

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090894

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS

Sentencia 770/2023, de 28 de junio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 453/2022

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Existencia de actividad económica. Afirma la Sala que existe una diferencia clara entre la regulación del arrendamiento de inmuebles como actividad económica antes y después de la LIS, y así lo ha aplicado la Inspección que admite para el ejercicio de 2014, en el que no existía norma que determinara cuándo una empresa dedicada al arrendamiento realizaba una actividad económica, los beneficios fiscales de las empresas de reducida dimensión aplicados por la recurrente y negando dichos beneficios para los ejercicios 2015, 2016 y 2017. En el presente caso, la recurrente ni presenta empleados por cuenta ajena en ninguno de los años 2014, 2015, 2016 y 2017 ni tampoco ha acreditado que hubiese subcontratado la gestión de los arrendamientos a un tercero, mediante el desembolso de una cantidad que suponga un gasto equiparable al salario de una persona con contrato laboral y a jornada completa, resultando insuficiente para reputar la actividad de arrendamientos de inmuebles como económica el solo dato del número de contratos de arrendamiento celebrados, no pudiendo acogerse la posición de la recurrente pues la misma conduciría a desnaturalizar el art. 5 de la LIS. Se refiere la actora a que todas las funciones relacionadas con el empleado son asumidas por el propio administrador y por un grupo de profesionales externos. Las agencias inmobiliarias atienden las funciones relacionadas con la fijación del precio y las condiciones de alquiler, y la una entidad asiste en todo lo relacionado con el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales, presentación de cuentas anuales y redacción de contratos. Sin embargo, la utilización de una agencia inmobiliaria para la intermediación con posibles clientes o la contratación de asesores fiscales que se encarguen de los aspectos contables y fiscales de la actividad no son exclusivos del desarrollo de una actividad económica, pues también pueden concurrir en los supuestos de sociedades patrimoniales. Así, el art. 5 de la LIS impone el requisito mínimo de tener una persona empleada con contrato laboral y jornada completa (bien de forma directa o subcontratada), requisito que no cumple la recurrente, según lo ya razonado, por lo que debe desestimarse esta vertiente impugnatoria. **IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortización de inmovilizado material.** Se analiza la posible determinación de la proporción sobre el valor de mercado del inmueble litigioso del valor del suelo, teniendo en cuenta que el art. 3.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades permite como alternativa determinar la parte del coste de adquisición correspondiente a la construcción aplicando un criterio diferente de distribución del precio de adquisición que resulta de la proporción entre los valores catastrales del suelo y de la construcción. Señala la Sala que la superación del porcentaje máximo de amortización constituye una causa idónea para revisar la Administración tributaria las amortizaciones realizadas, lo que ha efectuado aplicando el procedimiento previsto en el art. 3.2 del Reglamento del Impuesto. **Base de amortización. IVTNU.** Confirma la Sala que forman parte del valor de adquisición todos los gastos inherentes a la compra de un inmueble soportados por el adquirente en el momento de su adquisición. Por ello, habiendo satisfecho la interesada 29.591,84 euros en 2016, en concepto de plusvalía correspondiente a los bienes adquiridos se trata de un mayor valor de adquisición de los inmuebles adquiridos al tratarse de un gasto vinculado a la compra de dichos inmuebles, según cabe deducir igualmente de los actos propios de la recurrente, quien en su contabilidad no ha contabilizado ninguna deuda por ese concepto y sin que pueda apreciarse la existencia de un enriquecimiento injusto, al ser el impuesto de plusvalía un tributo municipal. **Procedimiento sancionador.** Se anula la sanción impuesta.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 105, 179, 183, 191 y 195.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 5, 11, 12, 29 y 101.

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

Código Civil, art. 1.255.

RD 634/2015 (Rgto. IS), art. 3.

PONENTE:

Don Jorge Germán Rubiera Álvarez.

