a salvo la Constitución y, puesto que lo que se discute es si un determinado tipo de gastos contables son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, debemos tener presente, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 14 del TRLRHL, que lleva por rúbrica "gastos no deducibles" en cuyo apartado primero se incluyen una serie de gastos de los que nos interesan los siguientes:

- Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones liquidaciones y autoliquidaciones (letra c).
- Los donativos y liberalidades (letra e)

Esta relación nominal de gastos no deducibles, en lo que ahora importa, coincide en gran parte con lo previsto en el artículo 15 de la actual LIS, puesto que establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo (letra c)
- e) Los donativos y liberalidades (letra e)
- f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (letra f)

Este último supuesto no está previsto en la legislación precedente, que es a la sazón aplicable al caso que nos ocupa.

Es el momento de recordar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25.1 LGT tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, consistiendo estas obligaciones en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Por su parte el artículo 26.1 LGT establece que: "El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria".

Los intereses de demora tienen por objeto compensar por el incumplimiento de una obligación de dar, o mejor, por el retraso en su cumplimiento. Tienen, pues, carácter indemnizatorio.

Como declara la STC 76/1990, de 26 de abril, la finalidad de la norma que los ampara no trata de sancionar una conducta ilícita, "pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria (...). más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero... en suma, no hay aquí sanción alguna en su sentido técnico jurídico".

Por tanto, los intereses de demora no se incluyen en la letra c) del artículo 14 TRLIS (actual letra c) artículo 15 LIS/2014).

Es evidente que tampoco son donativos o liberalidades puesto que el pago por su deudor no deriva de su «animus donandi» o de voluntariedad, como requiere la donación o liberalidad. Su pago es impuesto por el ordenamiento jurídico, tiene carácter ex lege.

Por último, ya hemos dicho que en la legislación aplicable al presente recurso de casación no se contemplan como gastos no deducibles los "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", pero lo cierto es que "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares. En todo caso, los intereses de demora constituyen una obligación accesoria, tienen como detonante el incumplimiento de la obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige.

No admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que, como tal, requeriría una previsión expresa, cosa que no sucede.

Si, como decíamos, hemos de atenernos, a salvo de reglas fiscales específicas correctoras, a lo que de las normas contables se desprende, procede recordar el apartado 2 de la norma novena de la resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad (BOE 6 de noviembre de 1997), que nos permite sostener el carácter financiero del interés de demora tributario y que dispone:

"(..) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida «Gastos financieros y gastos asimilados», formando parte del epígrafe II. «Resultados

financieros». Para ello se podrá emplear las cuentas del subgrupo 66 que correspondan contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

Los intereses correspondientes a ejercicios anteriores se considerarán como gastos de ejercicios anteriores, y figurarán en la partida «Gastos y pérdidas de otros ejercicios», formando parte del epígrafe IV. «Resultados extraordinarios». Para ello se podrá emplear la cuenta 679. «Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores» contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (...)

La misma idea se mantiene en la resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (BOE de 16 de febrero de 2016, en cuyo artículo 18.3 dispone:

"b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida "Gastos financieros" de la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, este no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores".

Como se ha dicho ya varias veces, la normativa reguladora del Impuesto sobre sociedades incluye preceptos específicos que, a los presentes efectos, han de tenerse en cuenta, como son el principio de inscripción contable, disponiendo en ese sentido el artículo 19 TRLIS/2004, titulado "Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos", en su apartado 3:

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

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores".

Condiciones que, en la presente ocasión, como se dejó apuntado en los antecedentes, quedaron cumplidas.

Además, no vemos que los intereses de demora no estén correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles.

Por otro lado, los intereses suspensivos también tienen carácter indemnizatorio. Aunque con menos énfasis, también se ha discutido su deducibilidad. No vemos razón, llegados a este punto y teniendo en cuenta lo ya manifestado, no asimilarlos a los intereses de demora en general. No en vano, éstos, como ya hemos dicho, también tienen por objeto resarcir a la administración pública por el retraso en percibir el importe que legalmente le corresponde, retraso motivado en esta ocasión por la interposición de reclamaciones o recursos, ya sean administrativos o ya sean judiciales.

La deducción de los gastos controvertidos y sobre los que versa este recurso está sometida a los límites establecidos en el artículo 20 TRLIS (artículo 16 actual LIS).

A la vista de ello, concluimos respondiendo a la cuestión con interés casacional que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho>>>.

Así las cosas, asumiendo este Tribunal Central el criterio expuesto del Tribunal Supremo, acuerda estimar las alegaciones formuladas por el interesado y anular la Resolución del TEAR de Canarias en lo que a esta cuestión se refiere.

Décimo Primero.

En cuanto a la SÉPTIMA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, la materialización de la RIC dotada en los ejercicios 2006 y 2007 en relación con la existencia o no de actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR de Canarias, **el interesado alega**

Que la inspección en ningún momento requiere a la entidad que acredite cuáles eran los trabajadores encargados de la gestión de los arrendamientos que estaban contratados desde el final del año 2009 (cuando se conciertan los arrendamientos) hasta el momento de desarrollarse la inspección, sino que se limita a requerir que se proceda a la identificación de las personas que en ese momento realizan la actividad económica de alquileres. Solo solicita, en la sede donde se desarrolla la actividad económica de arrendamiento, en la que constan todos los contratos de trabajo del personal, copia del contrato de trabajo del **Sr. Cpp**.

Si la inspección manifiesta sin prueba alguna la inexistencia de personal afecto a la actividad de arrendamiento en los años 2009 y 2010 sin haber requerido su acreditación, a ella corresponde la carga probatoria.

Se aporta ante el TEAC los contratos de las personas encargadas de la gestión de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles durante los ejercicios 2009 y 2010. Desde finales de 2009, **XZ SA** tenía contratada a **Dmv** para la gestión del alquiler de los inmuebles, siendo sustituida por el **Sr. Cpp** no desde el 13 de octubre de 2011 como indica el Acuerdo de liquidación y considera el TEAR, sino desde el día 10 de agosto de 2010, como se comprueba con su contrato de trabajo suscrito en aquella fecha, que nunca fue solicitado por el inspector.

El TEAR manifiesta exclusivamente las dudas sobre la existencia de local exclusivamente afecto y la carga de trabajo, pero sin realizar ninguna manifestación que rebata los argumentos expuestos en el escrito de alegaciones de la reclamación económico-administrativa ante el mismo presentado.

Pasamos a continuación a resolver la controversia planteada.

A efectos de una mejor comprensión, se exponen brevemente a continuación los hechos más relevantes contenidos en el Acuerdo de liquidación:

Entre las inversiones realizadas por el obligado tributario para materializar la RIC 2006 y la RIC 2007, se encuentran una pluralidad de viviendas junto con plazas de garaje y trasteros en la **promoción 1** (adquirida en 2009) y en la **promoción 2** (adquirida en 2010), que el interesado manifiesta destinar a la actividad de arrendamiento de inmuebles.

Los inmuebles se arriendan por lotes a un único arrendatario que en la mayoría de los casos pertenece al grupo que le ha vendido las viviendas a **XZ**, que es **DF ARRENDAMIENTOS**.

Los contratos son por cinco años. Durante los periodos de comprobación se formalizan solo tres contratos, el 23 de diciembre 2009, el 29 de diciembre de 2010, y el 30 de abril de 2010. El pago se produce mediante ingreso en cuenta del arrendador.

Solo una vivienda de la **promoción 1** se desgajó de los lotes referidos, alquilándose al Gobierno de Canarias el 30 de abril de 2010 por un año con prórrogas obligatorias por cinco años.

Quienes arriendan los inmuebles a sus inquilinos finales son, precisamente, **DF ARRENDAMIENTOS** o el Gobierno de Canarias.

En cuanto a la actividad de arrendamiento, el obligado tributario cuenta con una oficina (que carece de impresora y tiene un expositor con los catálogos de **P**), y empleado con contrato a tiempo completo como eventual por circunstancias de producción, y convertido su contrato en indefinido a tiempo completo el 11 de junio de 2011. El trabajador tiene categoría de auxiliar para la actividad económica de alquiler de viviendas pero se somete al Convenio colectivo de "comercio del mueble en Santa Cruz de Tenerife".

Como consecuencia de los hechos expuestos, la Inspección concluye que no se realiza una actividad económica de arrendamiento de inmuebles al no existir un volumen de negocio suficiente que justifique la necesidad de tener a una persona contratada con jornada completa.

Este Tribunal confirma la Resolución del TEAR de Canarias, en lo que a esta cuestión se refiere, no obstante, a un mayor abundamiento, procede al análisis que se expone a continuación.

El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, su redacción vigente para los ejercicios iniciados antes del 1 de enero de 2007, regula el incentivo fiscal objeto de controversia, disponiendo:

<<1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, excepto las entidades cuyo objeto principal sea la prestación de servicios financieros y aquellas que tengan por objeto social principal la prestación de servicios a entidades que pertenezcan al mismo grupo de sociedades, en el sentido del

artículo 42 del Código de Comercio, de acuerdo con las directrices comunitarias, tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.

2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias. (...)

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

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

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

Se considerarán como adquisición de activo fijo las inversiones realizadas por arrendatarios en inmuebles, cuando el arrendamiento tenga una duración mínima de cinco años, y las inversiones destinadas a la rehabilitación de un activo fijo si, en ambos casos, cumplen los requisitos contables para ser consideradas como activo fijo para el inversor. (...)

5. Los elementos en que se materialice la reserva para inversiones, cuando se trate de elementos de los contemplados en la letra a) del apartado 4 anterior, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

(...)

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

(...)>>

Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2007, el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, modifica el artículo 27 de la Ley 19/1994, quedando redactado del siguiente modo:

<<1. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en este artículo. (...)

2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias. (...)

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

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

(...)

C. La adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo material o inmaterial que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la letra A anterior, la inversión en activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, así como aquellos gastos de investigación y desarrollo que reglamentariamente se determinen. (...)

5. Los activos en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del sujeto pasivo, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. (...)

