

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084444

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de diciembre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 4754/2021

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. En el caso que nos ocupa el Tribunal debe pronunciarse sobre la procedencia, o no, de la aplicación, por la interesada, y a efectos del IS de los ejercicios objeto de regularización, de la bonificación prevista en el régimen especial de arrendamiento de viviendas, previsto y regulado en la normativa reguladora del IS, esencialmente en el Capítulo III del Título VII del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) -arts. 53 y 54-. En concreto, lo que se discute es el cumplimiento, o no, por parte de la entidad del requisito contemplado en la letra e) del art. 53.2 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).

La interesada, en su primera alegación, entiende que sí cumplía, tanto en el año 2011 como en el 2012, la condición citada para poder aplicar la bonificación por arrendamiento de viviendas, ya que, alega, las rentas que percibe por ingresos financieros no provienen del ejercicio de una actividad económica y, por tanto, a estos efectos, debe considerarse que únicamente realiza una actividad económica, que, además, es, por tanto, su actividad económica principal, sin que existan otras actividades económicas complementarias a efectos del cálculo del porcentaje del 55% que señala dicha letra de dicho precepto del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS); en síntesis, entiende que los ingresos financieros provienen del ejercicio de actividades no económicas.

La Inspección, por el contrario, consideró que, a efectos del cálculo del 55% estipulado en el art. 53.2.e) del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), deben computarse todas las rentas, incluidas las financieras; y, además, que las rentas aptas que deben superar ese umbral deben ser rentas netas y no únicamente las rentas positivas. Además, considera que las rentas negativas deben restarse en su integridad de las rentas positivas provenientes de viviendas aptas y no a prorrata.

Respecto de la cuestión relativa a la inclusión de los ingresos financieros, incluidos entre ellos los dividendos en los que concurren los requisitos para la deducción por doble imposición plena, a efectos de calcular cuál es la renta del período impositivo con el objeto de verificar el cumplimiento de la condición establecida en el art. 53.2.e) del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS)- que implica que, para poder aplicar el régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, entre otras circunstancias, si se trata de una entidad que ejerce una actividad o actividades complementarias a la de arrendamiento, al menos el 55% de las rentas del período impositivo, excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento, procedan directamente del propio arrendamiento -es decir, tengan derecho a la aplicación de la bonificación- cabe señalar que la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), establece que para el cómputo del porcentaje del 55% deben tenerse en cuenta todos los ingresos que integren la base imponible del período impositivo, conclusión que comparte el TEAC.

En segundo lugar, respecto de las rentas a tener en cuenta para el cómputo de las aquellas derivadas del arrendamiento de viviendas, para el cálculo de la renta total procedente de la actividad de arrendamiento de viviendas con derecho a la aplicación de la bonificación, se ha de minorar el rendimiento positivo obtenido derivado de dicha actividad en el rendimiento negativo, que pudiera resultar del arrendamiento de alguna de las viviendas arrendadas.

En el hipotético caso de que la recurrente hubiese cumplido los requisitos para la aplicación del régimen especial de arrendamiento de viviendas, a efectos del cálculo de la bonificación, no cabe admitir lo alegado por la interesada, ya que se considera procedente por el TEAC incluir en la base de la bonificación las rentas negativas procedentes de viviendas que cumplen los requisitos para su bonificación, no sólo las rentas positivas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 53 y 54.

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

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 20 de diciembre de 2021

RECURSO: 00-04754-2021
CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.
NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA
RECURRENTE: **XZ SA** - NIF ...
REPRESENTANTE: ... - 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 contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo de Madrid (en adelante TEAR de Madrid) de 26 de noviembre de 2020 de varias reclamaciones económico-administrativas, con referencia RG 28/05711/2017, 28/05738/2017, 28/05742/2017, 28/08270/2017, 28/08484/2017, 28/08502/2017, 28/27402/2017, 28/27403/2017, 28/27404/2017, 28/27405/2017, 28/27406/2017, 28/27407/2017, acumuladas para su resolución conjunta, contra los siguientes acuerdos de liquidación y resolución del procedimiento sancionador dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT con sede en Madrid, contra **XZ SA**, con NIF ...:

Acuerdo de liquidación (con clave de liquidación ...) derivado del Acta nº A02-...4 relativo al Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), ejercicios 2011 y 2012 por el que se efectúa regularización de operaciones vinculadas consistentes en la venta de un inmueble a **TW SA**, en el ejercicio 2011.

Acuerdo de imposición de sanción (con clave de liquidación ...) relativo al IS ejercicios 2011 y 2012 derivado del anterior acta.

Acuerdo de liquidación (con clave de liquidación ...) derivado del Acta nº A02-... relativo al IS ejercicios 2011 y 2012, por el que se efectúa la regularización de operaciones vinculadas consistentes en el arrendamiento de plazas de garajes a **QR SA**, en el ejercicio 2011.

Acuerdo de imposición de sanción (con clave de liquidación ...) relativo al IS ejercicios 2011 y 2012 derivado del anterior acta.

Acuerdo de liquidación (con clave de liquidación ...) derivado del Acta nº A02-...3 relativo al IS ejercicios 2011 y 2012, por la que se efectúa la regularización completa.

Acuerdo de imposición de sanción (con clave de liquidación ...) relativo al IS ejercicios 2011 y 2012 derivado del anterior acta.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 21/01/2021 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 18/01/2021 contra contra la resolución del TEAR de Madrid de 26 de noviembre de 2020 identificada en el encabezamiento.

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente.

Segundo.

Con fecha 20/01/2016 se iniciaron, mediante notificación de la comunicación de inicio, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de la situación tributaria de **XZ SA** (en adelante la recurrente o interesada)., con NIF ..., en relación con su IS correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012 e IVA 1/2011 a 4/2012. Dichas actuaciones tuvieron alcance general.

