

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091386

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de septiembre de 2023

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 946/2020

#### SUMARIO:

**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Transmisión de bienes inmuebles. Reforma integral y mayor valor de adquisición.** El contribuyente, con residencia fiscal en PAIS\_1, presentó modelo 210 declarando la transmisión de un inmueble del que poseía una cuota de participación del 33,33%. En relación con valor de adquisición declarado, la Administración aceptó el valor escriturado, los gastos inherentes a la adquisición del inmueble y la tercera parte del coste de la chimenea, a la que consideró como única mejora en el inmueble. Sin embargo, no admitió el resto facturas que recogían, a su juicio, entregas de bienes y prestaciones de servicios que se correspondían con gastos de conservación y reparación efectuados con la finalidad de mantener el uso normal del inmueble.

El contribuyente, por el contrario, sostiene que la totalidad del coste de la reforma integral efectuada debe considerarse como mejora y, en consecuencia, incrementar el valor de adquisición.

Así, la controversia consiste en determinar si los gastos que amparan las facturas aportadas deben calificarse como ampliaciones o mejoras, incrementando dicho valor de adquisición o, por el contrario, se trata de gastos de conservación y reparación.

En relación con el concepto de mejora, cabe distinguir entre las inversiones y mejoras, que sí serían mayor valor de adquisición, de los gastos de conservación y mantenimiento.

Así, estos últimos se refieren a gastos efectuados de manera regular, con la finalidad de mantener el uso normal del bien en cuestión, estando dichas partidas vinculadas a la noción de mantenimiento del estado de los bienes que los generan, contribuyendo a mantener la vida útil del inmueble.

Por contraposición, y a falta de una definición concreta en la propia norma, las ampliaciones o mejoras deben entenderse como auténticas inversiones que redundan en un aumento de la vida útil o habitabilidad del inmueble, o en aumento de la extensión o capacidad en otro tipo de bienes, siendo tan solo estos costes en mejoras o ampliaciones del inmovilizado los que deben considerarse, en el ámbito del IRPF, como mayor importe del valor de adquisición.

En suma, se requiere un análisis de cada una de las intervenciones, obras, etc. facturadas que el contribuyente pretenda incorporar como mejora al valor de adquisición. Las afirmaciones globales de haberse llevado a cabo una «reforma», «reforma integral» u otras denominaciones no implican *per se* que estemos ante una ampliación o mejora. La conclusión ha de alcanzarse en un análisis pormenorizado, caso a caso, ponderando en qué medida dichas obras o intervenciones encajan en la conceptualización que se acaba de perfilar. Y, como hemos indicado, ello requiere un sustrato probatorio que acredite que tal inversión conlleva un aumento mensurable de la productividad del inmueble plasmado en el aumento de la renta generada. Es decir, que la pretensión de que dicha reforma implica tal aumento de rentabilidad deberá acreditarse fehacientemente. El contribuyente ha de poder justificar debidamente ante la Administración tributaria tanto las diversas obras efectuadas y su coste, como ese aumento de su eficacia o capacidad productiva que permita diferenciarlas de las obras de conservación o reparación. Y, ello requiere un sustrato probatorio que acredite que tal inversión conlleva un aumento mensurable de la productividad del inmueble plasmado en el aumento de la renta generada. **(Criterio 1 de 2)**

Dicho esto, en el caso concreto de la factura relativa a diversos electrodomésticos, cajoneras y encimera de la cocina, la sustitución de estos elementos existentes constituye un gasto de conservación y mantenimiento; si bien, en lo referente a los electrodomésticos, al ser susceptibles de ser utilizados por un periodo superior a un año, su deducibilidad se hará en función de su amortización. Sin embargo, no se acredita en el presente caso el montaje de una nueva cocina anteriormente inexistente, siendo así que la reforma de la misma no cabe calificarse de mejora. **(Criterio 2 de 2)**

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 12, 13 y 24.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 34 y 35.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 13.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106, 179, 183 y 191.

Ley 1/2000 (LEC), art. 144.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 36.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 15.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la Resolución con liquidación provisional referida al IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RESIDENTES, modelo 210, ejercicio 2018, dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, así como contra la correlativa sanción tributaria por el mismo concepto y periodo.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-00946-2020	10/02/2020	13/02/2020
00-05677-2020	24/09/2020	13/10/2020

#### Segundo.

Con fecha 9 de mayo de 2019, el ahora recurrente, considerándose residente en **PAIS\_1**, presentó declaración por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, modelo 210, fecha de devengo 11/12/2018, declarando la transmisión de un inmueble sito en ... , del que poseía una cuota de participación del 33,33%.

En el citado modelo 210 consignó como fecha de adquisición 11/06/2018 y declaró un valor de adquisición de 172.599,03 euros y un valor de transmisión de 170.139,78 euros.

La retención del 3% practicada, que coincidía con la devolución solicitada, ascendió a 7.800,00 euros.

#### Tercero.

Con fecha 12 de julio de 2019 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, mediante la notificación de Requerimiento, inició un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada cuya alcance se circunscribía a comprobar los valores de adquisición y transmisión, así como los gastos de ambas operaciones.

A los efectos de subsanar las incidencias detectadas se solicitaba la aportación de la siguiente documentación:

Justificación documental del valor y/o fecha de adquisición y de transmisión del inmueble.  
Justificantes de los gastos deducidos para la determinación de la base imponible.

Además, se ponían de manifiesto las siguientes circunstancias:

*"El declarante ha presentado tres autoliquidaciones declarando la transmisión del inmueble de referencia **INMUEBLE\_1**.*

*Una primera declaración, con número de **JUSTIFICANTE\_1** el día 8 de abril de 2019.*

*Una segunda declaración, con número **JUSTIFICANTE\_2** el día 9 de abril de 2019, complementaria de la presentada el día 8, por lo que la anterior queda anulada, tramitándose la transmisión en esta segunda (complementaria).*

*Posteriormente, el 9 de mayo de 2019, se ha presentado la presente autoliquidación, con número de **JUSTIFICANTE\_3**, declarando la transmisión del 33.33 % restante de su titularidad, sin que haya aportado la escritura de venta de esta última operación, por lo que se le requiere que justifique esta última transacción, aportando la documentación acreditativa de este extremo".*

#### Cuarto.

Con fecha 9 de septiembre de 2019 el Jefe de Área de No Residentes emitió Propuesta de Liquidación Provisional con trámite de alegaciones, de la que resultaba una cuota a pagar de 9.113,25 euros, lo que suponía que no procedía practicar la devolución solicitada en la declaración por 7.800,00 euros.