6. Se entenderá que el importe de la materialización alcanzará al precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales, con exclusión de los intereses, impuestos estatales indirectos y sus recargos, sin que pueda resultar superior a su valor de mercado. (...)

7. Se entenderá producida la materialización, incluso en los casos de la adquisición mediante arrendamiento financiero, en el momento en que los activos entren en funcionamiento.

8. Los activos en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos por las sociedades participadas a que se refiere la letra D de ese mismo apartado, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. (...)

Los sujetos pasivos que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el artículo 16, apartado 3, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando concurren las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006.

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles, además de las condiciones previstas en el párrafo anterior, el sujeto pasivo deberá tener la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad promotora, de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, o de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril. (...)>>

Estableciendo la DT 2ª.1 del referido RD Ley:

<<Las dotaciones a la reserva para inversiones procedentes de beneficios de períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007 se regularán por las disposiciones establecidas en el artículo 27 de la Ley 19/1994, según su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006.>>

Así las cosas la dotación relativa a 2006 se regirá por lo establecido por el artículo 27 de la Ley 19/1994 en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006 y la dotación relativa a 2007 se regirá por la redacción dada al referido artículo por el RD Ley 12/2006.

Por tanto, de acuerdo con este artículo 27, para que se entienda efectuada la materialización es necesario, que en el plazo máximo de 3 años desde la fecha de devengo del impuesto en el ejercicio de la dotación, los activos estén situados y se utilicen en el archipiélago canario, y que sean necesarios y estén afectos a la actividad económica. Y para aquellos ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2007, además, debe de tratarse de arrendamiento de bienes inmuebles por sujetos pasivos que tengan la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, o de un arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad promotora, de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales o de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive.

Además es de hacer notar que en la redacción dada al referido artículo 27 de la Ley 19/1994 se introduce que "A estos efectos, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando concurren las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006", cosa que no se especificaba en la redacción anterior, sin que en la Exposición de Motivos del RD Ley 12/2006 se diga que dicha expresión es meramente aclaratoria.

Así las cosas lo primero que hay que plantearse es si respecto de la dotación RIC/2006 resultan o no exigibles los requisitos de "local y empleado" para que la actividad de arrendamiento de inmuebles sea calificable como de "actividad económica" cuando ni en la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, ni en la Ley 19/1994 había remisión a la LIRPF a tal efecto.

Y la respuesta no puede ser sino negativa entendiéndose que procede extender aquí el criterio expuesto en nuestra resolución de esta misma fecha RG 2841/19 en la que asumíamos a su vez el criterio reiterado del Tribunal Supremo. Decíamos en dicha resolución, por lo que aquí interesa:

<<...el Tribunal Supremo, en fecha 11-03-2020, ha dictado sentencia en el recurso 6299/2017 (al que se refería el recurrente en sus alegaciones). En ella se remite a otra de 18-07-2019 (rec. cas. 5873/2017) en la que se había pronunciado en un supuesto similar en el que se identificaba la misma cuestión de interés casacional.

En la sentencia de 18-07-2019 dice que, durante muchos ejercicios, a las empresas de reducida dimensión se les había aplicado un tipo de gravamen específico, más reducido que el general, siempre que la cifra de negocios no superara determinado importe.

Dice también que, el Tribunal Supremo, -antes de esa fecha-, no se había pronunciado sobre regularizaciones referidas a ejercicios afectados por la modificación efectuada en el TRLIS por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que deroga el régimen fiscal especial de las sociedades patrimoniales. (Régimen que vino a sustituir al anterior régimen de transparencia fiscal, con la finalidad de evitar el diferimiento de la tributación, por parte de las personas físicas, de las rentas procedentes de bienes y derechos no afectos a actividades económicas mediante la interposición de una sociedad.)

En el artículo 61.1 (derogado) del TRLIS se decía:

<<1. Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurran las circunstancias siguientes:

a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad [...]"

Dice textualmente el Alto Tribunal en la sentencia de 18-07-2019, que venimos comentando:

<<No se discute aquí y ahora acerca del concepto "cifra de negocios" (Cfr. A título de mero ejemplo, STS de 20 de diciembre de 2017, rec. 3153/2016 y STS de 8 de junio de 2015, rec. 1819/2014), únicamente se discute acerca de si se realizan actividades económicas, por parte de una determinada sociedad, la hoy recurrente, en dos ejercicios concretos, el 2010 y el 2011. Aunque estamos en el Impuesto sobre sociedades, se pretende por la administración aplicar, y ello lo refrenda la sentencia recurrida, el concepto de actividades económicas que rige en otro impuesto, el IRPF, sin haber una habilitación expresa. Es cierto que tanto el IS como el IRPF gravan la renta, pero ello no quiere decir que eso conduzca inexorablemente a su equiparación en el aspecto que nos ocupa. A partir de los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2007 no es posible hacer extensivo al IS lo previsto en el IRPF en ese concreto aspecto. Qué duda cabe que se ha producido una ampliación del ámbito de aplicación subjetiva del régimen especial de empresas de reducida dimensión, ampliación que esta Sala considera que es voluntad de legislador y que está en consonancia, puesto que ello se produce simultáneamente, con la derogación del régimen de empresas patrimoniales. Si el legislador quería que a las sociedades de mera tenencia de bienes no se les aplicará el régimen de entidades de reducida dimensión debería haberlo dicho de manera expresa, puesto que su silencio nos lleva a la interpretación que se acaba de apuntar.

Y finaliza el Tribunal Supremo diciendo que, dada la reforma operada en el TRLIS por la Ley 35/2006, del IRPF:

<<...ya no se puede condicionar la aplicación de los beneficios fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII del TRLIS que realicen actividad de arrendamiento de inmuebles, a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiendo por tal la que reúna los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley, cuando se trate de actividad económica de alquiler de inmuebles, de forma que a partir de entonces sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del TRLIS.

En la STS de 11-03-2020 (rec. 6299/2017), (a la que se refiere el recurrente sus en alegaciones) se dice, al igual que en la sentencia anterior,

<<(...) que la evolución legislativa del Impuesto sobre Sociedades, la finalidad de la supresión del régimen de sociedades patrimoniales y la normativa contenida en el TRLIS, no avalan el establecimiento de distinciones en función del objeto social o cualquier otra circunstancia a la hora de acogerse a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en los artículos 108 y ss, incluida la aplicación de un tipo de gravamen inferior al general previsto en el artículo 114 del TRLIS. Menos aún, cuando la exigencia se basa en una norma (artículo 27.2 LIRPF) sólo aplicable a los rendimientos obtenidos por personas físicas que desarrollen una actividad empresarial por cuenta propia, sin que resulte admisible una interpretación analógica para aplicarla a las personas jurídicas>>.

Y en la STS de 02-07-2020 (rec. nº. 6300/2017) a la que también se refiere el recurrente en sus alegaciones se concluye que:

<<A la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido, hemos de responder que ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiendo por tal la que reúna los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, de forma que a partir de entonces sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades">>

En el mismo sentido podemos citar, entre otras, las SSTS de 03-06-2020, (recs. 3246/2019 y 4411/2018); de 19-05-2020 (rec. 4236/2018) o de 28-05-2020 (rec 2502/2019).

En definitiva, vista la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, el TEAC debe cambiar el criterio que venía manteniendo a la hora de determinar (para el período 2007 a 2014), si una empresa dedicada al arrendamiento de inmuebles era o no de reducida dimensión; criterio que consistía en considerar aplicable en el Impuesto sobre Sociedades el concepto establecido en el artículo 27 de la Ley de IRPF.

Así, ante la inexistencia de norma expresa, siguiendo lo resuelto por el Alto Tribunal, no se puede negar el acceso al régimen especial de empresas de reducida dimensión a una sociedad mercantil que se dedique al arrendamiento de inmuebles, es decir, a actividades económicas en el sentido jurídico-mercantil del término, so pretexto de que carece de local y de empleados, requisitos establecidos en la Ley de IRPF.

Por consiguiente, este Tribunal Central estima la alegación efectuada por la interesada en el sentido de considerar que no es procedente la remisión al artículo 27 de la LIRPF para determinar que, sólo si se cumplen los requisitos de local afecto y persona empleada a jornada completa, se puede entender que la actividad de arrendamiento de inmuebles es empresarial o económica.

Así las cosas, a partir de ahora, las referencias a "local y empleado" que se hagan a partir de aquí deben entenderse referidas a la dotación RIC/2007 ya que la misma se rige por el artículo 27 de la Ley 29/1994 en la redacción dada al mismo por el RD Ley 12/2006 que, como hemos visto, sí que contiene una remisión expresa al artículo 27.2 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta a tenor del cual:

<<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 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.>>

Matizar que, para el ejercicio 2006, los rendimientos de actividades económicas en el IRPF se regulaban en el artículo 25 de la 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, que en lo que al arrendamiento de inmuebles se refiere, se pronunciaba en términos similares a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 35/2006, salvo que preveía que los requisitos del apartado 2 también fueran aplicables a la actividad de compraventa de inmuebles.

En lo que se refiere al local, para determinar si cumple los requisitos exigidos por el artículo 27.2 a) de la LIRPF, debemos traer a colación la Resolución de este Tribunal Central de 3 de diciembre de 2009 (RG 254/2006-DYCTEA), que en su Fundamento de derecho Cuarto, se pronuncia del siguiente modo:

<<CUARTO: El primer requisito exigido por el 25.2 es, como ya se ha dicho, "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 misma."

En el caso que nos ocupa ni la Inspección ni el Director recurrente discuten que en el local de ..., desde el que se gestiona la actividad de arrendamiento, se gestiona también la actividad agrícola de D.ª A, y se acepta también que desde allí se gestiona la actividad de inversión financiera de dicha contribuyente, aunque sí se discuta el volumen de trabajo que ello ocasione, pero se entiende, resume el recurso, que " la exclusividad en la afección del local debe interpretarse en el sentido de que el mismo deba encontrarse afecto a la actividad empresarial y no ser utilizado para fines privados, pero sin que ello impida que en el mismo se desarrollen diversas actividades empresariales. En este sentido se ha pronunciado de forma unánime y reiterada la Dirección General de Tributos, entre otras, en sus resoluciones de 3 de julio de 1992, 5 de noviembre de 1993 y 8 de febrero de 2001."