La interesada estaba dada de alta en los Epígrafes nº 861.1 Alquiler de viviendas y nº 861.2 Alquiler de locales industriales.

Como resultado de las mismas, se extendieron, con fecha 27/10/2016, actas A02, en disconformidad, relativas al IS, y acta A01, en conformidad, relativa al IVA. La controversia se suscitó exclusivamente respecto de la regularización por IS, de la que resultaron, concretamente, tres actas A02, con números A02-...4 y A02-...3 (operaciones vinculadas) y A02- ...3 (regularización íntegra).

La regularización practicada consistió, en síntesis, en lo siguiente:

incrementar la Base Imponible declarada en el ejercicio 2011 en 2.876.956,06 euros, como consecuencia del resultado derivado de la venta, por la recurrente a **TW SA**, del inmueble con nº de finca ... inscrito en el Registro de la Propiedad de MUNICIPIO_1, por tener ambas entidades la condición de entidades vinculadas a efectos del IS y, por tanto, ser procedente la valoración de tal operación por su valor de mercado, habiéndose determinado, por

parte de los técnicos de la AEAT, que el valor de mercado del inmueble, en fecha de su transmisión, era de un valor distinto al declarado por la interesada.

Incrementar la Base Imponible declarada en en ejercicio 2011 en 127.191,21 euros, como consecuencia de la valoración a precios de mercado del arrendamiento de plazas de garaje concertado con **QR SA**, por tener, igualmente, ambas partes - la recurrente y la citada entidad - la condición de entidades vinculadas a efectos del IS, habiéndose determinado, por parte de los técnicos de la AEAT, un valor de mercado anual en virtud del valor que se obtendría del arrendamiento en dicho año en función de los m2 de superficie, resultando distinto al declarado por la interesada.

La eliminación, tanto en el ejercicio 2011 como en el ejercicio 2012, de la bonificación por arrendamiento de vivienda declarada por la interesada en dichos ejercicios (en sus autoliquidaciones), por considerar que no resulta procedente dicho beneficio fiscal en esos ejercicios, al desarrollar la interesada, en 2011 y 2012, actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas, representando aquéllas más del 45% de las rentas del periodo impositivo; es decir, entiende la Inspección que ha constatado que las rentas de esos ejercicios derivadas del arrendamiento de viviendas fueron inferiores al 55% del total de rentas obtenidas y, por tanto, que se incumplía el requisito previsto en la letra e) del artículo 53.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) para poder aplicar este régimen fiscal.

Con fecha 02/03/2017 se notificaron los correspondientes acuerdos de liquidación que confirmaron la regularización efectuada en las propuestas contenidas en las actas, de las que resultaron las siguientes deudas:

Acuerdo de liquidación	Deuda total
...	1.037.066,8 euros (ejercicio 2011)
...	43.865,93 euros (ejercicio 2011)
...	908.612,70 (350.887, 74 euros ejercicio 2011 y 557.724,96 euros ejercicio 2012)

Asociadas a las anteriores liquidaciones, y considerando la Inspección que por los hechos que habían dado lugar a las mismas la entidad podía ser responsable de la comisión de alguna infracción tributaria, se tramitaron expedientes sancionadores que finalización con la notificación, el 28/04/2017, de tres acuerdos de imposición de sanción en los que, efectivamente, se concluía que la entidad era responsable de la comisión de

- una infracción grave tipificada en el artículo 16.10 de la LGT en el periodo 2011 derivada de la regularización propuesta en el acta A02-...4;
- una infracción leve tipificada en el artículo 193 de la LGT en el periodo 2011 derivada de la regularización propuesta en el acta A02-...3 y
- de unas infracciones leves tipificadas en los artículos 191 y 195 de la LGT en el periodo 2011 y la infracción leve tipificada en el artículo 191 de la LGT en el periodo 2012, derivadas de la regularización de la propuesta en el acta A02-...3.

Tercero.

Frente a los acuerdos de liquidación e imposición de sanción anteriormente mencionados, la interesada interpuso, ante el TEAR de Madrid, los días 31/03/2017 y 04/05/2017, las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, tramitadas con los números RG 28/05711/2017, 28/05738/2017, 28/05742/2017, 28/08270/2017, 28/08484/2017, 28/08502/2017, 28/27402/2017, 28/27404/2017, 28/27405/2017, 28/27406/2017, 28/27407/2017, las cuales fueron acumuladas para su resolución conjunta.

Con fecha 26/11/2020 el TEAR resolvió dichas impugnaciones, estimándolas parcialmente y ordenando, en consecuencia, la anulación de los actos administrativos afectados. En concreto, estimó totalmente las reclamaciones tramitadas con 28/05738/2017, 28/27404/2017 y 28/08502/2017, 28/27403/2017, referidas a las liquidaciones del IS basadas en la valoración, a valor de mercado, de la operación vinculada realizada con **TW SA**, pues considera que la AEAT se encontraba vinculada por la comprobación de valores previamente practicada por la Comunidad Autónoma (por ello, concluye el órgano revisor, que se debía minorar la corrección valorativa efectuada en la diferencia entre el valor "real" o de "mercado" comprobado por la Agencia Tributaria de Cataluña y el asignado por la AEAT al objeto de practicar estas regularizaciones).

Igualmente, se estimaron parcialmente las reclamaciones tramitadas con RG 28/05711/2017, 28/27406/2017 y 28/08484/2017, 28/27407/2017, referidas a las liquidaciones del IS relativas a la valoración de la operación de arrendamiento de plazas de garaje a **QR SA** por la recurrente, por considerar el TEAR de Madrid que el método de valoración empleado por la Inspección era inadecuado.