En dicha propuesta se indicaba que, al no haberse aportado la documentación solicitada en el Requerimiento, se procedía a generar la propuesta de liquidación con los datos que obraban en su poder.

*"A estos efectos, constaba que el interesado adquirió en junio de 2017 el 50% del inmueble ahora transmitido junto a otro titular. El valor de adquisición que constaba en las escrituras aportadas para la resolución de otro expediente era de 475.000,00 euros, correspondiéndole al interesado 237.500,00 euros. A dicho importe se le adició lo abonado por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, a pesar de no haber sido aportado.*

*En cuanto al valor de transmisión, constaba que en Junio de 2018 el interesado transmitió el 16,66 % de su titularidad, presentando para ello otra declaración declarando dicha venta. A partir de este momento, la titularidad del inmueble del declarante pasó a ser del 33,33 %.*

*En diciembre de 2018 transmite su 33,33 %. Pese a que se le requiere la escritura de la operación, ésta no fue aportada. Teniendo en cuenta el importe declarado e imputado del modelo 211, el valor de venta de este 33,33 % es de 260.000,00 euros.*

*De esta manera, la Administración obtiene los siguientes datos:*

*Valor adquisición junio de 2017 (no en 2018 como declara en la autoliquidación): 170.982,90 euros, correspondientes a su 33,33 % más el 8% del impuesto de Transmisiones Patrimoniales.*

*Valor de transmisión: 260.000,00 euros, que se corresponde con la mitad del importe declarado en el modelo 211.*

*Ganancia patrimonial obtenida: 89.017,10 euros. Cuota del 19 %: 16.913,25 euros. 3 % repercutido: 7.800,00 euros.*

*Declaración a ingresar: 9.113,25 euros".*

## **Quinto.**

Una vez notificada la citada propuesta de liquidación, con fecha 30 de septiembre de 2019 se presentaron alegaciones en las que, en síntesis, se manifestaba que se habían ejecutado una serie de obras en la vivienda transmitida que no habían sido tenidas en cuenta en el momento de calcular la propuesta de liquidación.

## **Sexto.**

Una vez analizadas las alegaciones presentadas por el interesado, y tras estimarlas parcialmente, la Administración dictó liquidación provisional, de la que derivaba una cuota a pagar de 8.000,14 euros.

En relación con el valor de adquisición la Administración ponía de manifiesto que el recurrente había declarado un valor de adquisición de 172.599,03 euros. No obstante, de acuerdo con la documentación aportada con número de registro ...62019, el valor de adquisición comprobado era de 158.317,50 euros, que se correspondían con el precio de venta fijado en la escritura de compraventa, incrementado en el 33,33 % de los gastos abonados por las facturas de notaría y registro de ... de 2017 (fecha de adquisición) por un importe de 15.346,76 euros y un tercio de los gastos admitidos como mejora, consistentes en la instalación de la chimenea, elemento que no existía en la vivienda transmitida, por un valor de 3.177,10 euros, obteniendo un importe total que ascendía a 176.841,36 euros.

Por el contrario, no se tuvieron en cuenta como mayor valor de adquisición el importe correspondiente al resto de las facturas relacionadas, dado que no había resultado acreditado que los gastos correspondieran a mejoras.

Del concepto de las facturas se colegía que las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas (aparatos de aire acondicionado, calefacción, fontanería, mobiliario cocina y electrodomésticos, sustitución pavimentos, puertas y ventanas, etc), correspondían claramente a gastos de reparación y conservación efectuados con la finalidad de mantener el uso normal del inmueble, no redundaban en un aumento de la capacidad o habitabilidad, por tanto, no podían calificarse de mejora, y su importe no incrementaba el precio de adquisición.

Con relación al valor de transmisión, se recogía que el precio de venta, o extinción del condominio era de 260.000 euros frente a los 170.139,78 euros declarados por el interesado, sin que se hubiera aportado ningún gasto que disminuyera dicho importe, al correr todos los gastos con cargo al adjudicatario de la extinción.

La resolución con liquidación provisional fue notificada el día 21 enero de 2020.

## **Séptimo.**

No estando conforme con la liquidación provisional, el interesado interpuso en fecha 10 de febrero de 2020 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, alegando, en síntesis, que la reforma efectuada en el inmueble tiene la consideración de mejora o inversión, cuyo coste debe adicionarse al valor de adquisición.

A estos efectos sostiene, en primer lugar, que nos encontramos ante una reforma integral de la vivienda.

Señala que las obras deben ser valoradas en su conjunto y no una por una, debiendo tenerse en cuenta, además, no solo la naturaleza de las mismas sino la entidad, la extensión y su duración. En este sentido, alega que se han realizado actuaciones generalizadas sobre muchos de los elementos del inmueble, incrementándose su valor, en un periodo de 6 meses, de 522.000 euros a 780.000 euros. Sostiene que la reforma no iba dirigida a mantener el Inmueble en las condiciones de uso que tenía el mismo cuando el Administrado lo adquirió, pues ese lapso de tiempo el uso y desgaste no habría llegado al nivel de necesitar, irremediamente, una inversión de tales importes

Además, indica que a la hora de calificar si un gasto es de "reparación" o "conservación", la clave está en evaluar si estos gastos son necesarios para poder alquilar el inmueble, en el sentido de analizar si la falta de realización de estos gastos hubiera supuesto la imposibilidad de alquilarlo. Entendiendo, a sensu contrario, que si estos gastos no eran estrictamente necesarios para poder arrendar el inmueble en sus condiciones ordinarias, sino que son gastos voluntarios, deben ser considerados "inversiones" o "mejoras".