No obstante, en las consultas que cita el Director (aportadas también por el contribuyente en defensa de sus argumentos contrarios) encontramos los siguientes pronunciamientos.

La Consulta de 3-7-1992 dice sobre este asunto:

"¿La exclusividad del local se refiere al espacio? ¿Es admisible la utilización de parte del mismo? En este segundo caso cual serían los requisitos de identificación? (...)

La finalidad de este artículo (el 40.2 de la Ley 18/1991) es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.

En este sentido hay que entender que el artículo citado exige un "local exclusivamente destinado" a la actividad.

La exclusividad se refiere al destino del local, e implica que el local en el que se lleve a cabo la gestión de la actividad debe estar afecto a la actividad empresarial, y no ser utilizado para fines privados.

En cuanto a la posibilidad de un uso parcial del mismo, el artículo 6 de la Ley del IRPF dispone que "cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan solo parcialmente al objeto de la actividad empresarial o profesional, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilicen en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles."

El artículo 1.3 del Reglamento del IRPF, añade que "solo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado o independiente del resto."

Así pues, la utilización de parte de un local solo será aceptable cuando la parte utilizada para la actividad sea susceptible de un aprovechamiento separado o independiente del resto, y esté exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad."

En la consulta de 5-11-1993 se dice que "En cuanto a la posibilidad de un uso parcial del mismo, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley del Impuesto y 1. Tres de su texto reglamentario. Así pues, la utilización de una habitación en un piso o en el propio domicilio del propietario sólo será aceptable cuando la parte utilizada para la actividad sea susceptible de un aprovechamiento separado o independiente del resto, y esté exclusivamente destinada a llevar a cabo la gestión de la actividad."

Por último, la de 8-2-2001, se expresa en los mismos términos que la consulta de 3-7-1992, pero apoyándose en la legislación vigente en 2001.

Además de las consultas citadas por el Director recurrente abordan la cuestión muchas otras, como la 1110-03, (de 14/08/2003), la 1178-03 (de 5/09/2003), e incluso con redacción más contundente, como la 838-02 (de 3/6/2002) indica que:

"En primer lugar, la "exclusividad", entendida ésta en lo que se refiere al destino del local. Ello implica que la habitación en la que se lleve a cabo la gestión del negocio debe estar afecta a dicha actividad empresarial y no ser utilizada para fines privados.

En segundo lugar, la "independencia". En caso de que sólo un parte del inmueble sea destinada en exclusiva al desarrollo de la actividad, como es el caso, será necesario que dicha parte sea materialmente identificable y resulte susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto del local.

Así pues, la utilización de una habitación en un piso o en el propio domicilio del propietario sólo será aceptable cuando la parte utilizada para la actividad sea susceptible de un aprovechamiento separado o independiente del resto, y esté exclusivamente destinada a llevar a cabo la gestión de la actividad. Cumplidos ambos requisitos (separación física absoluta y destino exclusivo a la actividad propia de la arrendataria) la habitación en cuestión cumplirá con el carácter de "local exclusivamente destinado a llevar la gestión" a que se refiere la LIRPF. Del texto de la consulta formulada a este Centro Directivo, puede entenderse que las condiciones en que se empleará la habitación referida (uso exclusivo, clara identificación, servicios propios, etc.) permiten concluir la existencia de un "local" en los términos prescritos con anterioridad.

La exigencia de identificación material y de "separación física absoluta y destino exclusivo a la actividad propia de la arrendataria" se repite en las consultas de 2595-03 (de 30/12/2003), o en la consulta vinculante V1759-2007 (de 8-08-2007).

En el mismo sentido otras, como la 302-03 (de 27/02/2003) indican que: "El traslado al local desde donde se ejerce la actividad inmobiliaria de la consultante de otras actividades de aquella, así como el domicilio de otras entidades distintas determinará que, por cualquiera de los dos motivos, en principio, el local pierda su destino exclusivo.

No obstante, debe señalarse que la exigencia de un local destinado exclusivamente la gestión puede referirse a la utilización una parte de un local, siempre que la parte utilizada para la actividad sea susceptible de aprovechamiento separado e independiente del resto y esté exclusivamente destinado a llevar la gestión de la actividad."

O la 2041-04 (de 30/11/2004), que indica que "En definitiva, este requisito no se entiende cumplido si los medios personales y materiales de la entidad se afectan parcialmente al desarrollo de dicha actividad, esto es, se utilizan también en otras actividades que pudiera ejercer dicha entidad."

A la vista de lo expuesto a este Tribunal le parece claro que la doctrina administrativa es uniforme y constante considerando que el requisito de uso exclusivo del local destinado a gestionar la actividad de arrendamiento no admite excepciones, siendo imprescindible ejercer tal actividad en una espacio físico independiente y separado para poder considerarla como económica.

Tal y como expuso el TEAR de ..., aun en el caso que nos ocupa la Inspección, aceptando que en el mismo local se gestionan, al menos, dos actividades económicas diferenciadas, arrendamiento de inmuebles y actividad agrícola, no ha constatado en absoluto que el contribuyente disponga de este tipo de espacio físico aludido, por lo que aplicando los propios criterios administrativos de interpretación de la norma aplicable es incuestionable que no está acreditado que se cumpla el primer requisito exigido por el artículo 25.2 de la Ley 40/1998 para entender que el arrendamiento constituye una actividad económica, razón, por sí sola, suficiente para desestimar el recurso de alzada y confirmar el fallo del TEAR de ...

QUINTO. En realidad, la Inspección no constató el dato fáctico aludido por no considerarlo necesario, argumento que debía considerarse exclusivamente afecto por haberlo, de facto, considerado así la contribuyente, por un lado, al imputar todos los costes del local a determinados inmuebles arrendando.

No obstante, a juicio de este Tribunal, en este caso, como en todos, ha de atenderse al cumplimiento real de los requisitos exigidos por la norma legal, que aquí es la existencia de un local materialmente separado, sin que pueda tener un valor superior un determinado comportamiento formal del contribuyente, como sería la imputación a una actividad u otra de los gastos del local, imputación que puede ser acertada o no, regularizable o no, pero que no puede alterar la realidad material del uso compartido del local para ambas actividades. (...)>>

Por tanto, en la medida en que el obligado tributario pueda acreditar que, dentro de su domicilio social o local donde también realiza otras actividades, ha destinado una parte, independiente y exclusiva al desarrollo de la actividad de arrendamiento de inmuebles, cumplirá con los requisitos exigidos para que se pueda considerar que dispone de local a efectos del artículo 27.2.a) de la LIRPF.

En el caso que nos ocupa, la Inspección señala en el Acuerdo de liquidación que existen indicios para considerar que en el local en el que el obligado tributario manifiesta realizar la actividad de arrendamiento de inmuebles realiza también su actividad principal. Basa la Inspección esta afirmación en que existe un expositor con los catálogos de **P**. A juicio de este Tribunal la cuestión es que si existen indicios de que en el local se desarrolla más de una actividad, para que dicho local puede ser apto a efectos del artículo 27.2.a) de la LIRPF, debe acreditarse que el arrendamiento de inmuebles se lleva a cabo de forma independiente y exclusiva, cuestión que no ha quedado acreditada.

En relación al segundo de los requisitos exigidos manifiesta el obligado tributario que cuenta con una persona con contrato laboral y jornada completa durante los periodos objeto de comprobación. Desde finales de 2009 tenía contratada a **Dmv** para la gestión del alquiler de los inmuebles, siendo sustituida por el **Sr. Cpp** desde el día 10 de agosto de 2010.

Nuevamente, a juicio de este Tribunal, se echa en falta un mayor esfuerzo por parte del interesado a la hora de justificar que, realmente, dispone de un trabajador que se dedica exclusivamente a la gestión de los inmuebles. De ser así, habría aportado sin mayores complicaciones, no ya el contrato de trabajo, sino documentos acreditativos de las gestiones realizadas por esta persona en la gestión de los alquileres, como correos electrónicos, confección de documentos, reuniones celebradas...en definitiva, cualquier prueba de que, efectivamente, esa persona se dedica exclusivamente al desarrollo de la actividad en cuestión.

Se limita el interesado a aportar ante este Tribunal Central un informe de vida laboral de **Dmv**, y contrato de trabajo del **Sr. Cpp** de 10 de agosto de 2010, en el que se señala que se le aplica el "Convenio colectivo del comercio del mueble de Tenerife". Dicha documentación no es prueba suficiente de que estos trabajadores hayan desempeñado labores propias de la actividad de arrendamiento de inmuebles; son documentos que pueden

acreditar que durante los periodos objeto de comprobación eran trabajadores del obligado tributario, pero no las labores que desempeñaban.

Esta falta de acreditación de las labores desempeñadas por estos dos trabajadores adquiere relevancia si tenemos en consideración el escaso volumen de trabajo derivado de los contratos de arrendamiento, tres en todo el periodo de comprobación, y de conjuntos de viviendas. Es decir, las funciones derivadas de la gestión de estos tres contratos de arrendamiento se limitan al cobro de los pagos, que como se ha señalado se realizaba mediante ingreso en cuenta, lo que únicamente implica una simple comprobación de la cuenta bancaria para verificar los mismos. Labor para la que no se requiere tener una persona empleada.

No debemos olvidar, que al fin y al cabo, quien realmente gestiona el arrendamiento de las viviendas no es el interesado, sino **DF ARRENDAMIENTOS SL** y el Gobierno de Canarias, que subarriendan los lotes de viviendas de los que son arrendatarios, de forma individualizada.

Lo que no alcanza a comprender este Tribunal es la falta de justificación de las labores desempeñadas por los trabajadores dedicados exclusivamente a la actividad. De ser ciertas las afirmaciones del interesado, la obtención de pruebas sería fácil, estaría a su alcance, y las pruebas serían sólidas.