Finalmente, el TEAR **desestimó íntegramente las reclamaciones tramitadas con RG 28/05742/2017, 28/27402/2017, interpuestas contra el acuerdo de liquidación del IS de cada ejercicio comprobado por el que se eliminaba la bonificación por arrendamiento de viviendas, que queda confirmado, y, correlativamente, contra el acuerdo de imposición de sanción derivado del anterior, que también se confirma.**

El TEAR concluyó en los Fundamentos de Derecho NOVENO, DÉCIMO, DÉCIMO PRIMERO y DÉCIMO SEGUNDO que:

"ni en 2011 ni en 2012, la actividad de arrendamiento de viviendas podía calificarse como actividad económica principal, al no alcanzar las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas con derecho a la bonificación, al menos, el 55% de las rentas del periodo impositivo obtenidas por la entidad, lo que implicaba el incumplimiento del requisito previsto en el párrafo e) del artículo 53.2 del TRLIS, y determina la imposibilidad de aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas por parte de la reclamante en ambos ejercicios, de modo que resulta improcedente la bonificación aplicada por la misma en tales ejercicios, confirmándose la regularización practicada por la administración en este punto."

Respecto del acuerdo de imposición de sanción, el TEAR, en los Fundamentos de Derecho DÉCIMO OCTAVO y DÉCIMO NOVENO de su resolución, confirma íntegramente la sanción impuesta por la Inspección por considerar que, al margen del elemento objetivo, también concurría el elemento subjetivo (culpabilidad de la entidad al ejercer su conducta) y que éste se encontraba debidamente motivado.

Cuarto.

Notificada dicha resolución a la entidad con fecha 21/12/2020, el día 18/01/2021 se interpuso, contra la misma, el presente recurso de alzada ante este TEAC, respecto de las cuestiones desestimadas por el TEAR de Madrid (que, como se ha señalado, únicamente se refirieron a las reclamaciones tramitadas con RG 28/05742/2017 y 28/27402/2017) mediante escrito en que se vierten las siguientes alegaciones, sintéticamente expuestas:

En primer lugar, la recurrente considera cumplido el requisito previsto en la letra e) del artículo 53.2 del TRLIS para la aplicación del régimen especial de arrendamiento de viviendas y, por tanto, sostiene que la aplicación de la bonificación efectuada en sus autoliquidaciones del tributo en esos ejercicios fue correcta.

Además, considera que la base de la bonificación está debidamente calculada, pues sólo procede computar, en la misma, las rentas positivas brutas, sin incluir las rentas negativas.

Por último, declara que la sanción impuesta como consecuencia de la regularización practicada por ese motivo - por considerar improcedente el régimen especial de arrendamiento de viviendas - resultaría, asimismo, contraria a derecho pues, en todo caso, debía considerarse que, al declarar aplicando ese régimen, se había realizado una interpretación razonable de la norma que regula la aplicación de la bonificación y además, la concurrencia del elemento subjetivo no se ha motivado de forma suficiente por la Inspección en el acuerdo sancionador.

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:

La conformidad a Derecho de la resolución del TEAR de Madrid impugnada, analizando, en concreto, la procedencia de la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas en los términos que viene defendiendo la entidad recurrente.

Tercero.

En primer lugar, este TEAC debe destacar que las alegaciones formuladas en el recurso de alzada ordinario coinciden con las esgrimidas por el interesado en primera instancia ante el TEAR de Madrid.

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.

En este sentido, baste a título de ejemplo citar, entre otras muchas, la resolución de este Tribunal núm. 8264/08 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 tratara 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)>>.

No obstante lo anterior procederemos seguidamente a analizar las alegaciones formuladas por el recurrente ante este Tribunal Central.

Cuarto.

Teniendo en cuenta cuál es el objeto de este procedimiento, corresponde a este TEAC pronunciarse sobre la procedencia, o no, de la aplicación, por la recurrente, y a efectos del IS de los ejercicios objeto de regularización, de la bonificación prevista en el régimen especial de arrendamiento de viviendas, previsto y regulado en la normativa reguladora del IS, esencialmente en el Capítulo III del Título VII del TRLIS (artículos 53 y 54).

El artículo 53 del TRLIS (en su redacción vigente en los ejercicios comprobados) regula el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda y establece, en su apartado primero, que:

"1. Podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido. Dicha actividad será compatible con la realización de otras actividades complementarias, y con la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento a que se refiere la letra c) del apartado 2 siguiente.

A efectos de la aplicación de este régimen especial, únicamente se entenderá por arrendamiento de vivienda el definido en el artículo 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicha Ley para los contratos de arrendamiento de viviendas.

Se asimilarán a viviendas el mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje con el máximo de dos, y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador, excluidos los locales de negocio, siempre que unos y otros se arrienden conjuntamente con la vivienda."

La aplicación de este régimen especial requiere el cumplimiento de los requisitos contemplados en el apartado 2 del citado artículo:

"La aplicación del régimen fiscal especial regulado en este capítulo requerirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que el número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento por la entidad en cada período impositivo sea en todo momento igual o superior a 10.

b) Que la superficie construida de cada vivienda no exceda de 135 metros cuadrados.

c) Que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos siete años.

Este plazo se computará:

1.º En el caso de viviendas que figuren en el patrimonio de la entidad antes del momento de acogerse al régimen, desde la fecha de inicio del período impositivo en que se comuniquen la opción por el régimen, siempre que a dicha fecha la vivienda se encontrara arrendada. De lo contrario, se estará a lo dispuesto en el párrafo siguiente.

2.º En el caso de viviendas adquiridas o promovidas con posterioridad por la entidad, desde la fecha en que fueron arrendadas por primera vez por ella.