Adicionalmente, señala que para la calificación de las obras ejecutadas se debe evaluar también su incidencia en la aptitud para generar ingresos superiores a los que originariamente generaría.

## **Octavo.**

Por otra parte, mediante escrito de 27 de enero de 2020 se notificó al recurrente la iniciación de un procedimiento sancionador como consecuencia de la posibilidad de que hubieran cometido la siguiente infracción tributaria: Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación (artículo 191 de la LGT).

Así, argumentaba la Administración que el recurrente dejó de ingresar 8.000,14 euros, como consecuencia de "no haber declarado la ganancia patrimonial derivada de la venta del inmueble con referencia catastral **INMUEBLE\_1** por importe de 83.158,64 euros, según se deduce de la información en poder de la Administración".

En fecha 1 de julio de 2020 se dictó por el Jefe de Área de No Residentes Acuerdo de imposición de sanción, confirmando la propuesta de sanción, que fue notificado el día 24 de agosto 2020, por importe de 4.000,07 euros.

## **Noveno.**

No estando conforme con el citado acuerdos sancionador, el interesado interpuso el 24 de septiembre de 2020 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, alegando, en síntesis, la ausencia de culpabilidad al haber llevado a cabo una interpretación razonable de la norma. Además, sostiene la falta de motivación del acuerdo de imposición de sanción en relación al elemento subjetivo.

## **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.

### **Segundo.**

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

### **Tercero.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la resolución con liquidación provisional y el acuerdo sancionador dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria son conformes a derecho.

### **Cuarto.**

Según consta en el expediente, el recurrente, con residencia fiscal en **PAIS\_1**, presentó modelo 210 declarando la transmisión de un inmueble sito en ..., del que poseía una cuota de participación del 33,33%.

En relación al valor de adquisición declarado, la Administración aceptó el valor escriturado, los gastos inherentes a la adquisición del inmueble y la tercera parte del coste de la chimenea, a la que consideró como única mejora en el inmueble.

Sin embargo, no admitió el resto facturas que recogían, a su juicio, entregas de bienes y prestaciones de servicios que se correspondían con gastos de conservación y reparación efectuados con la finalidad de mantener el uso normal del inmueble.

El recurrente, por el contrario, sostiene que la totalidad del coste de la reforma integral efectuada debe considerarse como mejora y, en consecuencia, incrementar el valor de adquisición.

Abordaremos, pues, la única controversia consistente en determinar si los gastos que amparan las facturas aportadas deben calificarse como ampliaciones o mejoras, incrementando dicho valor de adquisición o, por el contrario, se trata de gastos de conservación y reparación.

El artículo 12 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, indica en su apartado 1 que: *"constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente"*, y el artículo 13.1 recoge que: *"se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: (i) Las ganancias patrimoniales:...; 3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos..."*

Por su parte, el artículo 24.4 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, remite, para el cálculo de las ganancias de patrimonio, a la Ley del IRPF.

A estos efectos, según el Artículo 34.1 de la Ley 35/2006 del IRPF el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: *"a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales"*.

El apartado primero del artículo 35 de la Ley del IRPF establece, en relación a las transmisiones a título oneroso:

*"1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:*

*a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.*

*b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.*

*En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.*

*2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.*

*Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste"*.

En este sentido, y en relación con el concepto de mejora, cabe distinguir entre las inversiones y mejoras, que sí serían mayor valor de adquisición, de los gastos de conservación y mantenimiento.

Así, estos últimos se refieren a gastos efectuados de manera regular, con la finalidad de mantener el uso normal del bien en cuestión, conforme especifica el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, RD 439/2007, estando dichas partidas vinculadas a la noción de mantenimiento del estado de los bienes que los generan, contribuyendo a mantener la vida útil del inmueble.

Por su parte, el artículo 13.1.a) del Reglamento de IRPF señala que tendrán la consideración de gastos de conservación y reparación:

*"a) Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.*

*b) Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros"*.

Por contraposición, y a falta de una definición concreta en la propia norma, las ampliaciones o mejoras deben entenderse como auténticas inversiones que redundan en un aumento de la vida útil o habitabilidad del inmueble, o en aumento de la extensión o capacidad en otro tipo de bienes, tal y como se considera en el ámbito del Plan General Contable, siendo tan solo estos costes en mejoras o ampliaciones del inmovilizado los que deben considerarse, en el ámbito del IRPF, como mayor importe del valor de adquisición.



Así, la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, en su norma segunda entiende por reparación "el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado" y señala que la conservación "tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva".

Y en su norma tercera entiende por ampliación "el proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva", y por mejora "el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva".

En el mismo sentido, la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en su punto 2.3 del apartado segundo:

### *"2.3 Ampliación y mejora del inmovilizado material.*

*1. La «ampliación» consiste en un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.*

*2. Se entiende por «mejora» el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.*

*3. Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos, serán los siguientes:*

*a) Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes:*

- 1. Aumento de su capacidad de producción,*
- 2. Mejora sustancial en su productividad, o*
- 3. Alargamiento de la vida útil estimada del activo."*

En base a estos preceptos, la Dirección General de Tributos, se ha pronunciado, en reiteradas resoluciones, señalando, a modo de ejemplo, que constituyen gastos de reparación y conservación, entre otros, las obras tales como la sustitución del cuadro antiguo de electricidad, la sustitución de ventanas antiguas, la sustitución de tuberías antiguas y de grifería, el alicatado y solado del cuarto de baño y cocina, la sustitución del parquet desgastado y la colocación de nuevo rodapié, la reparación de puertas, pintura, retirada de escombros a vertedero y limpieza final de la oficina, etc. (DGT 29-12-99; CV 9-12-09; CV 2-3-10); la sustitución de la solería vieja, de las ventanas y de las máquinas de aire acondicionado (DGT V1762-12 de 11-9-12); las obras en la red de saneamiento y en el entronque de la red general, debido a su mal estado (DGT CV 12-5-11).

La instalación de calefacción, ascensor, puertas de seguridad y otros, donde no existían, constituye una inversión o mejora y no un gasto deducible. Pero, por el contrario, cuando ya existen y es preciso sustituirlos, por razones de mantenimiento del uso normal, estas sustituciones no son mejora, sino gasto deducible (DGT 10-10-02; AEAT 27-5-03; DGT CV 30-9-08).