Magistrados:

Doña MARIA JOSE MARGARETO GARCIA
Don JORGE GERMAN RUBIERA ALVAREZ
Don LUIS ALBERTO GOMEZ GARCIA
Don DANIEL PRIETO FRANCOS

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS

Sala de lo Contencioso-administrativo

Sección Segunda

N.I.G: 33044 33 3 2022 0000436

SENTENCIA: 00770/2023

RECURSO: P.O. nº 453/2022

RECURRENTE: AFFITARE, S.L.

PROCURADOR: Don Francisco Javier Álvarez Riestra

LETRADO: Don Emilio Robles Morán

RECURRIDO: Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias (T.E.A.R.A.)

ABOGACÍA DEL ESTADO: Don Joaquín Francisco Viaño Diez

SENTENCIA

Doña María José Margareto García, presidente

Don Jorge Germán Rubiera Álvarez
Don Luis Alberto Gómez García
Don Daniel Prieto Francos

En Oviedo, a veintiocho de junio de dos mil veintitrés.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo número 453/2022, interpuesto por AFFITARE, S.L., representado por el procurador don Francisco Javier Álvarez Riestra y asistido por el letrado don Emilio Robles Morán, contra el Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias (T.E.A.R.A.), representado y asistido por el Sr. Abogado del Estado don Joaquín Francisco Viaño Diez, en materia tributaria.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don Jorge Germán Rubiera Álvarez.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda, lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que, en su día se dicte sentencia acogiendo en su integridad las pretensiones solicitadas en la demanda, y en cuya virtud se revoque la resolución recurrida.

Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongan, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.

Tercero.

Por Auto de 4 de octubre de 2022, se recibió el procedimiento a prueba, habiéndose practicado las propuestas por las partes y admitidas, con el resultado que obra en autos.

Cuarto.

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularan sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

Quinto.

Se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 21 de junio pasado en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites prescritos en la ley.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La parte actora interpone recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEARA de 18 de marzo de 2022, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas números 33-00668-2020, 33-01005-2020, 33-01991-2020, 33-01992-2020, 33-01993-2020, 33-01994-2020, 33-01995-2020 y 33-01996-2020 interpuestas contra los acuerdos dictados por el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Asturias (sede Oviedo) por los que, por una parte, se practicaba liquidación definitiva en relación al concepto Impuesto sobre Sociedades (IS) y ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017 y, por otra, se imponía a la interesada sanciones como consecuencia de las liquidaciones anteriores.

La demanda se fundamenta en los siguientes hechos:

Con fecha 17-02-2020, se extiende al obligado tributario, Acta de Disconformidad, Mod. A02 N 73142213, por el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014/15/16/17.

Con fecha 11-06-2020, recibe notificación del Acuerdo de liquidación de fecha 1-06-2020, practicado por la Dependencia Regional de Inspección de Asturias, Núm. Ref.: 73142213, por el que, se rectifica en parte la propuesta contenida en la citada acta de disconformidad, resultando una deuda tributaria de 76.488,04 euros.

Dicho Acuerdo de liquidación dice en esencia lo siguiente:

2.1. Eliminación de los ajustes extracontables a la base imponible declarados por la quita del SAREB. No aplicación del artículo 11.13 LIS.

2.2. Consideración del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía municipal) pagado en 2016 por los inmuebles comprados en 2014 por la entidad a COTO CAGIGAL, S.L., como mayor precio de adquisición.

2.3. Menores gastos deducibles en concepto de amortizaciones del inmovilizado material

2.4. La sociedad tiene la calificación de entidad patrimonial que no realiza actividad económica a efectos del Impuesto sobre Sociedades (artículo 5 de la Ley 27/2014) durante los períodos impositivos 2015, 2016 y 2017.

Con fecha 18-09-2020, recibe notificación del Acuerdo de Resolución de Procedimiento Sancionador, practicado por la Dependencia Regional de Inspección de Asturias, N.º ref.: 78842776, modelo A51, por el concepto tributario, Impuesto sobre Sociedades, periodo 2014/15/16/17, de fecha 10 de septiembre de 2020, que acuerda confirmar la propuesta e imponer una sanción por importe de 34.604,83 euros.