Como hemos expuesto en los Fundamentos de derecho anteriores, en materia de beneficios fiscales, la carga de la prueba recae en el obligado tributario, debiendo aportar los documentos y pruebas necesarios para justificar que cumple los requisitos exigidos para el disfrute del derecho. En la medida en que el esfuerzo probatorio desplegado se torna insuficiente, el disfrute del beneficio fiscal no resulta justificado.

En base a los hechos analizados y la normativa, doctrina y jurisprudencia expuestas, este Tribunal Central considera que no ha quedado acreditado el desarrollo de una actividad de arrendamiento de inmuebles en los términos exigidos por el artículo 27.2 de la LIRPF. No solo porque no considera justificado que el obligado tributario contase con un local independiente destinado exclusivamente al desarrollo de la actividad, y una persona con contrato laboral y jornada completa (requisitos exigibles respecto de la dotación RIC/2007), sino, porque aún en el caso de de ser así, no son suficientes para que se entienda realizada la actividad económica de arrendamiento, no considerando acreditado, en el caso que nos ocupa, que existiese un volumen de negocio suficiente como para que pueda hablarse de la existencia de una organización empresarial.

Y así, la definición de empresa que se contiene en el Diccionario de la RAE es: "*Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos*".

Esta definición está en línea con la mantenida por el Tribunal Supremo en sentencia nº 5203/2012 de 05-07-2012 (rec. cas. 724/2010) en el sentido de que "*exista un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que, por ello, sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados*".

Dice la Inspección que los requisitos de local y empleado de la LIRPF eran requisitos mínimos para considerar la existencia de actividad económica, que podían no ser suficientes para tal calificación si la actividad ejercida no generaba una carga de trabajo tal que justificara la existencia de una mínima organización empresarial.

Y este es el argumento en el que se basa la Inspección a la hora de calificar como de no empresarial la actividad realizada remitiéndose para ello a numerosas resoluciones de este Tribunal Central y sentencias del Tribunal Supremo.

En línea con el razonamiento empleado por la Inspección, consideramos oportuno hacer referencia a lo declarado por el Tribunal Supremo en sentencia de 16-04-2012 (rec. 1658/2008) respecto de la exigencia de local y empleado:

<<(…) Tal previsión normativa no significa que, siempre que concurren ambas circunstancias, deba hablarse de actividades económicas, sino que su presencia constituye un indicio del origen empresarial de los rendimientos (…)>>

O en la sentencia de 07-12-2016 (rec. 3748/2015) en la que manifestaba que:

<<(…) Si no se da este sustantivo requisito de la ordenación por cuenta propia de medios económicos, organizativos y humanos para intervenir en el mercado, será imposible localizar una actividad económica a efectos fiscales, por lo que será entonces indiferente o irrelevante que se posean los requisitos de local y empleado. En este asunto, no sólo no cabe atribuir una mínima infraestructura organizativa, material o personal a una entidad cuya única actividad durante el periodo regularizado se ha limitado a la percepción de la renta arrendaticia a dos entidades -dato del que prescinde la Sala de instancia para llegar al resultado final, aunque no lo controvierte-, sino que también resulta sumamente problemática la determinación de que se hubieran dado los requisitos de local y empleado (...)

Por otra parte, tales requisitos de local y empleado, aun suponiéndolos concurrentes en la actividad -lo que sólo se acepta a los meros efectos argumentativos- girarían en el vacío si se tiene en cuenta la clara y evidente

innecesaria de su despliegue, atendida la muy escasa entidad de la actividad emprendida, que no cabe reputar empresarial (...)>>

Se puede razonablemente deducir que si existe local y empleado en los términos del artículo 27.2 de la LIRPF es porque hay, siquiera mínima, una carga de trabajo. Pero, como ya hemos advertido, (dada la reciente jurisprudencia del TS antes aludida), no se puede basar la regularización de la RIC/2006, exclusivamente, en la inexistencia de esos requisitos tal y como podría suceder de tratarse de sujetos pasivos personas físicas.

En el caso que ahora nos ocupa, como hemos puesto de manifiesto a lo largo de esta resolución, la Inspección no aplicó sin más la presunción contemplada en la LIRPF, sino que, para concluir que la actividad realizada no se podía considerar empresarial, también tuvo en cuenta otras circunstancias concurrentes, como la escasez de factores de producción destinados a la actividad, la falta de acreditación de realización de funciones relativas al flujo de cobros y pagos, a la atención de clientes y proveedores y su adecuado registro y contabilidad....

Este TEAC comparte éstos y otros argumentos esgrimidos por la Inspección en los Acuerdos ahora impugnados, -cuyo contenido se da aquí por reproducido-, para entender que la actividad de arrendamiento realizada por la sociedad recurrente no podía calificarse de empresarial. Por lo que se desestima la pretensión de la recurrente.

En la medida en que el artículo 27 de la Ley 19/1994 exige que la inversión se materialice en el elemento de activo fijo situados en el archipiélago canario, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del sujeto pasivo, y los inmuebles en los que el obligado tributario materializa la inversión no se consideran afectos a una actividad económica, no se cumplen los requisitos para la aplicación de los beneficios fiscales derivados de la RIC. Además, el interesado tampoco ha acreditado cumplir la condición de ser empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, o encontrarse en las demás situaciones indicadas en el artículo 27.8 tercer párrafo de la Ley 19/1994, lo que resulta indispensable para el disfrute del beneficio fiscal a partir del ejercicio 2007.

Hay que recordar, que este especial recelo en el cumplimiento de los requisitos, vienen justificado por el hecho de tratarse de la aplicación de un incentivo fiscal, que quiebra el artículo 31 de la Constitución, y que requiere una observancia y exigencia mucho más estricta, tal y como dispone el Tribunal Supremo, en Sentencia de 13 de enero de 1996 (RJ 1996/236), al señalar que:

<<...por un lado, que todo beneficio fiscal al ser sólo susceptible de interpretación restrictiva y tener su origen, como modalidad de la actividad administrativa de fomento, en una situación de privilegio contraria al principio de igualdad y determinante, por implicar una ayuda directa al beneficiario, de una quiebra del equilibrio de la justicia distributiva (artículo 31 de la Constitución), hay que considerarlo como un derecho debilitado, por su propia naturaleza intrínseca, sólo susceptible de ejercitarse si se cumplen con rigor las exigencias formales y de fondo que la concesión del beneficio requiere, y, por otro lado, que tal otorgamiento no puede alcanzarse o se pierde cuando no se cumplan los mencionados requisitos,>>

Por tanto, este Tribunal acuerda desestimar las alegaciones formuladas por el interesado y confirmar la Resolución del TEAR de Canarias en lo que a esta cuestión se refiere.

Décimo Segundo.

En cuanto a la OCTAVA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, la posibilidad o no de aplicar la deducción por inversiones, procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR de Canarias el interesado alega que el Acuerdo de Liquidación introduce una argumentación nueva, la incorrecta materialización de la dotación de la RIC del 2007 al haberse materializado en inmuebles para su arrendamiento incumpliendo los requisitos del artículo 27 de la Ley 19/1994 según la redacción que entró en vigor el 1 de enero de 2007. Dicho cambio de criterio sin comunicación a la entidad privó a la misma de su derecho a solicitar la aplicación de la Deducción por Inversiones en Canarias y de manifestar su posible conformidad con parte de la regularización practicada con la subsiguiente reducción de la sanción propuesta. Solicita retroacción de actuaciones y anulación de la liquidación.

Este Tribunal confirma la Resolución del TEAR de Canarias en lo que a esta cuestión se refiere, no obstante, a un mayor abundamiento, procede al análisis que se expone a continuación.

A diferencia de lo que alega el interesado este Tribunal Central no aprecia que en el Acuerdo de liquidación se haya introducido una nueva argumentación, puesto que tanto en la propuesta de liquidación contenida en el Acta, como en el informe de disconformidad, el órgano inspector se pronuncia en los mismos términos que en el Acuerdo de liquidación.

Lo que pretende el reclamante, ante la perspectiva de que no sea estimado su recurso de alzada en lo que a la aplicación de la RIC se refiere, es que dicho beneficio fiscal sea sustituido por otro, para el que cree cumplir los

requisitos exigidos. Para ello, solicita su aplicación, por primera vez, ante el TEAR de Canarias, y ahora ante este Tribunal Central.

Es más, aún no apreciando este Tribunal que se haya generado indefensión al interesado, puesto que no ha existido ningún cambio normativo, resulta conveniente traer a colación la Resolución de 23-10-2008 (RG 2867/07), confirmada por SAN de 27-10-2011 (rec. nº. 431/2008) confirmada a su vez por STS de 28-03-2014 (rec. nº. 395/2012 en Unif de Doctrina), en la que decíamos:

<<Finalmente, y en cuanto a la petición de reordenación, debe señalarse que el Tribunal ha venido admitiendo la reordenación en la asignación de inversiones entre la Reserva para Inversiones en Canarias y la deducción por inversiones, siempre que previamente se hubiese solicitado a la Inspección (que es el órgano facultado para comprobar) , lo que no sucede en el presente, por lo que debe asimismo desestimarse su pretensión en este punto>>

Señalando al respecto la SAN que confirma dicha resolución:

<<Acerca de la deducción y ordenación de las inversiones que se pretende, no es la sentencia el lugar adecuado para regularlas por vez primera. Como atinadamente señaló el TEAC, la satisfacción de esa pretensión sobrevenida dirigida a reordenar la situación jurídica y fiscal derivada de la regularización está condicionada, lógicamente, a que dicha ordenación, esto es, la asignación de las cantidades con que fue indebidamente dotada la RIC a otros beneficios, como la deducción por inversiones, hubiera sido solicitada a la Inspección, que es quien ejecuta la potestad comprobadora, siendo improcedente solicitarlo por vez primera ante los órganos económico administrativo, cuya función es revisora, no de gestión>>

Y más recientemente, decíamos en resolución de 5 de julio de 2017 (RG 3023/14) de este Tribunal Económico-Administrativo Central, (el subrayado es nuestro):

<<Debe señalarse al efecto que el TS, en Sentencia de 28 de Marzo de 2014, resolviendo un recurso para la casación en unificación de doctrina nº 395/2012 interpuesto contra la sentencia de 27 de octubre de 2011, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 431/2008, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución de este TEAC de 23 de octubre de 2008 (R.G.: 2865/07), desestimatoria del recurso de alzada interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, de 31 de mayo de 2007 (reclamación nº 35/01099/2004), desestimatoria a su vez de la reclamación deducida contra el Acuerdo de liquidación de 19 de abril de 2004, dictado por la Dependencia de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Las Palmas en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1998, 1999 y 2000, ha venido a confirmar en este punto el criterio manifestado en el sentido ya señalado tanto por TEAR de Canarias, por el TEAC y por la Audiencia nacional en las Resoluciones y Sentencia citadas, considerando el alto Tribunal "más correcta en Derecho" la tesis sostenida por la Audiencia Nacional "de que la reordenación de la situación jurídica y fiscal derivada de la regularización está condicionada a que dicha ordenación hubiera sido solicitada a la Inspección, que es quien ejecuta la potestad comprobadora, siendo improcedente solicitarlo por vez primera ante los órganos económico administrativo, cuya función es revisora, no de gestión", que la tesis sostenida por la Sentencia de contraste invocada por la recurrente, que era precisamente la Sentencia nº 36 del TSJ de Canarias de fecha 12 de enero de 2006 invocada también en sede de esta alzada por la Entidad. >>

Por tanto, este Tribunal acuerda desestimar las alegaciones formuladas por el interesado y confirmar la Resolución del TEAR de Canarias en lo que a esta cuestión se refiere.