La colocación de tarima flotante en toda la vivienda, forrado con friso de madera en algunas paredes, remodelación completa de cuartos de baño y cocina, instalación de nuevo cuadro eléctrico, eliminación de gotelé y pintado de paredes, constituyen gastos de reparación y conservación (CV 2490-15 de 05/08/2015).

### **Quinto.**

Tras esta recensión de los criterios del ICAC y de la DGT podemos avanzar que con los gastos de reparación y conservación se mantiene un activo en buenas condiciones de funcionamiento, conservando su capacidad productiva, merced a intervenciones de reparación de elementos existentes, que no requieren ser sustituidos o sustituyendo un elemento existente pero que, no siendo susceptible de reparación o hallándose obsoleto, requiere su reemplazo por uno nuevo, manteniendo su destino y capacidad productiva.

Frente a ello, según los criterios del ICAC aludidos y aplicados en las consultas de la DGT, la ampliación o mejora conlleva que se implanta alguna dotación previamente inexistente, o se realizan intervenciones estructurales de envergadura tal que conlleva un alargamiento de su vida útil, o un aumento sustancial de su eficacia productiva.

Aplicado al caso de inmuebles, ello se produciría claramente en el caso de un aumento de su superficie construida, incorporando nuevos elementos estructurales. También en la incorporación de elementos, instalaciones nuevas, previamente inexistentes.

Ello supone que, en todo caso, el contribuyente ha de poder justificar debidamente ante la Administración Tributaria tanto las diversas obras efectuadas y su coste, como ese aumento de su eficacia o capacidad productiva

que permita diferenciarlas de las obras de conservación o reparación. Es decir, para aumentar el valor de adquisición del inmueble en el valor de las mejoras debe desglosarse el importe de cada gasto, a fin de analizar si se trata de un gasto de mantenimiento o una mejora, conservar las facturas de los mismos, así como acreditar que ello ha conllevado un aumento de su capacidad productiva; lo que tratándose de inmuebles se reflejaría en un aumento constatable del precio de venta o en el incremento del importe de la renta o alquiler. Recuérdese además, en este particular, que en caso de arrendamiento las obras de mejora no se deducen directamente sino a través de la amortización de las mismas y si se han producido obras de mejora en un inmueble arrendado, habrán sido amortizadas a efectos del impuesto, y, por tanto, al calcular la ganancia patrimonial tendrán que minorar el valor de adquisición, al igual que la amortización del inmueble.

En este sentido cabe citar la consulta de la DGT de 15-02-2019 N.º V0333/2019. En ella, en relación con el IRPF, la descripción sucinta de hechos era:

*<<El consultante traslada su domicilio a Soria en 2019 a una vivienda que ha estado alquilada desde 2017. Piensa reformar dicha vivienda (cocina, baño, ventanas, puertas, y suelo), con motivo de venderla en 2019. Cuestión planteada: Cuál sería el valor de adquisición de dicha vivienda, a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente derivada de su venta. En concreto, se pregunta si las obras de reforma formarían parte del valor de adquisición del inmueble.>>*

Pues bien, en la contestación a la cuestión planteada, tras hacer referencia a la normativa y a los criterios de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en los mismos términos que se ha hecho previamente en nuestra resolución, se concluye que:

*<<De acuerdo con estos preceptos, debe entenderse que constituyen reparaciones y conservaciones las destinadas a mantener la vida útil del inmueble y su capacidad productiva o de uso, mientras que cabe considerar como ampliaciones o mejoras las que redundan, bien en un aumento de la capacidad o habitabilidad del inmueble, bien en un alargamiento de su vida útil. De tener las posibles inversiones que haya podido realizar el consultante la consideración de ampliación o mejoras, estas formarían parte del valor de adquisición del inmueble.*

*En consecuencia, si el consultante ha efectuado en su vivienda obras de reforma, en función del carácter que tengan éstas, las mismas se podrán calificar de mejoras o ampliación, en cuyo caso se deberán tener en cuenta al calcular el valor de adquisición del inmueble transmitido, o bien, de gastos de conservación o reparación, los cuales no se deberán tener en cuenta en dicho cálculo.*

*Tratándose de cuestiones de hecho el contribuyente habrá de poder justificar debidamente, en su momento, las diversas obras por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone, tal como ya se ha explicado con anterioridad, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ante los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria, a los que corresponderá su oportuna valoración a requerimiento de los mismos. En general, la justificación, tanto de dichos gastos como de cualquier otro por los desembolsos a los que pueda realizar el consultante, deberá efectuarse mediante factura expedida por quien realice las obras o preste el servicio, que deberá reunir los requisitos establecidos en el artículo 3 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, o, más recientemente, en el artículo 3 y 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29), por los que se regula, sucesivamente, el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, así como de conservar los justificantes de las operaciones realizadas. Por último, y teniendo en cuenta que el inmueble objeto de consulta ha estado arrendado desde 2017, de acuerdo con el artículo 40 del RIRPF deberá tenerse en cuenta el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima con independencia de su efectiva consideración como gasto, que minorará el valor de adquisición del inmueble a la hora de calcular la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente. Aclarando el artículo 40 del RIRPF, que se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso (el porcentaje fijo que proceda, se aplicará en función del número de días en que el inmueble hubiera estado arrendado en cada período impositivo). Por último, cabe explicar que respecto a los gastos incurridos para proceder a la venta de un inmueble por los que se pregunta en el escrito de consulta, en cuanto sean inherentes a la transmisión, su incidencia se produce a través de su deducibilidad del valor de transmisión en los términos de los artículos 34 y 35 transcritos.»*

En suma, se requiere un análisis de cada una de las intervenciones, obras, etc. facturadas que el contribuyente pretenda incorporar como mejora al valor de adquisición. Las afirmaciones globales de haberse llevado a cabo una "reforma", "reforma integral" u otras denominaciones no implican per se que estemos ante una ampliación o mejora. La conclusión ha de alcanzarse en un análisis pormenorizado, caso a caso, ponderando en qué medida dichas obras o intervenciones encajan en la conceptualización que se acaba de perfilar. Y, como hemos indicado, ello requiere un sustrato probatorio que acredite que tal inversión conlleva un aumento mensurable de la productividad del inmueble plasmado en el aumento de la renta generada.