En fecha 9-07-2020, se interpuso Reclamación Económica Administrativa ante el T.E.A.R., contra las citadas Resoluciones, que resulta desestimada.

La recurrente considera la resolución del TEARA recurrida no conforme a derecho.

Como motivos de impugnación se señalan los siguientes: 1. La recurrente realiza una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles y, en consecuencia, le resulta de aplicación el tipo reducido de gravamen

del 15%. 2. Respecto a los menores gastos deducibles en concepto de amortizaciones del inmovilizado material se señala que debe prevalecer el informe pericial realizado por la recurrente. 3. En relación a que el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (plus valía municipal) pagado en 2016 por los inmuebles comprados en 2014 por la entidad a Coto Cagigal S.L. se señala que debe considerarse como gasto fiscalmente deducible. 4. Imprudencia de la sanción impuesta por falta de culpabilidad en la conducta del contribuyente.

Por la Administración demandada se solicitó la desestimación del recurso interpuesto.

Segundo.

Niega la recurrente el carácter de entidad patrimonial atribuido por la Administración pues no obedece a la verdadera realidad empresarial de la entidad. Se señala que Affitare es una sociedad que realiza una actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles, siendo esta su único giro y del que deriva su única fuente de ingresos. No se comparte el criterio de la resolución del TEARA que condiciona la existencia de tal actividad al cumplimiento del art. 5 de la LIS sin entrar a realizar el más mínimo esfuerzo valorativo sobre la realidad de la actividad empresarial, refiriéndose a la prueba aportada como 34 contratos de arrendamiento.

Se aduce por la actora que el Tribunal Supremo ha venido entendiendo que la normativa alegada por la Inspección facilita un instrumento para delimitar la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles, lo que no impide que, por otros medios distintos de los señalados, se llegue a la conclusión de existencia de actividad económica y no mera tenencia de bienes, o lo que es lo mismo, que exista un número suficiente de bienes inmuebles en arrendamiento de tal forma que para la gestión de los mismos se necesitaría como mínimo una persona con contrato laboral y a jornada completa, invocando al respecto varias sentencias del Tribunal Supremo.

Ocurre que las sentencias mencionadas por la recurrente se refieren a ejercicios fiscales anteriores al año 2015. Así, la más reciente de las que cita, de 23 de julio 2020, recurso 3334/2018, referida al ejercicio 2010, señala que: "Pues bien, esta Sala ha dictado numerosas sentencias a partir de la núm. 1114/2019, de 18 de julio, dictada en el recurso de casación núm. 5873/2017 en la 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, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión 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 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, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión 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 IRPF, 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 TRLIS".

En el acuerdo de liquidación impugnado se reconoce que la recurrente en el período de 2014 tiene derecho a la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión. En cambio, no se reconocen tales incentivos respecto de los ejercicios 2015 y siguientes, por cuanto el art. 5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre de 2014 ya contempla en su art. 5 el concepto de actividad económica y de sociedad patrimonial.

Así, dicho precepto establece: "1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los 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 el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

(...)

2. A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica".

Por su parte, el art. 29 de la LIS dispone que: "1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este impuesto será el 25 por ciento.

No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior".

Y el art. 101 de las LIS prevé lo siguiente: "1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

No obstante, dichos incentivos no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del art. 5 de esta Ley".

Existe pues una diferencia clara entre la regulación del arrendamiento de inmuebles como actividad económica antes y después de la LIS, y así lo ha aplicado la Inspección que admite para el ejercicio de 2014, en el que no existía norma que determinara cuándo una empresa dedicada al arrendamiento realizaba una actividad económica, los beneficios fiscales de las empresas de reducida dimensión aplicados por la recurrente y negando dichos beneficios para los ejercicios 2015, 2016 y 2017, a los que les es aplicable el art. 5 de la LIS.