El incumplimiento de este requisito implicará, para cada vivienda, la pérdida de la bonificación que hubiera correspondido. Junto con la cuota del período impositivo en el que se produjo el incumplimiento, deberá ingresarse el importe de las bonificaciones aplicadas en la totalidad de los períodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación este régimen especial, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

d) Que las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento sean objeto de contabilización separada para cada inmueble adquirido o promovido, con el desglose que resulte necesario para conocer la renta correspondiente a cada vivienda, local o finca registral independiente en que éstos se dividan.

e) En el caso de entidades que desarrollen actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas, que al menos el 55 por ciento de las rentas del período impositivo, excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento a que se refiere la letra c) anterior, tengan derecho a la aplicación de la bonificación a que se refiere el artículo 54.1 de esta Ley."

La cuestión que se discute en el presente caso, tal y como ha quedado constatado en el expediente y ha sido reflejado en los ANTECEDENTES DE HECHO de la presente resolución, es el cumplimiento, o no, por parte de la entidad recurrente del requisito contemplado en la letra e) del artículo 53.2 del TRLIS citado.

La interesada, en su primera alegación, entiende que sí cumplía, tanto en el año 2011 como en el 2012, la condición citada para poder aplicar la bonificación por arrendamiento de viviendas, ya que, alega, las rentas que percibe por ingresos financieros no provienen del ejercicio de una actividad económica y, por tanto, a estos efectos, debe considerarse que únicamente realiza una actividad económica, que, además, es, por tanto, su actividad económica principal, sin que existan otras actividades económicas complementarias a efectos del cálculo del porcentaje del 55% que señala dicha letra de dicho precepto del TRLIS; en síntesis, entiende que los ingresos financieros provienen del ejercicio de actividades no económicas.

Además, también alega, en este sentido, que, entre los ingresos financieros percibidos en 2011 y 2012, se incluyen ingresos por dividendos en los que concurren los requisitos señalados para aplicar la deducción por doble imposición plena y que, por tanto, no deberían computar. Incluso, adicionalmente, entiende la interesada que, a efectos del cálculo del porcentaje que representan las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas sobre el total, deberían tenerse en cuenta solo las rentas positivas y no la renta neta (minorando las rentas positivas en las

negativas) o, en su caso, restar las rentas negativas del total de rentas positivas percibidas por la entidad a prorrata y no solo de las rentas positivas derivadas del arrendamiento de viviendas, en cuyo caso, la entidad cumpliría con el requisito de que la actividad de arrendamiento de viviendas tuviera la condición de actividad económica principal.

La Inspección, por el contrario, consideró que, a efectos del cálculo del 55% estipulado en el artículo 53.2.e) TRLIS, deben computarse todas las rentas, incluidas las financieras; y, además, que las rentas aptas que deben superar ese umbral deben ser rentas netas y no únicamente las rentas positivas. Además, considera que las rentas negativas deben restarse en su integridad de las rentas positivas provenientes de viviendas aptas y no a prorrata.

A continuación, se aclara por este TEAC si los conceptos planteados deben o no incluirse a efectos del cómputo de que las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas supongan al menos el 55% de las rentas del periodo impositivo.

Quinto.

En primer lugar, respecto de la cuestión relativa a la inclusión de los ingresos financieros, incluidos entre ellos los dividendos en los que concurren los requisitos para la deducción por doble imposición plena, a efectos de calcular cuál es la renta del período impositivo con el objeto de verificar el cumplimiento de la condición establecida en el artículo 53.2.e) TRLIS - que implica que, para poder aplicar el régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, entre otras circunstancias, si se trata de una entidad que ejerce una actividad o actividades complementarias a la de arrendamiento, al menos el 55% de las rentas del período impositivo, excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento, procedan directamente del propio arrendamiento (es decir, tengan derecho a la aplicación de la bonificación) - cabe señalar que la Consulta Vinculante V791/2006, de 21 de abril de 2006, de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) a la que alude el TEAR de Madrid, establece que para el cómputo del porcentaje del 55% deben tenerse en cuenta todos los ingresos que integren la base imponible del periodo impositivo. En concreto, señala la consulta (el subrayado es nuestro):

"Descripción de hechos

La entidad consultante tiene como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español.

Tiene entre sus activos acciones de sociedades no cotizadas cuyos dividendos tienen derecho a la aplicación de la deducción del 100% establecida en el artículo 30.2 del TRLIS. Asimismo, percibe intereses financieros por diversas imposiciones a plazo donde se colocan los excesos de tesorería. Cuestión planteada

Si a efectos de computar el porcentaje del 55% a que se refiere el artículo 53.2.e) del TRLIS se han de considerar los dividendos e ingresos financieros.

Contestación completa

De acuerdo con lo señalado en estos preceptos, las rentas que tienen derecho a la aplicación de la bonificación son las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos correspondientes, que estarán integradas para cada vivienda por el ingreso íntegro obtenido, minorado en los gastos directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.

Asimismo, en el caso de entidades que desarrollen actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas, se exige que al menos el 55 por ciento de "las rentas del período impositivo", excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento, tengan derecho a la aplicación de la bonificación.

El artículo 4.1 del TRLIS indica que "constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo", señalando el artículo 10 del TRLIS que:

"1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

(...)

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.

(...)"

En consecuencia, en el cálculo de las rentas del período impositivo sobre las que se calculará el porcentaje del 55% a que se refiere el artículo 53.2.e) del TRLIS se incluirán todos aquellos ingresos que, de acuerdo con los preceptos establecidos en el TRLIS, integren la base imponible del período impositivo, de manera que en principio, y a falta de otra información adicional, se incluirán los dividendos e intereses a que se refiere el escrito de consulta".

En aplicación del criterio anterior y en igual sentido que la conclusión alcanzada por este TEAC en la reciente resolución RG 817/2020 (BADOCTEA), procede desestimar lo alegado por la interesada respecto de la no inclusión de los ingresos financieros en el cómputo del requisito del 55%, compartiendo la conclusión alcanzada por el TEAR de Madrid que se cita a continuación:

"(...) deben computarse entre las rentas derivadas de la realización de actividades complementarias, a efectos de la verificación de que las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas con derecho a la aplicación de la bonificación obtenidas por la entidad en el período impositivo superen o no el 55% de la totalidad de las rentas obtenidas, los ingresos financieros obtenidos por la entidad, incluidos los dividendos que tuviesen derecho a la deducción por doble imposición plena, aún cuando tales ingresos financieros no provengan del ejercicio de una actividad económica."