En este sentido, se considera razonable admitir como prueba de tratarse de obras de rehabilitación conceptuales de mejora, aquellas obras de rehabilitación que tuvieran derecho a la aplicación del tipo reducido del IVA. No se trata de trasladar a los efectos que aquí nos ocupan la exigencia de los requisitos específicos que la normativa del IVA prevé sino de estimar que aquellas obras que ahí se consideran de rehabilitación reúnen la envergadura y sustantividad para poder concluir que constituyen una ampliación o mejora, en atención a las condiciones cualitativas y cuantitativas demandadas.

Así, cualitativamente, se admitirían aquellas obras de rehabilitación en que más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se correspondiera con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación, en los términos que enseguida veremos; y, cuantitativamente, cuando el importe total de las obras excediera del 25% del precio de adquisición de la edificación (si se efectuó en los dos años anteriores al inicio de las obras de rehabilitación), o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación, descontando en ambos casos el valor del suelo.

Naturalmente, a estos efectos, resulta necesario disponer de suficientes elementos de prueba que acrediten la verdadera naturaleza de las obras proyectadas, tales como, entre otros, dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

Como obras análogas a las de rehabilitación se califican: las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica; las de refuerzo o adecuación de la cimentación, así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados; las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante; las de reconstrucción de fachadas y patios interiores; las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Como obras conexas a las de rehabilitación se consideran las que a continuación se cita, cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- Las obras de albañilería, fontanería y carpintería, directamente asociadas.
- Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- Las obras de rehabilitación energética. Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

En las especificaciones que se han expuesto, merece resaltarse la inclusión, entre las obras análogas a las de rehabilitación, de las obras de ampliación de la superficie habitable: resulta ilustrativo que únicamente la ampliación de la vivienda que aumente la superficie habitable se considera merecedor del referido tratamiento; las obras de reforma interior de una vivienda no se consideran construcción.

Con independencia de que tales criterios distintivos se extraigan de la regulación del IVA, que duda cabe que conceptualmente lo que interesa enfatizar es la distinción entre obras de ampliación de la superficie habitable de aquellas otras que suponen una mera reforma interior; lo cual tiene indudable repercusión en la conceptualización de las mejoras. Sin aumento de la superficie habitable, la mera reordenación del espacio disponible no puede, en principio, calificarse de mejora; dicha reordenación con supresión o ampliación de estancias responde a las necesidades, conveniencias, gusto, en suma, subjetividad de quien las realiza, sin que implique per se un aumento de la productividad asociada al inmueble. Lo mismo puede decirse de afirmaciones tales como "modernización" del inmueble etc.

A priori, no cabe admitir sin más una relación directamente proporcional entre el acondicionamiento u reordenación y el aumento de potenciales clientes de compra o alquiler y del precio de venta o alquiler, pues, de nuevo, dependerá de las necesidades, estética etc de estos, de modo que lo que para unos resulte un aliciente, para otros constituirá un inconveniente o rémora en la demanda. **En suma, que la pretensión de que dicha reforma implica tal aumento de rentabilidad deberá acreditarse fehacientemente.**

También es conveniente detenerse, dentro de las especificaciones que se hacían en las obras conexas a las de rehabilitación, en la advertencia de que estas obras son las indisolublemente unidas a la rehabilitación y que la mera sustitución de cableado, tuberías desgastadas, etc, que no estuviera incorporado a un proceso de rehabilitación, constituyen gastos de conservación y no mejoras; criterio que, como hemos visto, viene aplicando la DGT y este TEAC en múltiples resoluciones.

Por último, valga recordar que este TEAC ha abordado en algún caso lo relativo a las mejoras energéticas, señalando que ciertamente la mejora de eficiencia energética podría considerarse como un aumento de la productividad del inmueble, en tanto que puede proporcionar un ahorro energético significativo. Ahora bien tal



incremento de la eficiencia energética ha de ser constatable y acreditado mediante la obtención de un certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente, antes y después de las obras.

## Sexto.

Una vez delimitados estos conceptos, debemos señalar que la cuestión que se plantea es eminentemente probatoria.

En cuanto a la carga de la prueba, el artículo 105 de la Ley 58/2003 General Tributaria establece que "*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*", de manera que la Administración deberá probar la realización del hecho imponible y los elementos de cuantificación de la obligación, mientras que compete al obligado tributario acreditar las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, por lo que en el presente caso le compete al interesado la prueba de la realidad de las inversiones y mejoras realizadas en el inmueble transmitido así como a la realidad de haber incurrido él mismo en ellas.

En primer lugar, debe destacarse que no se ha aportado licencia de obras (ni de obra mayor ni de obra menor) expedida por el Ayuntamiento, ni proyecto visado por el Colegio de Arquitectos, ni presupuesto con desglose y descripción de las distintas intervenciones efectuadas, que permitiese apreciar el carácter de las obras efectuadas, pues como inmediatamente veremos se aportan diversas facturas de materiales varios pero sin que de ellas se desprenda cual era su objeto u empleo, lo que dificulta notablemente la calificación de dichos gastos.

Las pruebas aportadas consisten en una serie de facturas y en unas fotos comparativas del antes y después de la reforma.

Las facturas son las siguientes:

**PRESUPUESTO\_1** emitido en fecha 27/07/2018 por **XZ** donde se recoge la adquisición de maquinaria relativa al aire acondicionado por importe de 17.003,16 euros.

Factura ... emitida el propio 27/07/2018 por el pago a cuenta del 50% del **PRESUPUESTO\_1**.

Facturas emitidas en fecha 17/07/2018, 05/11/2018 por **TW**, que incluyen la adquisición e instalación de chimeneas. Han sido aceptadas por la Administración por lo que no son objeto de controversia.