A este respecto, esta Sala comparte el criterio mantenido por la sentencia del TSJ de Cataluña de 17-6-2022, recurso 296/2021: "Es doctrina consolidada de esta Sección ya a partir de la STS de 18 de julio de 2019 (rec. 5873/20217) que si no se puede negar la existencia de actividad económica meramente por referencia al incumplimiento de los requisitos del art. 27.2 LIRPF 35/2006, tampoco se podrá denegar por este beneficio fiscal por idéntico motivo. Y así habrá de considerarse hasta el 1.1.2015 con la redacción que se contiene en el art. 5 de la Ley 27/2014 de Impuesto sobre Sociedades.

(...)

De esta forma debe reconocérsele para los ejercicios 2013 y 2014 la aplicación del tipo reducido de gravamen del art. 114 TRLIS del RD 4/2004. Ello implica la estimación de este motivo articulado en la demanda.

3.III. Con respecto al ejercicio 2015 la solución habrá de ser distinta puesto que como hemos dicho procede la aplicación del art. 5.1 LIS 27/2014 que dispone:

"1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los 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 el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

(...)

De esta forma, al no acreditar el cumplimiento del requisito de personal contratado con contrato laboral y jornada completa, no procede reconocer el beneficio..."

Dicha sentencia contempla la posibilidad de que la gestión de la actividad se encomiende a un tercero en los siguientes términos: "Es cierto que la actora alega que realiza las gestiones subcontratando a terceros la llevanza de la gestión de los alquileres, y, por tanto, no contrata personal, pero debiera haber acreditado que la llevanza de su negocio supone un gasto equiparable a un salario de una persona con contrato laboral y a jornada completa para no desnaturalizar el precepto legal. Así lo hemos mantenido en nuestra sentencia núm. 1314/2021, 22 de marzo, rec. 554/2020, en la que dijimos:

"Con ello estamos entendiendo que gestione directamente o por medio de un tercero, el arrendamiento de inmuebles ha de conllevar la carga de una persona contratada laboralmente y a jornada completa, debiendo la parte actora acreditar - art. 105.1 y 106.1 LGT-, tal equivalencia, puesto que el precepto no exige que sea el obligado quien contrate directamente sino que "... para su ordenación se utilice, al menos una persona empleada con contrato laboral y jornada completa .", debiendo acreditarse en sede del tercero que la llevanza de la actividad le supone la contratación de una persona a jornada completa. A la vista que la parte actora sustenta su demanda en el hecho de que el requisito de persona contratada se puede soslayar con la gestión ajena sin acreditar que ese tercero ha necesitado contratar una persona para la llevanza de su negocio, está vaciando el precepto al desconocer su literalidad que no impone una forma de gestión".

En el presente caso, sin embargo, la recurrente ni presenta empleados por cuenta ajena en ninguno de los años 2014, 2015, 2016 y 2017 ni tampoco ha acreditado que hubiese subcontratado la gestión de los arrendamientos a un tercero, mediante el desembolso de una cantidad que suponga un gasto equiparable al salario de una persona con contrato laboral y a jornada completa, resultando insuficiente para reputar la actividad de arrendamientos de inmuebles como económica el solo dato del número de contratos de arrendamiento celebrados, no pudiendo acogerse la posición de la recurrente pues, como señala la sentencia del TSJ de Cataluña mencionada, la misma conduciría a desnaturalizar el art. 5 de la LIS ya mencionado.

Se refiere la actora a que todas las funciones relacionadas con el empleado son asumidas por el propio administrador y por un grupo de profesionales externos. Las agencias inmobiliarias atienden las funciones relacionadas con la fijación del precio y las condiciones de alquiler, y la entidad Robles Asesores S.L., asisten en todo lo relacionado con el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales, presentación de cuentas anuales y redacción de contratos. Sin embargo, la utilización de una agencia inmobiliaria para la intermediación con posibles clientes o la contratación de asesores fiscales que se encarguen de los aspectos contables y fiscales de la actividad no son exclusivos del desarrollo de una actividad económica, pues también pueden concurrir en los supuestos de sociedades patrimoniales. Así, el art. 5 de la LIS impone el requisito mínimo de tener una persona empleada con contrato laboral y jornada completa (bien de forma directa o subcontratada), requisito que no cumple la recurrente, según lo ya razonado, por lo que debe desestimarse esta vertiente impugnatoria.