Sexto.

En segundo lugar, respecto de las rentas a tener en cuenta para el cómputo de las aquellas derivadas del arrendamiento de viviendas, cabe hacer también referencia al criterio fijado por la DGT en su Consulta Vinculante de 25 de mayo de 2010 (V1115/2010), compartido por este TEAC en resolución previa RG 0817/2020, que establece:

"Cuestión planteada

1. Debido a que debe identificarse la renta de cada vivienda, en caso de que el rendimiento de una vivienda es negativo, si se compensa con el positivo de otra, o se compensa en el próximo ejercicio si el rendimiento de esa vivienda es positivo, o bien no puede aplicarse bonificación alguna en esa vivienda cuyo rendimiento individualizado es negativo.

(...)

Contestación completa

En la regulación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, el artículo 54 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece que:

"1. Tendrá una bonificación del 85 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos del artículo anterior. (...)

(...)

2. La renta que se bonifica derivada del arrendamiento estará integrada para cada vivienda por el ingreso íntegro obtenido, minorado en los gastos directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.

(...)"

De acuerdo con lo señalado en este artículo, las rentas que tienen derecho a la aplicación de la bonificación son las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos correspondientes, que estarán integradas para cada vivienda por el ingreso íntegro obtenido, minorado en los gastos directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.

Si para una vivienda en concreto la renta derivada de su arrendamiento, definida como acaba de indicarse, resulta negativa, la misma se compensará con las rentas positivas del resto de viviendas arrendadas".

En virtud de lo anterior, para el cálculo de la renta total procedente de la actividad de arrendamiento de viviendas con derecho a la aplicación de la bonificación, se ha de minorar el rendimiento positivo obtenido derivado de dicha actividad en el rendimiento negativo, que pudiera resultar del arrendamiento de alguna de las viviendas arrendadas.

Por lo tanto, este TEAC comparte la conclusión alcanzada por el TEAR de Madrid, en los Fundamentos de Derecho DÉCIMO PRIMERO y DÉCIMO SEGUNDO que citamos a continuación:

"No puede acogerse, por tanto, la alegación de la interesada relativa al cómputo únicamente de las rentas positivas derivadas del arrendamiento a efectos de verificar si dichas rentas superan o no el 55% de las rentas totales obtenidas por la entidad, sino que para cada actividad que lleve a cabo la entidad se computan las rentas netas obtenidas y, solo en el caso, de que las rentas netas obtenidas derivadas del arrendamiento de viviendas con derecho a la bonificación superen el 55% de las rentas totales obtenidas por la entidad, podrá calificarse la actividad de arrendamiento de viviendas como actividad económica principal y, por tanto, se cumplirá el requisito previsto en el párrafo e) del artículo 53.2 del TRLIS.

DÉCIMO SEGUNDO.- De acuerdo con lo expuesto, procede a este tribunal determinar el importe de las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas, en relación con el importe total de las rentas obtenidas por la sociedad reclamante en los ejercicios 2011 y 2012, a efectos de comprobar si se cumple o no por la reclamante el requisito previsto en el párrafo e) del artículo 53.2 del TRLIS, y por tanto, puede o no aplicarse en tales ejercicios el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

Tal y como establece el artículo 53.1 del TRLIS, a efectos de la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, únicamente se entenderá por arrendamiento de vivienda el definido en el artículo 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, LAU en adelante.

El art.2 de la LAU dispone:

"1. Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

2. Las normas reguladoras del arrendamiento de vivienda se aplicarán también al mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador."

Por su parte, el artículo 3 de la LAU establece:

"1. Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior.

2. En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, y los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencias, cultural o docente, cualquiera que sea las personas que los celebren."

En el caso que nos ocupa, de acuerdo con los datos declarados por la reclamante, así como con las comprobaciones efectuadas por la Inspección, las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas que cumplen los requisitos para su bonificación en 2011 ascienden a 1.167.813,33 euros, mientras que las rentas procedentes de derivadas de arrendamiento de inmuebles son locales, garajes, trasteros y viviendas que no cumplen los requisitos para su bonificación son por importe de 198.381,06 euros y las rentas financieras y otras son de 1.464.854,21 euros.

Por tanto, excluidas las rentas derivadas de la transmisión en 2011 del inmueble arrendado, las rentas derivadas del arrendamiento de vivienda con derecho a la bonificación suponen un 41,25% sobre el total de rentas obtenidas

Por su parte, en 2012 las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas que cumplen los requisitos para su bonificación ascienden a 1.096.235,15 euros, mientras que las rentas procedentes de derivadas de arrendamiento de inmuebles que son locales, garajes, trasteros y viviendas que no cumplen los requisitos para su bonificación son por importe de 262.069,27 euros y las rentas financieras y otras son de 920.556,08 euros.

Por tanto, en 2012, las rentas derivadas del arrendamiento de vivienda con derecho a bonificación suponen un 48,10% sobre el total de rentas obtenidas por la entidad.

Lo anterior implica que ni en 2011 ni en 2012, la actividad de arrendamiento de viviendas pueda calificarse como actividad económica principal, al no alcanzar las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas con derecho a la bonificación al menos, el 55 por ciento de las rentas del periodo impositivo obtenidas por la entidad, lo que, a su vez, implica el incumplimiento del requisito previsto en el párrafo e) del artículo 53.2 del TRLISS, y determina la imposibilidad de aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas por parte de la reclamante en ambos ejercicios, de modo que resulta improcedente la bonificación aplicada por la misma en tales ejercicios, confirmándose la regularización practicada por la administración en este punto."