Décimo Tercero.

En cuanto a la NOVENA DE LAS CUESTIONES a analizar, esto es, la procedencia o no de las sanciones impuestas en virtud del Acuerdo sancionador **A-23 ...0**, procede hacer las consideraciones que se exponen a continuación.

En el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR de Canarias **el interesado alega:**

Que no hay infracción por falta de pago de la deuda tributaria cuando ésta no existe, tal y como se ha acreditado. No concurre el requisito de culpabilidad, puesto que en todas las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades se ha declarado el gasto, no se ha ocultado renta ni hecho imponible alguno. Un mero error o descuido por parte de **SV SL** no puede ser objeto de sanción por ir en contra del principio de culpabilidad.

Difícilmente puede imputarse ni apreciarse negligencia o culpabilidad alguna en la conducta de **XZ SA** cuando no se ha apreciado siquiera infracción alguna respecto de los mismos hechos por la propia Inspección de la

Agencia Tributaria en **XZ SA** durante los ejercicios 2003 a 2005 y 2006 a 2008, ejercicios en los que **SV SL** venía prestando no sólo servicios de gestión de RR.HH sino también los servicios de asesoramiento y gestión contable y fiscal, y en los que **SY SL** también prestaba los servicios logísticos y de almacenaje con el coste incrementado derivado de la mayor capacidad y espacio de almacenamiento ofrecido desde el contrato de ampliación de servicios de 1 de septiembre de 2007.

No sancionabilidad cuando lo que se dilucida no es la interpretación de una norma sino la prueba de los hechos determinantes de una calificación determinada a efectos fiscales.

El Acuerdo Sancionador adolece de falta de motivación, limitándose a constatar y reproducir los errores de calificación obtenidos en el Acuerdo de Liquidación en cuanto a la naturaleza y concepto de los servicios realmente prestados por **SV SL** e **SY SL**, permitiéndose incluso calificar la conducta de **XZ SA** como constitutiva de una infracción muy grave al entender que concurre la agravante de utilización de medios fraudulentos, al entender que ambas entidades han girado facturas falseadas, sin indicar qué documentos han sido falsificados ni las pruebas, indicios o motivos concretos que le llevan a sostener tan grave acusación.

Este Tribunal confirma la Resolución del TEAR de Canarias en lo que a esta cuestión se refiere, no obstante, a un mayor abundamiento, procede al análisis que se expone a continuación.

La LGT define las infracciones tributarias en el apartado 1 del artículo 183, estableciendo que:

<<1. 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.>>

Por tanto, para que exista infracción tributaria es necesario que exista negligencia, dolo o culpa, además de concurrir los elementos de antijuridicidad (vulnerar o contravenir lo dispuesto en una norma de obligada observancia) y tipicidad (que la conducta infractora cometida esté reconocida por la legislación vigente en el momento de su comisión).

En este caso concreto, la antijuridicidad se produce claramente cuando el obligado tributario presenta las declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011 vulnerando el artículo 14.1.e) del TRLIS y artículo 27 de la Ley 19/1994, al deducir en las autoliquidaciones determinados gastos que no están correlacionados con los ingresos y constituyen liberalidades, y por incumplir los requisitos de materialización de la RIC 2006 y RIC 2007, al no realizar inversión en activos afectos a una actividad económica.

En cuanto a la tipicidad, el obligado tributario dejó de ingresar 992.242,94 euros susceptibles de sanción en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 estando esta conducta tipificada en el artículo 191.1 de la LGT, que dispone:

<<1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.>>

Y acreditó improcedentemente bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros por importe de 1.004.302,17 euros susceptibles de sanción en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010, estando esta conducta tipificada en el artículo 195.1 de la LGT, que establece:

<<1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada

o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.>>

Por lo tanto, queda acreditado que se ha cumplido el elemento objetivo necesario para imponer las sanciones indicadas.

En cuanto a la necesaria concurrencia de negligencia, dolo o culpa, tal y como ha venido señalando este Tribunal así como el la jurisprudencia, es suficiente la simple negligencia.

Así lo dispone el Tribunal Constitucional en Sentencia 76/1990, de 26 de abril, en relación al antiguo artículo 77.1 de la Ley 230/1963, actualmente el artículo 183.1 de la LGT:

<<El propio arto 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables (~incluso a título de simple negligencia), lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados.

No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo art. 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente.>>

En términos similares se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Supremo, así como la Audiencia Nacional.

En el caso del Tribunal Económico-Administrativo Central, cabe destacar la Resolución de 30 de septiembre de 2010 (RG 1923/09), que señala:

<<De lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran así como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y 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" (Resoluciones de 21 de octubre de 1987, entre otras). 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.>>

En relación a este elemento subjetivo, hay que destacar la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010, número de recurso 480/2007, que señala lo siguiente en sus Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto:

<<CUARTO .- La cuestión se reduce, en consecuencia, a valorar si la concurrencia de culpabilidad en la conducta infractora se ha justificado y, por consiguiente, si la imposición de la sanción ha estado suficientemente motivada, lo que nos conduce, de forma inexorable, al contenido del acuerdo por el que se infligió, por ser el lugar donde dicha motivación debe aparecer explícitamente.

La Inspección cimentó la procedencia de la sanción en los siguientes aspectos: (a) la conformidad del sujeto pasivo con los hechos que dieron lugar al acta; (b) la inexistencia de oscuridad en la norma que infringió y (c) la importancia de la empresa, dotada de un equipo de expertos jurídicos y fiscales. Asimismo, (d) negó la concurrencia de alguna causa excluyente de la responsabilidad, al considerar irrelevante la ausencia de ocultación y la llevanza de una contabilidad exacta.

Vaya por delante que cada uno de esos aspectos ha sido objeto de valoración por la jurisprudencia de esta Sala.

(a) En cuanto a la conformidad con los hechos, este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03, FJ 6º).

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

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

(b) De igual forma, en lo que se refiere a los supuestos que, conforme al artículo 77.4 de la Ley General Tributaria, excluyen las responsabilidades y, en particular al de su letra d), esta Sala ha afirmado que la no concurrencia de alguno de esos supuestos y, singularmente, la ausencia de oscuridad en la norma, no es per se bastante para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones, que no sólo derivan de la Ley tributaria sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución [por todas, sentencia de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Este principio impide a la Administración tributaria realizar el juicio de culpabilidad por exclusión, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque la norma incumplida es clara o que la interpretación que de la misma sostuvo no puede considerarse razonable, porque, aún así, es posible que el contribuyente haya actuado diligentemente [sentencia de 6 de junio de 2008, (casación 146/04, FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04, FJ 4º), 15 de enero de 2009 (casaciones 4744/04 y 10237/04, FFJJ 11º y 12º, respectivamente) y 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)].

(c) En tercer lugar, no cabe admitir, en contra de lo señalado por la Administración en el acuerdo de imposición de la sanción, que pueda justificarse exclusivamente la existencia de culpabilidad en circunstancias tales como la disposición por la entidad que se considera responsable de un elenco de profesionales jurídicos, pues hemos rechazado que pueda presumirse una conducta sancionable por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo (aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida). En cada supuesto, y hecha abstracción de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable [sentencias de 29 de junio de 2002 (casación 4138/97, FJ 2º) y 26 de septiembre de 2008 (casación 11/04, FJ 4º)].

d) Finalmente, frente a la alegación de que no es causa excluyente de la responsabilidad la inexistencia de ocultación y la exactitud de la contabilidad, no resulta ocioso recordar que la veracidad y la integridad de los datos suministrados por el sujeto pasivo ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala para excluir la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria para poder imponer sanciones tributarias [sentencia de 2 de noviembre de 2002 (casación 9712/97, FJ 4º), 18 de abril de 2007 (casación 3267/02, FJ 8º), 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º), 27 de noviembre de 2008 (casación 5734/05, FJ 7º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 13º) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/03, FJ 8º)].

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

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

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

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

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

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

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

Este análisis integrado y conjunto pone de manifiesto que, lejos de actuar con el automatismo que nuestra jurisprudencia repudia, la Inspección ha ponderado los distintos elementos reunidos en el comportamiento del XXX, S.A., causante de YYY, para concluir que en su conducta estaba presente, al menos, la simple negligencia que el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 exigía para sancionar las infracciones tributarias, sin que concurriera ninguna de las tesis que, conforme dispuso el propio legislador (artículo 77.4), eran susceptibles de excluir la responsabilidad. Y lo hizo dejando suficiente constancia en el acuerdo sancionador de las razones que cimientan su conclusión.