Tercero.

En relación a los menores gastos deducibles en concepto de amortizaciones del inmovilizado material, se alega por la recurrente que no cabe aceptar el criterio de valoración realizado por el actuario, que ratifica la resolución recurrida, que parte del valor catastral para calcular la parte del suelo que corresponde a los bienes a amortizar, en cuanto no se tienen en cuenta la realidad y circunstancias que influyen en la valoración del suelo, a cuyo efecto se aportó un informe pericial elaborado por arquitecto técnico donde se apuntan las circunstancias que han de modelar la justa valoración del suelo.

Se indica que debe prevalecer el informe pericial aportado por la recurrente, en el que concluye cuál es el porcentaje que se debe tomar para proceder a una correcta aplicación de las amortizaciones de los inmuebles de la entidad.

Hemos de partir de lo establecido en el art. 3.2 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, según el cual: "Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación. Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición. No obstante, el contribuyente podrá utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición", precepto éste con la misma redacción que la del art. 1.2 del anterior Reglamento.

Se recoge en la resolución del TEARA recurrida que la Inspección ha aplicado el porcentaje de amortización del 2% sobre el coste de la construcción, calculado en función de los valores catastrales asignados al suelo y al vuelo de dichos inmuebles de lo que resulta que el valor amortizable de los inmuebles controvertidos, la construcción supone un 56,20% del total, correspondiendo al suelo el 43,80%.

La recurrente ha aportado un informe de tasación de vivienda en Oviedo y su repercusión de suelo, firmado por arquitecto técnico en fecha 11 de febrero de 2021, referido a la vivienda de 59,35 m² en la calle Manuel Fernández Avello, 14, 1ª A de Oviedo, del que resulta un valor del suelo del 11,17% del total del inmueble (valor construcción más gastos 937,50 euros/m² y valor del suelo 117,84 euros/m²).

Nos encontramos ante una controversia de carácter probatorio en la que resulta de aplicación el art. 105 de la LGT, según el cual: "1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Sostiene la recurrente que debe prevalecer el informe pericial aportado por la misma, en el que, tras una comprobación real y directa del inmueble, concluye cual ha de ser el porcentaje que se debe tomar para proceder a una correcta aplicación de las amortizaciones de los inmuebles de Affitare.

Se invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018, en la que se establece que el método de comprobación consistente en (art. 57.1.b) de la LGT) la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto, de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos supuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo. También se hace referencia a que la aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente, exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que a su juicio tal valor declarado no se corresponde con el valor real.

Por tanto, el tema que se debate se centra en la determinación de la proporción sobre el valor de mercado del inmueble litigioso del valor del vuelo, teniendo en cuenta que el art. 3.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades permite como alternativa determinar la parte del coste de adquisición correspondiente a la construcción aplicando un criterio diferente de distribución del precio de adquisición que resulta de la proporción entre los valores catastrales del suelo y de la construcción.

A ese respecto, no se ha desvirtuado la afirmación contenida en la resolución del TEARA recurrida según la cual la interesada declara como gasto deducible en concepto de amortización de inmuebles un importe superior al que resultaría de aplicar el 2% al valor de los inmuebles, incluido suelo, y así, a título de ejemplo, la interesada en 2015 declara un gasto en concepto de amortización de 20.437,19 euros, importe que supone un 3,04% sobre el valor total de los inmuebles incluido el suelo, 671.180,73 euros.

Así, hemos de recordar que las tablas de amortización para el año 2014 se hallan recogidas en el RD 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En dichas tablas la amortización lineal máxima para las viviendas es del 2%. Y para los años 2015 y ss. la vigente LIS regula las amortizaciones en su art. 12, en el que se incluyen las tablas de amortización, con los coeficientes lineales de amortización máximos, siendo el coeficiente para las viviendas del 2%.