Se desestima, por tanto, esta primera alegación, confirmando la conclusión de la Inspección: no resultaba de aplicación, a la recurrente, el régimen especial de arrendamiento de viviendas en los ejercicios objeto de comprobación habida cuenta de la composición de sus rentas y el peso que, respecto del total, tenían las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas, estando éstas integradas, para cada vivienda, por el ingreso íntegro obtenido, minorado en los gastos directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.

Séptimo.

La recurrente, en su alegación segunda, sostiene que la base del cálculo de la bonificación aplicada está correctamente determinada, pues sólo se ha de tener en cuenta a efectos de su cálculo la renta positiva bruta, sin descontar la renta negativa.

A pesar de que, como ya se ha expuesto en el FUNDAMENTO DE DERECHO anterior, no resulta de aplicación al presente caso el régimen especial de arrendamiento de vivienda, ya que la recurrente no cumple el requisito contemplado en la letra e) del artículo 53.2 del TRLIS, este TEAC considera adecuado prestar atención a esta segunda alegación formulada por la interesada.

El artículo 54 del TRLIS dispone:

"1. Tendrá una bonificación del 85 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos del artículo anterior. Dicha bonificación será del 90 por ciento cuando se trate de rentas derivadas del arrendamiento de viviendas por discapacitados y en la misma se hubieran efectuado las obras e instalaciones de adecuación a que se refiere el artículo 69.1.4.º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las obras e instalaciones deberán ser certificadas por la Administración competente de acuerdo con lo establecido en la letra a) del citado artículo 69.1.4.º

A estos efectos, el arrendatario deberá acreditar la discapacidad en los términos previstos en el artículo 58.6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. La renta que se bonifica derivada del arrendamiento estará integrada para cada vivienda por el ingreso íntegro obtenido, minorado en los gastos directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.

Tratándose de viviendas que hayan sido adquiridas en virtud de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el capítulo XIII del Título VII de esta Ley, para calcular la renta que se bonifica no se tendrán en cuenta las correcciones derivadas de la aplicación del citado régimen especial.

3. A los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos con cargo a las rentas a las que haya resultado de aplicación la bonificación prevista en el apartado 1 anterior, cualquiera que sea la entidad que los distribuya, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal aplicable a la entidad en ese momento, les será de aplicación la deducción para evitar la doble imposición regulada en el artículo 30.1 de esta Ley. No serán objeto de eliminación dichos beneficios cuando la entidad tribute en el régimen de consolidación fiscal. A estos efectos, se considerará que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

La deducción que resulte de aplicar el artículo 30.5 de esta Ley a las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en el capital de entidades que hayan aplicado este régimen fiscal y que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos bonificados, se reducirá en un 50 por ciento, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten, el momento en el que se realice la transmisión y el régimen fiscal aplicable a las entidades en ese momento. No serán objeto de eliminación dichas rentas cuando la transmisión corresponda a una operación interna dentro de un grupo fiscal."

En el hipotético caso de que la recurrente hubiese cumplido los requisitos para la aplicación del régimen especial de arrendamiento de viviendas, a efectos del cálculo de la bonificación regulada en el artículo anteriormente citado, cabe remitirnos al criterio recogido en la Consulta vinculante V1115/2010 de la DGT, citada en el FUNDAMENTO DE DERECHO anterior, que dispone al respecto:

"Las rentas que tienen derecho a la aplicación de la bonificación son las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos correspondientes, que estarán integradas para cada vivienda por el ingreso obtenido, minorado en los gastos directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.

Si para una vivienda en concreto la renta derivada de su arrendamiento, definida como acaba de indicarse, resulta negativa, la misma se compensará con las rentas positivas del resto de viviendas arrendadas.

En caso de que para alguna vivienda, el rendimiento neto así calculado resulte negativo, dicho importe se compensará, en su caso, con el rendimiento positivo derivado del arrendamiento del resto de viviendas."

Por tanto, tal y como concluyó el TEAR de Madrid, no cabe admitir lo alegado por la interesada al respecto, ya que se considera procedente por este TEAC incluir en la base de la bonificación las rentas negativas procedentes de viviendas que cumplen los requisitos para su bonificación, no sólo las rentas positivas.

Octavo.

Por último, procede analizar la procedencia de la sanción impuesta.

La Inspección considera que la conducta del obligado tributario es constitutiva de la infracción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT:

"Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

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".

De acuerdo con el artículo 183.1 de la LGT, *"son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en ésta u otra ley".*

Para que dicha conducta sea sancionable debe resultar el obligado tributario responsable de la misma, estableciendo el artículo 179 de la LGT el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias con la siguiente redacción:

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

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

a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

b) Cuando concurra fuerza mayor.

c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.

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

A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta Ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior.

e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma

incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes."

Por tanto, de conformidad con lo señalado, la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción tributaria, siendo necesario para poder sancionar la conducta de un obligado tributario que concurren tanto el elemento subjetivo como el elemento objetivo.

En el presente caso ha quedado acreditado el elemento objetivo en la conducta del obligado tributario al haberse confirmado por este Tribunal la liquidación practicada. Es por ello que para que dicha conducta sea sancionable debe darse también el elemento subjetivo, es decir, la existencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario.

Respecto a la cuestión relativa a la concurrencia o no del elemento subjetivo (la culpabilidad del infractor), clave para poder afirmar la procedencia a derecho de la sanción impuesta, la jurisprudencia del Tribunal Supremo está totalmente consolidada y respaldada por el Tribunal Constitucional, el cual ha declarado que, en materia tributaria, resulta aplicable el principio de culpabilidad, que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios que se recogen de forma expresa en el artículo 179 de la LGT citado.