Factura emitida por **QR** en fecha 26 de noviembre de 2018 por 10.251,70 euros, donde se incluye la entrega de material: interruptores, termostato, calefacción, electricidad...

Factura emitida por **Bts** en fecha 04/06/2018 donde se recoge la adquisición y montaje de tubos para calefacción por importe de 3.769,15 euros.

Factura emitida por **NP** en fecha 11/07/2018 donde se recoge la adquisición de electrodomésticos por importe de 21.651,00 euros.

Factura emitida por **LM** en fecha 17/07/2018 . La descripción figura en alemán aunque podemos deducir que se refiere a elementos eléctricos. En este sentido ha de señalarse que según la resolución de este TEAC 23-10-2014, RG 00-06685-2012 (DYCTEA), no debe entrarse a valorar los documentos obrantes en el expediente no traducidos a ninguna lengua oficial, dada la remisión a las reglas generales sobre prueba, que disponen (artículo 106.1 LGT) la aplicación de la Ley de Enjuiciamiento Civil, cuyo artículo 144.1 obliga a que todo documento redactado en idioma que no sea el castellano o, en su caso, la lengua oficial propia de la Comunidad Autónoma de que se trate, se acompañe de la traducción al mismo. Igualmente el artículo 36.1 de la Ley 30/1992 (LRJPAC) y artículo 15 de la posterior Ley 39/2015, para los procedimientos tramitados por la Administración General del Estado.

Factura emitida por **JK** en fecha 1/11/2018, que incluye la prestación de servicios relacionados con ventanas, puertas de obra, puertas habitación, parquet, sanitarios, separación ducha, pintores interior y exterior, electrónica... por importe de 57.921,63 euros.

Factura emitida por **GH** en fecha 16/07/2018. Está en alemán por lo que desconocemos los conceptos que incluye.

Facturas emitidas por **CCD SL** durante el año 2018.

Facturas emitidas por **DDF** en fecha 27/08/2018, que se refieren a la adquisición de diversos materiales tales como: perfil techo, placa techo, pasta juntas, cinta juntas, guante nylon, tornillos, pasta juntas.

Facturas emitidas por **FFG SL** en fecha 37/07/2018, 13/08/2018 y 28/11/2018 donde se recoge la adquisición de materiales de construcción: palets, varillas hierro, cemento, tablero encofrar, bovedillas, malla fibra azul, gravilla.

Factura emitida por **GGH SLU** en fecha 16/08/2018 donde se recoge la adquisición de materiales de construcción: yeso

Factura emitida por **HHJ SA** en fecha 15/07/2018 donde se incluye la adquisición de determinado material.

Facturas emitidas por **JJK SL** de julio a noviembre del 2018 donde se recoge la adquisición de baldosas.

Factura emitida por **KKL SL** en fecha 5/07/2018, que se refiere a la realización de un estudio topográfico sobre el solar situado en la Calle ....

Factura emitida por **LLM** en fecha 21/06/2018 en alemán, por lo que desconocemos su contenido. Se reitera aquí lo señalado anteriormente en relación con la factura de **LM**.

Factura emitida por **MMN** en fecha 24/07/2018, que incluye la adquisición de puertas.

Factura emitida por **NNP** en fecha 18/07/2017 que recoge costes relacionados con el transporte.

Como se ha indicado, los únicos conceptos admitidos por la Administración han sido los recogidos en las facturas emitidas en fecha 17/07/2018, 05/11/2018 por **TW**, que incluyen la adquisición e instalación de chimenea al considerar que se trataba de instalación de nuevos elementos previamente inexistentes.

En el examen de los restantes elementos, este TEAC ha de señalar, en primer término, que como se ha indicado en la anterior descripción, hay varias facturas en original alemán, sin traducción, que impiden verificar su contenido, por lo que las mismas carecen de eficacia probatoria.

En cuanto a las demás facturas, este TEAC considera que unicamente cabe admitir el importe correspondiente a la instalación del sistema de aire acondicionado, recogido en el **PRESUPUESTO\_1** de **XZ**, por importe de 17.003,16 euros. De la compra del equipo completo con los conductos e interfaces para la programación y puesta en marcha de la instalación se deduce que se trata de una dotación nueva para el inmueble.

No cabe admitir, sin embargo, los gastos reflejados en las restantes facturas.

Respecto a la entrega de material tal como interruptores, termostato, calefacción, electricidad por un total de 10.251 euros y montaje de tubos para calefacción no se acredita que se trate de una instalación nueva pudiendo tratarse de la sustitución de interruptores, tubos etc deteriorados y necesitados de reposición. Lo mismo sucede con la factura relativa a diversos electrodomésticos, cajoneras y encimera de la cocina, pues ya se ha visto que la sustitución de estos elementos existentes constituye un gasto de conservación y mantenimiento; si bien, en lo referente a los electrodomésticos, tal como se expone en resolución de este TEAC, de 29-05-2023 (RG 5890-2020), al ser susceptibles de ser utilizados por un periodo superior a un año, su deducibilidad se hará en función de su amortización. No se acredita en el presente caso el montaje de una nueva cocina anteriormente inexistente, siendo así que la reforma de la misma no cabe calificarse de mejora. E igual puede concluirse respecto a la adquisición de puertas. Respecto a las facturas de diverso material de construcción, baldosas, etc, así como contenedores para recogida de escombros, transporte, etc, solo cabe colegir que se han realizado obras, pero no puede determinarse que éstas hayan tenido la envergadura que en el anterior fundamento se ha delimitado como determinante de la concepción de una mejora. Esto es, no se acredita un aumento de la habitabilidad ni de la capacidad productiva del inmueble en cuestión.

Respecto a las fotos aportadas, ante la carencia, que hemos señalado anteriormente, de un proyecto con descripción de las intervenciones a realizar, y ante la indeterminación o inconcreción de las facturas asimismo resaltada, no cabe atribuirles eficacia probatoria. La tendrían en la medida en que ratificasen o permitiesen visualizar las obras concretas descritas y cifradas en el correspondiente proyecto, presupuesto y facturación. Además de que en el presente caso las fotos aportadas no comparan una determinada habitación o estancia antes y después de la reforma sino que se trata de fotografías que recogen diferentes espacios interiores y exteriores del inmueble que, para una persona ajena al inmueble, no resultan aclaratorias.