Por tanto, la superación del porcentaje máximo de amortización constituye una causa idónea para revisar la Administración tributaria las amortizaciones realizadas, lo que ha efectuado aplicando el procedimiento previsto en el art. 3.2 del Reglamento del Impuesto.

En cuanto al informe pericial aportado por la recurrente se señala en la resolución del TEARA recurrida que el mismo se encuentra fechado el 11 de febrero de 2021 y que por tanto no hace prueba del valor de los bienes en el momento en el que la interesada practicó la amortización de los mismos. La recurrente, en su demanda, no admite lo que denomina la descalificación realizada por la resolución recurrida, por estar datado el informe en fecha distinta a los ejercicios inspeccionados. Sin embargo, no rebate de forma eficaz el argumento del TEARA pues, en efecto, se recoge en dicho informe como fecha de valoración el 12/2019, mientras que los períodos sujetos al procedimiento inspector son los correspondientes a 2014-2017, no habiéndose propuesto en la demanda la ratificación y aclaraciones del perito autor de dicho informe, en orden a esclarecer la validez e idoneidad de las valoraciones recogidas en el mismo, lo que conlleva que, apreciando todos los elementos obrantes en el expediente y en la presente causa con arreglo a la sana crítica, debemos otorgar prevalencia al criterio de distribución de valores que se recoge en la liquidación impugnada, en función de los valores catastrales del suelo y del vuelo asignados a cada inmueble en cada ejercicio.

Cuarto.

Se opone la recurrente a la consideración del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana pagado en 2016, en relación a inmuebles adquiridos a Coto Cagigal S.L. en 2014, como mayor precio de adquisición de los mismos, pretendiendo su deducibilidad como gastos del ejercicio.

Se señala que debe ser considerado como gasto fiscalmente deducible pues el pago se hizo como consecuencia de un acuerdo entre las partes, en previsión de que la entidad Coto Cagigal S.L. y debido a su posible situación de insolvencia no pudiera hacer frente a los mismos, asumiendo en dicho acuerdo la recurrente la obligación de pago. Se añade que no admitir el gasto sería un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, que por un lado no admite un gasto, por corresponder a otro, y por otro no admite el gasto al segundo por no haberlo contabilizado, invocando a este respecto los arts. 1255 y concordantes del Código Civil.

En el acuerdo de liquidación en el fondo impugnado se justifica la actuación de la regularización practicada sobre este aspecto en que la asunción del pago por el contribuyente se ha realizado sin que en su contabilidad ni en la de Coto Cagigal S.L. se haya contabilizado ninguna deuda de esta entidad respecto a Affitare S.L., por cuyo motivo se llega a la conclusión de que el obligado tributario ha asumido el pago de dichas cuotas como un mayor importe de la compra de los inmuebles, y no un gasto del ejercicio.

A este respecto hemos de señalar que el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas, aprobado mediante Real Decreto 1515/2007, establece dentro de las normas de Registro y Valoración, respecto a la norma 2ª "Inmovilizado material" lo siguiente: 1.1 Precio de adquisición.

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares".

Por tanto, forman parte del valor de adquisición todos los gastos inherentes a la compra de un inmueble soportados por el adquirente en el momento de su adquisición. Por ello, habiendo satisfecho la interesada 29.591,84 euros en 2016, en concepto de plusvalía correspondiente a los bienes adquiridos se trata de un mayor valor de adquisición de los inmuebles adquiridos al tratarse de un gasto vinculado a la compra de dichos inmuebles, según cabe deducir igualmente de los actos propios de la recurrente, quien en su contabilidad no ha contabilizado ninguna deuda de Coto Cagigal S.L. respecto a Affitare S.L., y sin que pueda apreciarse la existencia de un enriquecimiento injusto, al ser el impuesto de plusvalía un tributo municipal.

Quinto.