Exigiéndose la concurrencia de, al menos, una conducta negligente, la intencionalidad y el grado o la intensidad en que ésta se produce en cada caso ha de ser tenida en cuenta como elemento determinante en la aplicación de las normas que conforman el Derecho Administrativo Sancionador, una de cuyas parcelas es, precisamente, el Derecho Tributario Sancionador en cuyo ámbito nos estamos moviendo. En efecto, tanto la doctrina del Tribunal Constitucional como la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, por reflejo, la doctrina y jurisprudencia administrativas, han venido desechando de forma reiterada, la implantación de este principio de responsabilidad objetiva en el ámbito tributario. Así, el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 8 de julio de 1991, dejó sentado que "*los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo Sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado*". Pues bien, si los principios del Derecho Penal son aplicables al Administrativo Sancionador, la responsabilidad objetiva ha de ser rechazada. En otras palabras, sin dolo ni culpa no cabe infracción tributaria alguna. En la misma línea se ha venido pronunciando reiteradamente el Tribunal Supremo, desechando la posibilidad de que la conducta del sujeto pasivo pueda ser constitutiva de infracción tributaria cuando no se aprecie el concurso de un actuar negligente.

Este TEAC, tal y como argumenta el TEAR de Madrid, se ha referido en numerosas resoluciones al concepto de negligencia, entendiéndolo que su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma, en este caso los intereses de la Hacienda Pública.

Según se ha pronunciado este Tribunal, también, en otras resoluciones, la negligencia no exige, como elemento determinante, un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo por la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Por tanto, la cuestión básica que se plantea consiste en determinar si la recurrente puso la diligencia necesaria en la confección de su declaración tal y como alega y, por tanto, no es responsable de la infracción producida.

La negligencia, como elemento subjetivo que es, al igual que el dolo o la culpa, debe ser puesta en relación con las circunstancias propias de cada contribuyente, las cuales, como alega la reclamante, deben de ser acreditadas en el propio expediente sancionador.

Es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que, recayendo la potestad sancionadora en el órgano competente para sancionar, es a éste al que corresponde motivar la imposición de la sanción, no pudiendo, ni los órganos económico administrativos ni los Tribunal de Justicia, suplir a aquellos en el ejercicio de dicha potestad, ni subsanar una posible falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. En este sentido se pronuncia el Alto Tribunal, entre otras, en sentencias de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014) y de 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Además, señala el Alto tribunal que dicha prueba, que corresponde a la Administración, debe realizarse mediante la valoración de la concreta conducta del sujeto pasivo más que en función de su resultado, haciendo mención a los elementos de la conducta de los que pueda inferirse el dolo o la culpa (STS de 20-12-2012, en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 210/2009). En los mismos términos, debemos citar la STS de la misma fecha (rec. cas. 4320/2011), en la que se determina que la Administración debe hacer "explícitos los motivos en un acuerdo por el que se imponen las sanciones, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción".

En resumen, que no resulta suficiente que la Administración se limite a describir la conducta constitutiva del incumplimiento de la norma constatando la existencia del mismo, sino que debe probar que dicho resultado contrario a la norma es consecuencia de una conducta que no pueda calificarse como diligente, haciendo explícitos los motivos que le llevan a considerar la ausencia de diligencia. Y para ello, tal y como establece la STS de 07-02-2013 (rec. cas. 5897/2010), debe justificar dicha ausencia de diligencia y cuidado necesario aportando "el proceso lógico deductivo que le lleva a dicha conclusión".

Como consecuencia de ello, se debe estar a los términos en que se pronunció el órgano sancionador en el acuerdo de imposición de sanción impugnado, recordando que también es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración Tributaria, sin que exista una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario, una presunción de buena fe, que debe ser desvirtuada por la Administración. Además de las anteriormente citadas sentencias, el Alto Tribunal recoge este criterio, entre otras, en sentencia de fecha 28 de abril de 2016 (recurso casación 894/2015).

En el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador al que se refiere el presente expediente se señala:

"En el presente expediente, se ha apreciado la existencia únicamente de simple negligencia como causa determinante del incumplimiento realizado por el infractor, aplicando en consecuencia la sanción mínima prevista por el Ordenamiento Jurídico para este tipo de infracciones, puesto que no ha sido objeto de graduación, por ocultación, por ejemplo.

Concretamente, de acuerdo con los datos comprobados que consta en el acta del que deriva el presente Acuerdo sancionador, se deduce que el obligado tributario no ha puesto la diligencia necesaria para la confección correcta de sus autoliquidaciones de IS 2011 y 2012, y ello por cuanto que se aplicó unas bonificaciones por importes de 399.169,94 euros y 379.170,50 euros en los ejercicios 2011 y 2012 respectivamente, contempladas para entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y recogida en los artículos 53 y 54 del TRLIS, sin cumplir los requisitos que dicha normativa señala.

El obligado tributario continúa alegando que se ha producido una interpretación razonable de la norma puesto que actuó bajo el convencimiento de que hacía lo correcto y prueba de ello es que registró todas las operaciones en contabilidad sin intención de ocultar nada.

(...)

Por ende la invocación de estas causas no opera 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 el presente caso hay que señalar que el artículo 53.2.2º.e) TRLIS establece el ámbito de aplicación para la procedencia de la citada bonificación señalando concretamente: "e) En el caso de entidades que desarrollen actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas, que al menos el 55 por ciento de las rentas del período impositivo, excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento a que se refiere la letra c) anterior, tengan derecho a la aplicación de la bonificación a que se refiere el artículo 54.1 de esta Ley." El obligado tributario "interpretó", sin ningún fundamento objetivo, que para el cálculo del porcentaje del 55% no debían computarse los resultados financieros, si bien esta Oficina Técnica entiende que de la lectura de dicha norma se desprende su absoluta claridad puesto que se refiere a las "rentas del período impositivo" y tratándose del Impuesto sobre Sociedades se refiere a la totalidad de las rentas empresariales obtenidas por el sujeto pasivo, de manera que cuando el legislador pretende excluir de dicho cálculo algún tipo de renta lo menciona expresamente (lo cual no ocurre en el presente caso para las rentas financieras), tal y como se hace con las rentas derivadas de la transmisión de inmuebles arrendados. Es decir, el obligado tributario, lejos de realizar una interpretación razonada y razonable como establece el artículo 179 para excluir la responsabilidad, interpretó en su propio beneficio y sin justificación alguna dada la claridad de la norma, cómo calcular el porcentaje del 55% señalado de manera que pudiera acogerse a la aplicación de dicha bonificación.