El interesado indica: *"En las fotos del antes y el después de la Reforma Integral, puede verse claramente que el Inmueble no requería de todas esas obras para ser arrendado ni para ser habitable, pues se encontraba en buen estado de conservación. Esas obras se realizaron con el objeto de renovar el Inmueble, adaptándolo a un estilo y diseño mucho más actual y, por ende, revalorizarlo. En consecuencia, deben ser consideradas como mayor valor de adquisición del mismo"*.

Añadiendo que *"a la hora de calificar si un gasto es de "reparación" o "conservación", la clave está en evaluar si estos gastos son necesarios para poder alquilar el inmueble, en el sentido de analizar si la falta de realización de estos gastos hubiera supuesto la imposibilidad de alquilarlo. Entendiendo, a sensu contrario, que si estos gastos no eran estrictamente necesarios para poder arrendar el inmueble en sus condiciones ordinarias, sino que son gastos voluntarios, deben ser considerados inversiones o mejoras"*,

Ante estas consideraciones hemos de remitirnos a lo ya expuesto en el anterior fundamento de derecho respecto al valor que cabe atribuir a afirmaciones genéricas de renovación integral, remodelación, modernización, etc que puedan emplearse. Lo relevante para apreciar la existencia de una mejora es que se acredite fehacientemente las características o condiciones que se han delimitado conforme a la normativa y resoluciones del ICAC en dicho fundamento de derecho anterior para conceptuar las mejoras y, en el presente caso, ello no concurre.

En contra de lo que el reclamante postula, la finalidad por la que se decida acometer las obras no puede interferir en esta concepción objetiva. Esto es, las obras efectuadas deben calificarse en función de que respondan a uno u otro concepto (gastos de conservación/reparación vs mejora), independientemente de la finalidad por la que se decida realizarlas.

Por otra parte, tampoco debemos olvidar que las obras efectuadas para adaptar la vivienda a un estilo y diseño más actual también pueden conllevar implícitas operaciones de conservación y reparación, por cuanto muchos de los bienes que deben ser reparados o sustituidos por razón de su uso no encontrarían en el mercado actual un reemplazo idéntico sino uno de mejor calidad y más novedoso.

En conclusión, no habiéndose acreditado que las obras realizadas reunieran las condiciones expuestas en el anterior fundamento y analizadas las facturas aportadas, solo cabe admitir la calificación de mejora de los gastos

relacionados con la instalación de aire acondicionado, al tratarse de un elemento que no existía con anterioridad en el inmueble, de conformidad con lo establecido en el artículo 13 a) del RIRPF, estimando solo en este extremo la pretensión del reclamante en lo que se refiere a la liquidación.

## Séptimo.

En relación al Acuerdo sancionador, la sanción impuesta al reclamante es consecuencia de haber dejado de ingresar dentro del plazo voluntario determinado por la normativa del tributo una parte de la cuota correspondiente al Impuesto sobre la Renta de No Residentes modelo 210, ejercicio 2018, como consecuencia de no haber declarado la ganancia patrimonial derivada de la venta del inmueble con referencia catastral **INMUEBLE\_1** por importe de 83.158,64 euros, según se deduce de la información en poder de la Administración.

Dicha conducta ha dado lugar a la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, por lo que al haber sido confirmada dicha regularización por el presente Tribunal, no cabe duda que se ha producido el elemento objetivo de la infracción establecido en la Ley.

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

*"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 la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.*

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

*(...)*

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

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

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

El recurrente alega la improcedencia de la sanción al no apreciarse culpabilidad en su conducta. Sostiene que ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones, pues realizó una interpretación razonable de la norma. Además, invoca la falta de motivación de este elemento subjetivo en el propio acuerdo de imposición de sanción.

Pues bien, respecto a la motivación de este elemento subjetivo en el acuerdo sancionador, este TEAC ha perfilado, siguiendo a la jurisprudencia, la obligación de motivación de las sanciones en el sentido de que no puede el órgano gestor tributario fundar la existencia de infracción tributaria en la mera referencia al resultado de la regularización practicada (como es la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria) porque el mero resultado no constituye per se infracción tributaria, no siendo posible sancionar por la mera referencia al

resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. (Res. de 23/01/2014, RG. 2318/2011).

En esa misma línea, la Resolución en unificación de criterio de 18-02-2016 (RG. 7036/2015) se pronuncia sobre la improcedencia de la utilización de la fórmula generalizada *"analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad"*. E igualmente, en Resolución de 21-05-2015 (RG 1564/2012) se ha sostenido la insuficiencia de la descripción de los hechos como motivación de la culpabilidad.

Aplicando lo expuesto al caso concreto, este Tribunal, a la vista del acuerdo de imposición de sanción, considera que los mismos adolecen de falta de motivación en cuanto a la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria, estimando no concurrente una culpabilidad "razonada" y "suficientemente explicada".

Así, en el Acuerdo sancionador, en el apartado relativo a la motivación, se expone:

*"Según el artículo 191.1 de la LGT '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'.*

*Para poder calificar la conducta como infracción tributaria, además del elemento objetivo tipificado en el artículo 191, se precisa la concurrencia del elemento subjetivo de dolo, culpa o negligencia. Según la doctrina jurisprudencial, la esencia de la negligencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Es decir, se vincula la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada en una interpretación razonable de la norma aplicable, especialmente cuando la Ley ha establecido la obligación, a cargo del obligado tributario, de practicar operaciones de liquidación tributaria.*

*En el presente caso, a la vista de los antecedentes que obran en el expediente, se aprecia en Don **Axy** con NIF ... una omisión de la diligencia exigible en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En concreto, la cuota dejada de ingresar por importe de 8.000,14 euros tiene su causa en la incorrecta declaración de la ganancia patrimonial obtenida.*