En esta coyuntura, mal puede sostenerse, como se defiende en los dos motivos de casación, que la Administración tributaria no haya justificado la culpabilidad del XXX, S.A., y, por ende, motivado en la medida en que resultaba exigible la imposición de la sanción. Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

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

Alega el obligado tributario la inexistencia de ocultación como una causa exculpatoria de la responsabilidad tributaria. A estos efectos, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2012 (recurso casación núm. 261/2009) establece que:

<<La falta de ocultación de un hecho es, claramente, un elemento que gradúa la culpabilidad en incluso puede, en ciertas circunstancias, cuando los hechos generadores de la infracción son discutibles, excluir esta. Ahora bien, elevar la falta de ocultación de los datos tributarios a un elemento "per se" exculpatorio, como en el motivo se afirma, carece de sustrato legal.

Parece evidente que la mera anotación contable de determinadas partidas sin justificar la naturaleza de esa anotación, sobre todo cuando es improcedente, no puede servir de elemento eliminatorio exculpador de la sanción, ...>>

Tal y como señala el Tribunal Supremo, la ocultación no es más que un criterio de graduación de la culpa para determinar si nos encontramos ante infracciones leves, graves o muy graves, pero no es un requisito indispensable para la existencia de culpa porque, tal y como hemos expuesto, la simple negligencia, la inobservancia de la norma, ya constituye infracción tributaria, sin que sea necesario un ánimo defraudatorio.

Además, este Tribunal Central se ha pronunciado sobre la procedencia de sancionar gastos no deducibles en su Resolución de 2 de julio de 2015 (RG 3610/12), al indicar que:

<<Así, en lo que se refiere a la falta de justificación de determinados gastos hacemos nuestras las palabras del Tribunal Supremo que, en sentencia de 1 de julio de 2010 recaída en el recurso de casación 2973/2005, disponía: <<E) Lo anterior, lleva a la conclusión de que la resolución administrativa sancionadora contiene una motivación insuficiente de la culpabilidad, salvo en lo que se refiere a las cantidades deducidas en el ejercicio para las cuales no se dispone de soporte documental. Parece evidente que la constatación y expresión de la resolución sancionadora de la falta de soporte documental de las cantidades deducidas, en definitiva, de la prueba de la existencia no de la mera deducibilidad del gasto es suficiente motivación de la concurrencia de al menos la simple negligencia o culpa leve que se requiere para sancionar. En este punto, además, no cabe acoger la afirmación de la actora en el sentido de que no ocultó datos a la Administración y que su contabilidad recogía la realidad de las

operaciones efectuadas; y es que, aparte de que la aplicación de gastos cuya realidad no se demuestra documentalmente constituye una suerte de ocultación>>.

En cuanto a la existencia de vinculación, de los hechos descritos se pone de manifiesto una actuación consciente y premeditada que es sin duda suficiente para acreditar la existencia de una conducta culposa.>>

También hay que traer a colación, la Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de noviembre de 2010 (RG 2485/10), que establece que la deducción impropia de gastos mediante la utilización de facturas falsas es siempre sancionable:

<<Aplicando lo expuesto al caso aquí examinado, este Tribunal aprecia debidamente motivada la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad en el acuerdo sancionador (pags. 20,21 y 22), en el que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho de las regularizaciones sancionadas se recoge que el contribuyente presentó unas declaraciones inexactas deduciendo gastos por los importes detallados que no eran deducibles, al no haber sido debidamente justificada su realidad, e igualmente dedujo de forma incorrecta gastos que en ningún caso tenían el carácter de deducibles, de acuerdo con lo establecido en la normativa del impuesto (arts. 14Y 19), así como las normas contables establecidas en el PGC, al tratarse las adquisiciones de las que derivaban dichas cuotas, de bienes no relacionados con la actividad o en los que no se acreditaba su afectación a la misma. Que ello lo hizo a pesar de realizar una actividad empresarial y haber realizado operaciones sujetas al impuesto durante los periodos de comprobación, declarando gastos de IVA deducible, partidas que de acuerdo con todos los indicios y pruebas recabadas en la comprobación eran consideradas como facturas falsas, y otras que no tenían la consideración de deducible por tratarse de adquisiciones no afectas al desarrollo de la actividad. Que con ello consiguió dejar de ingresar cuotas que hubiera debido de ingresar, así como acreditar créditos a su favor para compensar en el futuro. Que el incumplimiento de estos preceptos debía considerarse como una conducta culpable o al menos negligente, y no podía justificarse por una interpretación errónea de la normativa que pudiera considerarse razonable, ya que los preceptos contenidos en el PGC y en los artículos del TRLIS de aplicación al caso (artículos correspondientes a la determinación del beneficio del ejercicio y de la base imponible) resultaban claros y no revestían especial complejidad, no existiendo laguna legal o imprecisión de las normas al respecto.

Y asimismo, estima este Tribunal que, y confirmando el acuerdo sancionador, no nos encontramos en un caso de una interpretación razonable de una norma.>>

En el caso que nos ocupa, se estima que la actuación del obligado tributario fue reprochable, por cuanto intentó minorar la tributación mediante la deducción de gastos que no eran deducibles, y la aplicación de un beneficio fiscal sin cumplir los requisitos exigidos para su disfrute. Cabe apreciar, al menos, negligencia en su actuación, puesto que, a sabiendas de que las inversiones realizadas no cumplían los requisitos de materialización exigidos para la RIC 2007 (no se sancionó la materialización de la RIC 2006: "Existen otros ajustes, tanto por materialización de RIC en 2006 -donde aun no existían los requisitos cualificados en caso de arrendamiento de inmuebles-, como por gastos consistentes en los intereses de un acta de conformidad de ejercicios anteriores registrados en 2011, que no tienen carácter sancionable"), al no encontrarse dentro de los supuestos del artículo 27.8 párrafo 4ª de la Ley 19/1994 (además, de no ser activos afectos a una actividad económica de arrendamiento de inmuebles), y que los gastos derivados de las facturas recibidas de **SV** no cumplían los requisitos exigidos para su deducibilidad, los incluyó en la autoliquidación de los ejercicios 2010 y 2011. Destacando, además, que intentó deducirse gastos inexistentes mediante facturas falsas o falseadas emitidas por **SY SL**.

El obligado tributario, en su condición de empresario, se sitúa en una posición en la que debe conocer la normativa básica del Impuesto y la normativa tributaria, y saber cuales son los requisitos exigidos para deducción de los gastos y la aplicación de incentivos fiscales. Más aún, es de sentido común que, antes de proceder a la aplicación de cualquier beneficio fiscal, analice si se encuentra ante circunstancias que le permitan su aplicación, entre las que está tener la certeza de que reúne las condiciones necesarias para su disfrute. La inobservancia de este deber como empresario solo puede calificarse, como mínimo, de negligente.

Por lo tanto, queda acreditado que se han cumplido tanto el elemento objetivo como el elemento subjetivo necesarios para imponer las sanciones indicadas.

A juicio de este Tribunal, no cabe ampararse en una interpretación razonable de la norma, puesto que la normativa aplicable a las conductas sancionadas no entraña ningún tipo de confusión, y los criterios expresados son conocidos y han sido manifestados en diversas ocasiones por este Tribunal y por la jurisprudencia.

En cuanto a la calificación de las infracciones, la acreditación impropia de bases impositivas negativas a compensar en ejercicios futuros se califica por el artículo 195.1 de la LGT como grave.

En lo que respecta a la calificación de la infracción por dejar de ingresar, queda regulada en el apartado 2 y siguientes del artículo 191 de la LGT. El artículo 191.2 de la LGT señala que:

<<2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.
- c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.>>

Por tanto, la existencia de ocultación y una base de sanción superior a 3.000,00 euros determinará que la sanción sea calificada como grave o muy grave, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del artículo 191 de la LGT.

Para determinar si concurre ocultación en el caso que nos ocupa, debemos remitirnos a lo dispuesto en el artículo 184.2 de la LGT, que define la ocultación del siguiente modo:

*<< 2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u **operaciones inexistentes o con importes falsos**, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.>>*

Disponiendo el artículo 4.1 del Reglamento general del régimen sancionador tributario aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre:

<<1. Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor.>>

Este Tribunal Económico-Administrativo Central analiza los requisitos necesario para apreciar que concurre ocultación, entre otras, en su Resolución de 27 de septiembre de 2007 (RG 4289/05):

<<Por lo que se refiere a la apreciación de ocultación, ya sea como circunstancia agravante (Ley 230/1963) o como criterio de calificación (Ley 58/2003), ésta requiere la concurrencia de tres factores, según jurisprudencia reiterada de la Audiencia Nacional y de este Tribunal: a) La ocultación por parte del sujeto pasivo de datos a la Administración necesarios para la determinación de la deuda tributaria, es decir, la sustracción al conocimiento de la Administración Tributaria de todos o parte de los elementos constitutivos del hecho imponible, o el mismo hecho imponible; b) Que dicha ocultación se realice mediante la falta de presentación o la presentación de declaraciones inexactas. De ello, se desprende que la falta de presentación o la presentación con inexactitudes de la declaración, por sí sola, no puede ser considerada ocultación; y c) Que la consecuencia de la ocultación mediante la falta de presentación de la declaración o su presentación con inexactitudes es la derivación de una disminución de la deuda tributaria, es decir, que la conducta de la ocultación produzca un perjuicio a la Administración Tributaria al no percibir el importe exacto de la deuda tributaria, en consonancia con la realidad de la situación tributaria del sujeto pasivo.

Expuesto lo anterior, procede concluir que, con el fin de impedir que la imposición de las sanciones se realice con criterios automáticos, el principio de culpabilidad ha de aplicarse también sobre la circunstancia de la ocultación, ya opere ésta, tal y como hemos visto, como criterio de graduación de la sanción o de calificación de la infracción.>>

A juicio de este Tribunal, en el caso que nos ocupa, concurren los requisitos de la presentación de declaración inexacta, de disminución de la deuda tributaria y de sustracción de datos al conocimiento de la Administración Tributaria, de manera que este Tribunal considera ajustada a derecho la apreciación de existencia de ocultación en la conducta de la entidad.