Es decir, en el caso que nos ocupa no se aprecia laguna normativa alguna, ni deficiencia u oscuridad de la norma, ni especial complejidad de la misma que provoque una duda razonable que pueda conducir al obligado tributario al incumplimiento de sus deberes fiscales. La regularización practicada no afecta a un tema polémico en el que la jurisprudencia o la doctrina mantengan posiciones encontradas, ni se refiere a una controversia jurídica sobre un asunto no claramente regulado y que podía ofrecer posturas encontradas. La norma al respecto es clara y expresa, y una simple consulta a la normativa (literalidad del art. 53 TRLIS) y la jurisprudencia hubieran subsanado cualquier duda al respecto. La claridad y evidencia de los hechos no dejan margen a la interpretación, sin que la

diferencia entre lo declarado por el obligado tributario y lo comprobada por la Inspección se justifique en la aplicación razonable de la normativa tributaria.

En definitiva, en el presente expediente sancionador el sujeto infractor debía conocer tanto sus obligaciones tributarias como la forma correcta de declaración, y siendo clara y concisa la normativa aplicable, no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma, sino más bien en una consciente falta de diligencia necesaria para la presentación de las autoliquidaciones de IS 2011 y 2012, dirigida a disminuir la carga tributaria.

Finalmente, hay que añadir como también declara la STS de 19/10/92, que no existe vulneración de la presunción de inocencia, consagrada en el artículo 24 de la Constitución, cuando media una actividad probatoria suficiente para desvirtuarla, dado su carácter de "iuris tantum", y en el presente caso, la Inspección en el ejercicio de sus funciones y tras un análisis del conjunto de los hechos comprobados, ha descubierto que el obligado tributario se ha aplicado unas bonificaciones fiscales por las cantidades anteriormente señaladas sin reunir los requisitos que marca la normativa, concretamente vulnerando el artículo 53.2.2º.e) TRLIS.

Todo ello ha dado como resultado una disminución de la cantidad declarada y devuelta al obligado tributario en concepto de IS 2011 y 2012, así como una declaración incorrecta de renta neta sin falta de ingresos por compensarse en el procedimiento inspector cantidades pendientes según detalle que se realiza en el acta del que deriva el presente acuerdo sancionador.

Este proceder incorrecto del sujeto infractor no hubiera sido descubierto sin una actuación inspectora y que ha supuesto el levamiento de la correspondiente Acta de IS 2011 y 2012 de la que ha derivado una liquidación con una cuota total por importe de 778.340,45 euros.

Esta conducta debe ser considerada como culpable en todo caso ya que, siendo sujeto pasivo del Impuesto, no puso la diligencia necesaria para la presentación correcta de sus autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades, períodos 2011 y 2012.

Es decir, la conducta diligente por parte del obligado tributario debería haber consistido, en haberse ajustado la literalidad del artículo 53 TRLIS y en caso de querer interpretar más allá, hay que recordar que la LGT prevé un procedimiento para formular consultas tributarias escritas a la Administración (art. 88 LGT), siendo la aplicación de la contestación a las mismas excluyentes de la culpabilidad.

Por tanto, debe estimarse que la conducta del interesado fue voluntaria, no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales."

La recurrente se ampara en una interpretación razonable de la norma relativa a la aplicación de la bonificación para excluir de culpabilidad su conducta, lo que impediría sancionar la misma.

Pues bien, este TEAC no puede apreciar, como tampoco hicieron la Inspección ni el TEAR de Madrid, la existencia, en este punto, de una interpretación razonable de la norma que pudiese amparar la conducta de la entidad, por cuanto que ésta, como hemos concluido con anterioridad, aplica indebidamente unas bonificaciones reguladas para las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos previstos en la normativa, sin que la interpretación de la normativa reguladora de dicho régimen especial ofrezca lagunas o dudas interpretativas que puedan ampararse en una interpretación razonable. Por lo que tal conducta no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, ya que lejos de realizar una interpretación razonada y razonable como establece el artículo 179 para excluir la responsabilidad, interpretó en su propio beneficio y sin justificación alguna la normativa de aplicación.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, a la vista de la propia mecánica de la comisión de los hechos, se estima, coincidiendo con el TEAR que existe negligencia en la actuación de la interesada.

Por último, este Tribunal ya ha señalado que es a la Administración a la que corresponde probar la existencia de la culpabilidad necesaria para que la conducta infractora sea sancionable. A la vista del acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, que se ha transcrito extensamente con anterioridad, este Tribunal considera que se ha cumplido tal previsión, y que la AEAT ha efectuado un proceso lógico deductivo sobre la conducta de la obligada, ya que el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador contiene mención suficiente de las conductas sancionadas indicando los hechos que fueron su causa, en concreto, el incumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen especial de arrendamiento de viviendas, así como el análisis y valoración de la conducta de la recurrente que le conduce a calificarlo como negligente.

Habiendo quedado acreditada la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos de la infracción y debidamente motivado el acuerdo sancionador, ha de considerarse la sanción impuesta conforme a derecho y, por tanto, desestimar la alegación formulada por la recurrente.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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