*El Sr. **Axy** transmitió un inmueble situado en ... (...). Tras la autoliquidación presentada en fecha 9 de mayo de 2019, en el transcurso de comprobación del expediente, se requirió al declarante la aportación de documentación. La falta de atención a dicho requerimiento, motivó la generación de propuesta de liquidación calculada con los datos que obraban en poder de esta dependencia. Tras la notificación de la misma, el Sr. **Axy** presentó alegaciones y aportó documentación acreditativa de los extremos alegados. Revisada dicha documentación, se determinó que los cálculos realizados por el declarante en su autoliquidación eran erróneos, al haber incluido facturas de reformas realizadas en el inmueble que no daban derecho a aumentar el valor de adquisición del mismo ni a disminuir el valor de transmisión, produciéndose en consecuencia una ganancia patrimonial no declarada, por el importe arriba indicado.*

*Por otra parte, no se aprecia la concurrencia de ningún supuesto de exoneración de responsabilidad del artículo 179.2 de la Ley General Tributaria. No existe un error involuntario, ni una razonable discrepancia de criterios acerca del contenido y alcance de la norma.*

*Asimismo, es de destacar que la Administración tributaria pone a disposición de los contribuyentes una gran variedad de servicios de información y asistencia en la confección de declaraciones, a los cuales pudo acudir el obligado tributario en caso de dudas sobre el cumplimiento de la citada obligación. Por tanto, concurre el mínimo de culpabilidad necesaria para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria".*

La lectura de la resolución sancionadora revela, a juicio de este TEAC, la **insuficiencia de la motivación de la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad**.

Así, se aprecia que comienza en los dos primeros párrafos con la cita de la normativa. Siendo esta cita precisa, sin embargo la jurisprudencia no la considera suficiente. Como tampoco considera suficiente la mera descripción de la conducta objetiva. En este sentido, por ejemplo señala la sentencia de la Audiencia Nacional en sentencia de 17 de marzo de 2022 (rec. 589/2018):

*"Así, no es suficiente, para poder imponer la sanción, la indicación de la norma aplicable y el porcentaje de la sanción, pues la culpabilidad, como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencias, entre otras, de 16 de marzo de 2002, 6 de junio de 2008 y la antes citada, debe estar probada y no meramente sugerida, sin que sea bastante para sancionar, por tanto, el mero incumplimiento de obligaciones tributarias.*

*No cabe, pues, "la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constitu(ye)... infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad". (sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008 (Rec. 146/2008).*



*También el Tribunal Constitucional, por todas en la sentencia STC 164/2005, viene declarando que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio... 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" (FD 6)".*

En el siguiente párrafo hay una explicación teórica acerca de la necesidad de la concurrencia del elemento subjetivo.

A continuación se afirma sin más que, a la vista de los antecedentes que obran en el expediente, se aprecia en el interesado una omisión de la diligencia exigible en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Posteriormente se concreta la cuota dejada de ingresar y se describe sucintamente la causa como "*la incorrecta declaración de la ganancia patrimonial obtenida*", describiendo las actuaciones realizadas por la Administración hasta dictar la liquidación provisional. Es decir, de nuevo una mera referencia sumaria de la causa de la regularización. Además, pese a indicar que la ganancia patrimonial declarada se determinó de manera errónea por los cálculos efectuados por el recurrente, al haber incluido facturas de reformas realizadas en el inmueble que no daban derecho a aumentar el valor de adquisición del mismo ni a disminuir el valor de transmisión, no menciona cuáles son las facturas de reforma controvertidas ni por qué no dan derecho a incorporarse como mayor valor de adquisición.

Es decir, se limita a repetir lo que constituye el objeto de la regularización añadiendo que en dicha conducta se aprecia una omisión de la diligencia exigible en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias que merece ser sancionada.

Parece entender el órgano sancionador que la mera concurrencia de los hechos que motivaron la liquidación impositiva es suficiente para que puedan calificarse como infracción, de modo que la sanción parece derivar automáticamente de la liquidación practicada. En palabras del Tribunal Supremo: "*La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)].*"

Finalmente, concluye el acuerdo su motivación resaltando "*que la Administración tributaria pone a disposición de los contribuyentes una gran variedad de servicios de información y asistencia en la confección de declaraciones, a los cuales pudo acudir el obligado tributario en caso de dudas sobre el cumplimiento de la citada obligación*", no siendo tampoco ésto adecuado para estimar que concurre una culpabilidad "razonada" y "suficientemente explicada".

En este sentido lo ha manifestado también la Audiencia Nacional, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en la sentencia de 17/03/2022 (rec. 681/2019):

*"Así, y tal y como ya apreciamos en nuestra Sentencia de 27 de junio de 2021, recaída en el recurso nº 682/2019, de contenido sustancialmente análogo al del presente, la Administración sancionadora se ha limitado a emplear razonamientos que equiparan el incumplimiento objetivo de la obligación de retener respecto de un determinado número de trabajadores con la infracción tributaria, añadiendo razonamientos estereotipados tales como que: "en el presente caso, esta Dependencia considera que no se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria consistente en la retención correcta de las cantidades abonadas a algunos de los perceptores de rentas de trabajo. Es de destacar que la Administración tributaria pone a disposición de los contribuyentes una gran variedad de servicios de información y de confección de declaraciones a los cuales pudo acudir el obligado tributario en caso de duda sobre la tributación de este tipo de rendimientos. Por otra parte, no existe un error involuntario ni una razonable discrepancia de criterios acerca del contenido y alcance de la norma que obliga a declarar este tipo de rendimientos; por tanto, concurre el mínimo de culpabilidad necesaria para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria".*

En conclusión, conforme a los principios doctrinales y jurisprudenciales antes referidos, tal motivación ha de reputarse deficiente, no pudiendo llegar a otra conclusión que no sea la de declarar la falta o ausencia de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad, al limitarse el órgano gestor a poner de manifiesto el resultado de la regularización previa efectuada en el procedimiento gestor, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad, por lo que se estima en este punto la reclamación, y se anula la sanción.

## **Octavo.**

Recapitulando y tratándose de dos reclamaciones acumuladas, se estima parcialmente la reclamación nº 946/2020, en los términos expuestos en el fundamento de derecho Sexto; y se estima la reclamación nº 5677/2020, anulándose la sanción.



Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

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