Además, en el caso concreto de los gastos no justificados, la Resolución de este Tribunal Central de 5 de julio de 2016 (RG 3122/12) establece:

<<OCTAVO.- Entiende este Tribunal que la apreciación que realiza la Inspección de la existencia de ocultación, en los términos antes expuestos es correcta, en tanto que respecto de los gastos no justificados documentalmente ante la Inspección no queda acreditada su existencia.

En cuanto a la parte proporcional de la deuda tributaria dejada de ingresar derivada de la deducción del gasto por arrendamiento de la mencionada finca, no es óbice, para apreciar la existencia de ocultación en el gasto antes mencionado el que dicha operación se haya reflejado en el Libro de gastos de la actividad económica, ya que, como se expone en el antecedente de hecho anterior, la ocultación se describe en el artículo 184.2 de la LGT en atención a los datos incorporados, o no, en las declaraciones tributarias, mientras que las anomalías contables se tratan en el apartado 3 del mismo artículo. Así, queda acreditado, según se pone de relieve en el Fundamento de Derecho Quinto, que la operación de arrendamiento realizada por el recurrente, no tiene otra causa que la del ahorro fiscal, encubriendo la obtención de la verdadera renta gravable del contribuyente, concretamente, de rendimientos netos de la actividad profesional que debieron haber tributado, y que, si no hubiese actuado la Inspección, se habrían quedado sin tributar.>>

Por tanto, que se trate de gastos no justificados aunque contabilizados, no implica que no haya existido ocultación, más aún, cuando en el caso que nos ocupa, parte de los gastos son inexistentes.

Determinada la existencia de ocultación debemos proceder a analizar la calificación de la infracción.

El artículo 191 apartados 3 y 4 regula la calificación de la infracción por dejar de ingresar como grave o muy grave, según concurren las siguientes circunstancias:

<<3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.>>

Lo que hay que determinar es si, existiendo ocultación, nos encontramos ante la existencia de medios fraudulentos como afirma la Inspección, puesto que de acuerdo con el criterio reiterado de este Tribunal (entre otros, RG 1348/05, RG 3488/04) y SAN 28-09-2000 y SAN 13-11-2003, en caso de apreciar ocultación cuando se han deducido gastos mediante facturas falsas, solo se aplica como agravante la existencia de medios fraudulentos.

El artículo 184 de la LGT regula los medios fraudulentos en su apartado 3, según el cual:

<<3. A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:

a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales:

1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

2.º La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.>>

Señalando el artículo 4.3 del Reglamento de régimen sancionado tributario:

<<3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que son facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados aquellos que reflejen operaciones inexistentes o magnitudes dinerarias o de otra naturaleza distintas de las reales y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción.>>

Tal y como indica la Inspección en el Acuerdo sancionador, la incidencia de los gastos inexistentes que se han intentado justificar mediante facturas falsas o falseadas es superior en todos los ejercicios al 10% de la base de la sanción, por lo que existen medios fraudulentos y la infracción debe ser calificada como muy grave de acuerdo con el artículo 191.4 de la LGT.

En cuanto a la falta de motivación del acuerdo sancionador alegada por el obligado tributario, cabe destacar lo dispuesto al respecto por este Tribunal en la Resolución de 3 de noviembre de 2016 (RG 4602/16), confirmada por SAN de 08-07-2019 (rec. nº. 32/2017), al señalar en su Fundamento Cuarto que:

<<CUARTA.- La segunda alegación del contribuyente se refiere a una pretendida insuficiencia de motivación de los Acuerdos sancionadores:

Pues bien, como tiene reiteradamente dicho este Tribunal, por motivación debe entenderse aquélla que permite conocer las razones que conducen a la decisión adoptada y que, en definitiva, justifican la actuación administrativa. Se trata de un requisito o elemento del acto administrativo reflejado en el artículo 54.1 de la Ley 30/1992 que, de acuerdo con reiteradas Sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04-06-1991), cumple diferentes funciones; ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración; pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda; además y, en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración -artículo 106-1 de la Constitución-, que, sobre su base, podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios; en este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante: el deslinde de ambos supuestos se ha de haber indagado si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.

Y acerca de la indefensión tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión "(...) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión <<consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción>> (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (...). Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de

acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...)"

Pues bien, en cuanto a la motivación del Acuerdo sancionador este Tribunal no comparte el argumento del reclamante de que el mismo no se haya debidamente motivado ya que especifica la conducta sancionada (dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente establecidos la totalidad o parte de la deuda tributaria), con indicación de los hechos que fueron su causa (la causa de regularización ampliamente descrita en el Acuerdo que nos ocupa), la norma que tipifica tal conducta como infracción tributaria (art. 191.1 de la Ley 230/1963), alusión expresa e individualizada de la apreciación de la concurrencia de culpabilidad que, como mínimo a título de simple negligencia, requiere el artículo 77.1 de la Ley 230/1963 como para poder sancionar tal conducta típica y el porqué de dicha apreciación, así así como alusión expresa a la no apreciación de la concurrencia de ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad establecidas en el artículo 77.4 de la Ley 230/1963 la LGT. Así pues, a juicio de este Tribunal, los Acuerdos sancionadores están suficientemente motivados al contener la exteriorización de los fundamentos por cuya virtud la Administración aprecia la concurrencia de la conducta tipificada por la norma como de infracción tributaria y la sancionabilidad de la misma, no generando indefensión en el contribuyente.

Y, específicamente en lo que se refiere a los motivos por los que la Inspección entiende que la conducta del contribuyente debe calificarse como de culpable, es claro que, en contra de lo alegado, los Acuerdos sancionadores no se limitan a expresiones estereotipadas sino que realizan una exposición extensa e individualizada - y a juicio de este Tribunal suficiente - de los mismos, y así podemos leer al respecto en los referidos Acuerdos...>>

En el caso que nos ocupa, el Acuerdo sancionador especifica el tipo infractor cometido y la norma que lo regula, los hechos que han causado la comisión de la infracción, la apreciación concreta de las circunstancias determinantes de responsabilidad al caso concreto, determinando la concurrencia de negligencia y las causas determinantes de dicha apreciación, así como que no concurre ninguna causa de exclusión de responsabilidad. Es decir, se incluyen los elementos necesarios para comprender que infracción se ha cometido y porqué concurre, al menos, negligencia. A juicio de este Tribunal, se dan los elementos necesario para entender que el acuerdo sancionador esté motivado y no se ha generado indefensión al reclamante, al pronunciarse la Inspección en los siguientes términos:

<<Tercero.- Cuestión planteada. Responsabilidad tributaria por culpabilidad del sujeto infractor en las conductas descubiertas.

En el expediente de comprobación del que deriva el sancionador aquí enjuiciado, se detectaron varias conductas por parte del obligado tributario que condujeron a la regularización de su situación tributaria: deducción de gastos por servicios inexistentes o en operaciones simuladas de incremento artificial del precio de arrendamiento de inmuebles, por una parte, y por otra, incumplimientos de los requisitos de materialización de inversiones afectas a RIC.

Existen otros incumplimientos, en forma de gastos -y muy elevados en el caso de los registrados como cánones-, aunque tanto estos cánones, presentes tanto en 2010 como en 2011, como los intereses de demora correspondientes a un acta de conformidad registrados en 2011, se han considerado como revestidos de una interpretación razonable que exime de responsabilidad por infracción tributaria.

Particularmente debemos incidir en los gastos registrados como cánones. La actuación inspectora reunió toda una serie de elementos probatorios que apuntan a que estos gastos no se corresponden con cánones realmente, y el obligado tributario no aportó información esencial acerca de la titularidad última tanto del capital de **XZ** como de la entidad perceptora de estos pagos, **MPN BV**, apuntando las sospechas de que, en puridad, se trataba de retribuciones del capital, no deducibles.

En el impuesto sobre sociedades, es evidente que existe una normativa, desarrollada por una amplia doctrina de los tribunales, que aplicada al caso impide la deducción de este gasto por no corresponderse realmente al concepto de gasto. Sin embargo, los pagos figuran contabilizados como cánones y, como tal, ha sido incluido en el valor en aduana de ciertas adquisiciones de mercaderías del sujeto infractor, sobre el que se ha determinado la deuda aduanera, determinación que, como se señala en la propuesta del instructor, no está sometida a limitación ni modulación de la forma que sí lo está en el impuesto sobre sociedades. Todo ello pudo hacer pensar al infractor que la norma daba cobertura a dicho gasto como tal, concurriendo una interpretación razonable que elimina la exigencia de responsabilidad en este gasto en concreto.

No concurre, por el contrario, interpretación razonable alguna en otros dos gastos contabilizados por el sujeto infractor: los facturados por la entidad vinculada **SV SL**, por supuestos servicios de asesoramiento fiscal y contable, y los facturados por el arrendamiento de ciertas instalaciones inmuebles por parte de, nuevamente, otra entidad vinculada, en este caso **SY SL**.

En ambos casos, la sociedad infractora se apoya en la vinculación con las entidades citadas para realizar las irregularidades detectadas. Y es que, en el caso de **SV SL**, la situación es realmente inadmisibles y reprochable a todas luces, por cuanto tal entidad no dispone siquiera de los medios para prestar los supuestos servicios

facturados y cuando el propio representante del obligado tributario, destinatario de las facturas emitidas, ha aportado al expediente un organigrama de funciones que detalla con toda claridad que **SV SL** no presta otros servicios que no sean relativos al desarrollo informático y servicios IT, y que es **Bts y ASOCIADOS** la que presta el servicio de asesoría fiscal.

El motivo de que dos entidades vinculadas se giren facturaciones falsas reside en el traslado de beneficios a una entidad como **SV SL**, que había sido incluida en la ZEC y disfrutaba de un tipo impositivo muy reducido.

Evidentemente, en esta conducta concurre el elemento subjetivo de culpa en grado de dolo, dada la voluntaria escenificación conscientemente dirigida a la reducción de la factura fiscal del grupo empresarial del que forman parte ambas entidades.