Se alega por la recurrente, en relación a la sanción impuesta, que la misma resulta improcedente, por falta de un elemento esencial de la infracción tributaria, cual es la necesaria concurrencia de la culpabilidad. Se afirma que la actora no ocultó en ningún momento el hecho imponible del tributo, ni ningún otro dato, ni tampoco lo tergiversó. Además, estaríamos ante una interpretación razonable de la norma, sobre cómo debían declararse los ajustes extracontables derivados de la quita de la Sareb. Si bien es cierto que se declaró el ajuste extracontable íntegro en la base imponible del ejercicio 2016, a su vez, por el mismo motivo de la quita y espera, se incluyeron en las declaraciones del impuesto de sociedades de los años 2017 y 2018 sendos aumentos extracontables por los importes respectivos de 47.065,35 euros y 44.914,65 euros. Es decir, el contribuyente consideró que debía declarar la quita de la Sareb, no como ingreso del ejercicio, sino imputarlo con posterioridad en su base imponible en proporción a los gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

Se invoca el art. 179.2.d) de la LGT, indicando que el contribuyente no se amparó en una interpretación arbitraria de la norma, sino en una razonable inteligencia de la misma que debió conducir directamente a la exoneración de su responsabilidad en concepto de infractor tributario.

Se imputa a la recurrente la comisión de una infracción tipificada en el art. 191.1 de la LGT, según el cual: "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 art. 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del art. 161, ambos de esta ley.

Asimismo se le imputa la comisión de la infracción prevista en el art. 195.1 de la LGT, a cuyo tenor: "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".

Por su parte, el art. 183.1 de la LGT dispone que: "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

La jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador, aparece resumida en la sentencia de dicho Tribunal de 15-3-2017, rec. 1080/2016:

"A. El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio.

B. La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C. Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D. Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E. Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente".

Asimismo, la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2012, recurso 4320/2011, señala que: "Ni los tribunales económico-administrativos ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, en este caso la Inspección de los Tributos, a quien corresponde motivar la imposición de la sanción (confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05, FJ 4º)".

El acuerdo sancionador dedica su fundamento de derecho cuarto a examinar el elemento de la culpabilidad, considerando que la conducta del obligado tributario es claramente culpable. Se afirma que la interpretación jurídica de la norma fiscal y contable en los hechos considerados sancionables no admite dudas en su interpretación y por otra parte se observa una manifiesta conducta antijurídica, al practicar ajustes extracontables a la base imponible declarados por la quita del Sareb cuando era inaplicable el art. 11.13 LIS al no hallarnos ante una minoración resultante de la Ley Concursal; al declarar el IIVTNU (plusvalía municipal) pagado en 2016 por los inmuebles comprados en 2014 por la entidad a Coto Cagigal S.L. como gasto cuando deben incluirse como mayor precio de adquisición de los bienes; cuando se excede en las amortizaciones declaradas sin explicación plausible alguna; y cuando actúa como entidad patrimonial que no realiza actividad económica a efectos del Impuesto Sobre Sociedades (art. 5 de la Ley 27/2014) durante los períodos impositivos 2015, 2016 y 2017, y sin embargo aplica tipos de gravamen improcedentes con su calificación. Se señala que estas conductas revelan, dada su claridad cualitativa y relevancia cuantitativa, una culpa en el proceder del obligado tributario. No se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el art. 179.2 y 3 de la LGT.

A las vista de las anteriores consideraciones cabe afirmar que el acuerdo sancionador contiene una motivación singularizada de cada uno de los aspectos regularizados en la liquidación impugnada.

Ahora bien, la recurrente sostiene la concurrencia de una causa de exclusión de la responsabilidad (art. 179.2 de la LGT), consistente en que su actuación estaba amparada por una interpretación razonable de la norma, criterio éste que es acogido por la Sala.

Así, en cuanto a cómo debían declararse los ajustes extracontables derivados de la quita de la Sareb, la recurrente, en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del año 2016, incluyó en concepto de disminución extracontable por procesos de quita y espera (art. 11.13 LIS) 500.163,17 euros, disminuyendo la base imponible en dicho importe. Por el mismo motivo, de quita y espera, incluye en las declaraciones del Impuesto de Sociedades de los años 2017 y 2018, sendos aumentos extracontables por los importes respectivos de 47.065,35 y 44.914,65 euros.