La misma motivación se encuentra en el caso del arrendamiento de inmuebles a la entidad vinculada **SY SL**, puesto que, en este caso, los inmuebles arrendados son titularidad de otra empresa del grupo, **X INVERSIONES SL**, y en lugar de arrendarse directamente al obligado tributario, se introduce a una entidad de baja tributación como **SY SL**, que al mismo tiempo que arrendataria, se convierte en arrendadora a la destinataria final, que es la entidad infractora. La circunstancia reveladora de la presencia de una simulación, por lo inexplicable a nivel económico de la operación, es que el arrendamiento se encarece en más de 2,5 veces su precio por la intermediación de **SY SL**, y eso que todas las empresas involucradas están vinculadas.

La concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad en grado de dolo no requiere tampoco un gran ejercicio teórico, pues la operación descrita requiere de una planificación consciente y voluntaria siempre con la finalidad de la elusión fiscal global en el grupo empresarial al que pertenece el sujeto infractor.

Si estas dos conductas descritas ya representan por sí solas una elusión fiscal, en términos de base imponible, de un importe algo superior a 1 millón de euros, aún mayor es el importe en base correspondiente a incumplimientos de un incentivo fiscal como lo es la dotación a RIC, y que, en primer lugar, exige que las inversiones se afecten a una actividad económica y, en segundo lugar, tratándose de inmuebles destinados al arrendamiento, que estos cumplan una serie de requisitos especificados claramente en la norma a partir de ejercicios iniciados el 1 de enero de 2007, siendo precisamente la dotación de este ejercicio la que se considera materializada incorrectamente en 2011.

Durante las actuaciones pudo probarse que el obligado tributario no desarrollaba una actividad empresarial de arrendamiento, al no dedicar una estructura y organización de medios a tal actividad, puesto que los inmuebles adquiridos en los años 2009 (**PROMOCIÓN 1**) y 2010 (**PROMOCIÓN 2**) son realmente explotados por **DF ARRENDAMIENTOS**, que los arrienda a los arrendatarios finales (y lo mismo ocurre con una vivienda de **PROMOCIÓN 1**, donde el arrendador es el Gobierno de Canarias).

La norma no contenía antes de 2007 una limitación expresa al ejercicio de una actividad empresarial, aunque la actividad revisora tanto económico-administrativa como jurisdiccional construyó una sólida doctrina exigiendo que los beneficios con cargo a los cuales era posible dotar RIC debían provenir de una actividad económica y que los activos en que consistiera la materialización pertinente debían encontrarse afectos también a una actividad económica, lo que precisamente en el caso de inmuebles destinados al arrendamiento exigió de ciertos elementos de prueba y como base fundamental, el verdadero desarrollo de la actividad y no su cesión a otras entidades para que fueran éstas las que la ejerciesen. Pero la falta de referencia expresa de la norma a estos casos implicaba que su incumplimiento pudiera considerarse amparado por una interpretación razonable de aquella, por lo que, en el presente caso, la inválida materialización en el ejercicio 2010 de la dotación a RIC efectuada en 2006 no se puede considerar sancionable.

Sin embargo, como hemos señalado, a partir de una nueva redacción de la norma dada por RD Ley 12/2006, vigente para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2007, ya se exigió de forma expresa la existencia de una actividad empresarial y que se cumpliesen una serie de requisitos en el caso de inmuebles destinados al arrendamiento.

La entidad infractora no cumple en ningún momento la condición de tratarse de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación, o dedicarse al arrendamiento de viviendas protegidas, de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de tarifas del IAE, o que precisen de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, por encontrarse en zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive.

Estas nuevas limitaciones se encuentran expresamente recogidas por la norma y son omitidas por el sujeto infractor, sin que quepa aducir ninguna complejidad en la misma y menos cuando debemos situar al obligado tributario en su contexto, es decir, perteneciente a un potente grupo empresarial dotado de un asesoramiento fiscal a través de una conocida empresa especializada como **Bts Y ASOCIADOS**.

En este sentido, podemos destacar la STSJ de Castilla-La Mancha de 9 de septiembre de 2000, que afirma lo siguiente: "la complejidad en la interpretación ha de ir referida, especialmente, a las personas físicas, a los particulares que por su desconocimiento de la materia tributaria y la posible falta de costumbre en la tramitación de asuntos con trascendencia jurídico-tributaria, pueden verse superados por la complicación de preceptos similares al que hoy nos ocupa,. Pero ese nivel menor de exigencia no puede predicarse de igual manera, como pretende la autora, respecto de personas jurídicas como la sociedad hoy recurrente, por la naturaleza de las funciones que

realizan, la reiteración de operaciones relacionadas con la administración tributaria y con materias referidas a los tributos en general, deben estar -y de hecho lo están- lo suficientemente acostumbradas como para no desconocer la gestión de esta cuestión".

Por otra parte, la STSJ del Principado de Asturias de 14 de junio de 2006 señala que "ha de tenerse en cuenta que las trasgresiones normativas que dieron lugar a la liquidación practicada por la Inspección no parten de un ciudadano común, sino de una sociedad que realiza operaciones económico-financieras de cuya complejidad deriva, racionalmente, un conocimiento de la normativa tributaria que convierte su actuación, cuanto menos, en notoriamente negligente, de manera que la Sala considera pertinente la sanción impuesta (art. 79.a LGT) sin que los preceptos infringidos (artículos 10, 14 y 19 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y normativa contable correspondiente) ofrezcan cabal y razonablemente una significativa dificultad hermenéutica, en el contexto societario analizado".

A su vez, el TEAC ha señalado que la negligencia como elemento subjetivo de la infracción se debe poner en relación con los medios de que el infractor debe disponer, y que una empresa importante debe contar con una asesoría fiscal eficiente a la que acudir y con un departamento administrativo capaz de responder a las exigencias de las normas fiscales. Así, la resolución del TEAC de 18 de julio de 2001 señala que "la negligencia, como elemento subjetivo de la infracción, ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, es decir, con los medios personales y materiales, en sus aspectos cuantitativos y cualitativos, de que dispone o debiera disponer". En el mismo sentido, las resoluciones TEAC de 10 de febrero de 2000 (R.G. 5012/1999, 5013/1999 y 5014/1999, acumulados), TEAC de 17 enero de 2001 (R.G. 5767/1998 y 5768/1998) y TEAC de 20 de junio de 2001 (R.G. 5050/2000).

Por lo tanto, aunque no deba presuponerse una intencionalidad defraudatoria en el caso de las inversiones no aptas destinadas a materializar la RIC, la conducta descrita es producto de una desidia por la correcta utilización y aplicación de las normas -y debemos reiterar que no nos encontramos ante un contribuyente indefenso, confuso o desasistido, sino un grupo empresarial de gran dimensión y que cuenta con asesoramiento especializado de prestigio. En este sentido, debe traerse a colación la Circular de la Dirección General de Inspección de 29 de febrero de 1988, a la que aluden reiteradamente las Sentencias del Tribunal Supremo (STS), donde se afirma que «la negligencia no exige 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 en la misma». Así, la imputación del elemento subjetivo de culpa en el caso de la incorrecta materialización de RIC habrá de realizarse en grado de negligencia, dada la falta absoluta de diligencia tanto propia del infractor como a través de la asesoría fiscal que presta sus servicios a aquél.

Completando lo anterior, no puede olvidarse tampoco que el grueso del presente expediente sancionador deriva de la aplicación de un beneficio fiscal que supone una excepción al principio de igualdad tributaria consagrado en el artículo 31 de la Constitución Española, y que sólo en la medida en que se cumplan todos y cada uno de los requisitos exigidos para su aplicación debería ser objeto de aplicación. Es por ello que con relación a la aplicación de beneficios fiscales debería exigirse a los obligados tributarios que disfruten de ellos un especial y mayor cuidado, si cabe, respeto de los requisitos y obligaciones a que aquel beneficio se halla condicionado, pues de lo contrario se estaría perjudicando a la generalidad de contribuyentes, al contribuirse por el correspondiente obligado tributario en una cuantía menor de la que le hubiese sido exigible para el sostenimiento de las cargas públicas. Puede citarse en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 05.05.2011, rec. 4938/2009, acerca de la interpretación restrictiva de los beneficios fiscales, que debe oponerse a un obligado tributario que es un grupo de sociedades bien asesorado y, a pesar de ello, realiza las interpretaciones más laxas y amplias que representan un quebranto para todos los demás contribuyentes a la Hacienda Pública.

En consecuencia, en virtud de todo lo expuesto esta Jefatura considera acreditada la concurrencia del elemento subjetivo de culpa -en diverso grado según cada particular conducta - exigible para la imposición de la sanción correspondiente, considerando ajustada a derecho la propuesta del instructor, por lo que se procederá a la imposición de la sanción correspondiente no sin precisar que para su cuantificación deberán tenerse en cuenta ciertas pequeñas correcciones de errores aritméticos que afectan a dicha cuantificación.>>

Alega el interesado que su conducta no puede ser constitutiva de infracción, en relación a los gastos por facturas recibidas de **SV** e **SY SL**, pues la misma AEAT, en comprobaciones de ejercicios anteriores, no la consideró sancionable.

Tal y como ha señalado el interesado en sus alegaciones, para la imposición de sanciones no es suficiente con la concurrencia de una responsabilidad objetiva, sino que es necesario apreciar la culpabilidad de sujeto en su forma de actuar, ya sea en grado de culpa, dolo o negligencia. Este Tribunal desconoce cuales fueron las circunstancias concurrentes en las comprobaciones realizadas por la Administración relativas a ejercicios anteriores, por lo que no puede entrar a valorar si el hecho de que no se hayan considerado sancionables se debe a que los hechos no eran los mismos, las pruebas aportadas eran irrefutables, o no pudo apreciarse la concurrencia de culpabilidad en la conducta del obligado. Por tanto, este Tribunal debe ceñirse a valorar los hechos acontecidos en los ejercicios que aquí nos ocupan y en el procedimiento desarrollado para su comprobación.

Por tanto, este Tribunal acuerda desestimar las alegaciones formuladas por el interesado y confirmar la Resolución del TEAR de Canarias en lo que a esta cuestión se refiere.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

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