La Administración tributaria sostiene que la regla de imputación temporal de ingresos que establece el art. 11.13 no resulta aplicable a la sociedades que no se hallan en situación concursal, aspecto este de la liquidación que no impugna la actora. Ahora bien, nos encontramos ante una normativa compleja que conduce a que, en ocasiones, se puede mantener una interpretación de la misma que puede calificarse de errada, pero que no por ello resulta reprochable desde el derecho administrativo sancionador. Y en este sentido, en el propio acuerdo sancionador se recoge que una cuestión prácticamente idéntica a la aquí examinada fue objeto de la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V4395-16, de 13-10-2016, manifestando la DGT que puesto que el acuerdo con la Sareb por el que surge una quita, no tiene lugar en el marco de la Ley 2/2003, no sería aplicable este criterio de imputación temporal. La respuesta de la DGT viene motivada por las dudas que planteaba la interpretación del art. 11.13 LIS a otra sociedad, dando lugar a una respuesta motivada del mencionado órgano, lo que pone de manifiesto que la interpretación realizada por la recurrente no puede entenderse que resulte artificiosa o arbitraria.

En lo que se refiere a la consideración de que Affitare desarrolla una actividad empresarial, hemos de señalar que la recurrente invoca varias sentencias del Tribunal Supremo, en las que se recoge que no puede entenderse que la actividad empresarial solamente se cumple cuando la entidad tiene una persona empleada y un local afecto a la actividad. Ya hemos razonado que tal jurisprudencia se refiere a ejercicios anteriores a 2015, pero ello no impide admitir que pese a la aparente claridad del art. 5.1 de la LIS, puedan surgir dudas interpretativas, precisamente a la vista de la anterior jurisprudencia, que no pueden calificarse de absurdas o irracionales.

En cuanto a gastos deducibles en concepto de amortizaciones, debemos destacar el esfuerzo argumental y probatorio de la recurrente, quien aportó un informe pericial dirigido a desvirtuar los cálculos efectuados por la Inspección de la parte amortizable de los bienes inmuebles. Aun cuando no se haya acogido en esta sentencia la posición de la actora sobre esta vertiente impugnatoria, al otorgar prevalencia bajo la sana crítica a otros elementos de prueba, ello no significa que tal esfuerzo alegatorio y probatorio no se tome en consideración al valorar la responsabilidad de la recurrente en la comisión de las infracciones por las que ha sido sancionada.

Finalmente, en lo que se refiere a la pretensión de la recurrente de deducir como gasto los importes abonados por el IIVTNU y que la Administración considera como mayor precio de adquisición, nuevamente hemos de señalar que la recurrente ofrece en su escrito de demanda una explicación razonada y fundamentada en normas jurídicas que no se considera forzada o artificial y que, si bien no es acogida, no por ello puede calificarse de irracional o absurda, todo ello en un contexto en el que pueden plantearse objetivamente dudas sobre el alcance de las normas que resultan de aplicación.

Este Tribunal entiende, en definitiva, que la actuación de la recurrente en su tributación, objeto de litigio, debe ser corregida a través de la correspondiente regularización en la liquidación del impuesto, pero no debe dar

lugar a la sanción, al concurrir la causa de exención de su responsabilidad consistente en una interpretación razonable de la compleja normativa tributaria aplicable.

Sexto.

Siendo parcial la estimación de la demanda, no procede imposición de costas (art. 139.1 de la LJCA).

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador don Francisco Javier Álvarez Riestra en nombre y representación de AFFITARE S.L., contra la resolución del TEARA a que el mismo se contrae, que se anula en el único sentido de dejar sin efecto la sanción impuesta; sin costas.

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala recurso de casación en el término de treinta días, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo si se denuncia infracción de legislación estatal o por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia si lo es por legislación autonómica.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.