

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092477

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Sevilla)

Sentencia 5513/2023, de 15 de marzo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 549/2020

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Procedimiento de gestión tributaria. Rectificación de autoliquidaciones. Afirma la Sala que no cabe rectificar la autoliquidación optando por un régimen especial de tributación con ocasión de la revisión de una liquidación practicada en un procedimiento de gestión de comprobación en el que no se planteó en ningún momento la posibilidad de acogerse a este régimen especial de tributación. Debe estimarse como una pretensión extemporánea. La demandante confunde el deber de resolver todos los motivos de impugnación que se planteen o que se desprenda del expediente administrativo con la posibilidad de aprovechar el procedimiento de revisión o el recurso judicial para plantear una rectificación de la autoliquidación, optando por un régimen especial de tributación (que puede exigir verificación de sus beneficios u otras consideraciones) que no es competencia de los órganos de revisión ni de los Tribunales, máxime cuando la demandante pudo plantear recurso de reposición y no lo planteó, acudiendo directamente a los órganos con competencia para revisar, sin facultades de comprobación, para plantear la rectificación de su autoliquidación «*ex novo*», lo que, se estima, no deja de ser una actitud abusiva. En definitiva, no entra en las funciones ejercidas por el órgano de gestión considerar la procedencia de aplicar regímenes especiales de tributación como es el de las entidades de reducido tamaño, y en ningún caso debió ser aplicada «automáticamente» por el órgano de gestión, como pretende la demandante, por más que el principio de buena administración imponga considerar las circunstancias más favorables para el sujeto pasivo. Es el sujeto pasivo el que podía instar una rectificación de su autoliquidación ante los órganos competentes.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 108.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106, 120 y 141.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 15.

PONENTE:

Doña María Fernanda Mirman Castillo.

Magistrados:

Don HERIBERTO ASECIO CANTISAN

Don GUILLERMO SANCHIS FERNANDEZ-MENSAQUE

Don JAVIER RODRIGUEZ MORAL

Don JOSE ANGEL VAZQUEZ GARCIA

Don MARIA FERNANDA MIRMAN CASTILLO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA SALA DE LO CONTENCIOSO- ADMINISTRATIVO (SEVILLA), SECCIÓN CUARTA

RECURSO N.º 549/20

SENTENCIA

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES.

PRESIDENTE:

D. HERIBERTO ASECIO CANTISÁN

MAGISTRADOS

D. GUILLERMO SANCHIS FERNÁNDEZ-MENSAQUE

D. JAVIER RODRÍGUEZ MORAL

D. JOSÉ ÁNGEL VÁZQUEZ GARCÍA

D^a. MARÍA FERNANDA MIRMAN CASTILLO

En Sevilla, a 15 de marzo de 2023

Vistos por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, los autos correspondientes al recurso con número de autos 549/2020 seguido entre las siguientes partes: DEMANDANTE: PABEOL SL, representada por el Procurador/a Sr/a. D JUAN MANUEL GORDILLO PÉREZ y bajo la dirección letrada de D^a María Josefa Carretero Rodríguez ; y DEMANDADA: ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO por medio del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, representado y dirigido por la ABOGACÍA DEL ESTADO, sobre IMPUESTO DE SOCIEDADES. Ha sido ponente D^a. MARÍA FERNANDA MIRMAN CASTILLO .

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte actora se interpuso el 17/9/2020 recurso contencioso administrativo contra acuerdo del TEARA de 22 de junio de 2020 (oficio de notificación 26 de junio) que estima parcialmente la reclamación nº 41/03638/2018 formuladas contra liquidación A4160318206000154 practicada por el Inspector regional de la delegación especial de Andalucía de la AEAT en relación con la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013 y de la que resulta a ingresar una deuda tributaria de 34.194,02 euros.

Segundo.

Por la actora se interpuso demanda en la que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estima aplicables al caso, termina suplicando que se anule la resolución recurrida.

Tercero.

Por la parte demandada se contestó a la demanda en escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, terminó suplicando que se desestimase el recurso.

Cuarto.

No estimándose preciso abrir el procedimiento a prueba, con la documental aportada, las partes formularon sus alegaciones y la votación y fallo tuvo lugar el día señalado , siendo Ponente D^a María Fernanda Mirman Castillo, quien emite el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

(objeto)

1.-Es objeto de este recurso la resolución del TEARA de 22 de junio de 2020 que estima parcialmente la reclamación nº 41/03638/2018 formulada contra liquidación A4160318206000154 practicada por el Inspector regional de la delegación especial de Andalucía de la AEAT en relación con la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013.

2.- La liquidación provisional del Impuesto de sociedades 2013:

a) En relación a los gastos deducidos por el sujeto pasivo en la casilla 279 del modelo 200 "Otros gastos de explotación" por 70.537,09 euros los redujo en 37.967,29 euros que no se consideraron deducibles y

b) En relación al gasto por amortizaciones, el obligado tributario consigna un gasto por amortizaciones por importe de 83.187,86 euros y la Administración tributaria realizó un ajuste en la casilla 303 por amortizaciones no deducibles en 63.362,20 euros,

Todo ello con las siguientes consideraciones:

" Se ha modificado la base imponible declarada debido a que no se han declarado o se han declarado incorrectamente las "Correcciones al Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias

- Diferencias entre amortización contable y fiscal (arts. 11.1 y 11.4 L.I.S .)", conforme a lo establecido en los artículos 11.1 y 11.4 del texto refundido de la L.I.S ., derivadas de las diferencias entre las amortizaciones consignadas en la "Cuenta de Pérdidas y Ganancias" de la declaración del Impuesto y las amortizaciones admisibles fiscalmente.

- Se ha modificado la base imponible declarada debido a que no se han declarado o se han declarado incorrectamente las "Correcciones al Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias - Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias", conforme a lo establecido en los artículos 10 a 24 del texto refundido de la L.I.S . y en otras normas.

- Existe una diferencia de cálculo consecuencia de errores o discrepancias previamente señalados.

- Se ha declarado incorrectamente el importe del ingreso o de la devolución de la declaración originaria y/o se ha incluido la devolución inicialmente efectuada, por lo que se ha modificado el líquido a ingresar o a devolver declarado.

(...)

- El obligado tributario presenta alegaciones a la propuesta de liquidación provisional en fecha 02/01/2018 con nº de asiento registral RGE406000142018, las cuales se contestan en el sentido que se describe a continuación.

En cuanto a Otros gastos de explotación , Pabeol SL consigna en su declaración de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013 en la casilla 279 un importe de 70.537,09 euros correspondiente a Otros gastos de explotación.

Aportó en fecha 21/08/2017 Libro Mayor de todas las cuentas contables incluidas en la casilla anteriormente mencionada, cuyo sumatorio total ascendía a 70.565,52 euros (sin considerar el gasto de la cuenta 630 relativo al Impuesto sobre beneficios de 16.079,50 euros).

Posteriormente, se le requirió la aportación de copia de las facturas recibidas utilizadas que han sido tenidas en cuenta para el cálculo del importe declarado en dicha casilla 279, a excepción de los registrados en las cuentas 626 gastos bancarios (2.150,99 euros), 629 Material Informático (105 euros) y 630 Impuesto sobre beneficios (16.079,50 euros). No se le solicitó la aportación de las facturas correspondientes al gasto por arrendamiento y cánones por importe de 13.726 euros.

En cuanto al gasto por transportes de 224,65 euros, no se admite el gasto por peaje pues se refiere a vehículos y la sociedad no declara ingresos asociados a vehículos y en la factura del desplazamiento Sevilla- Madrid en Ave no se identifica el nombre de la empresa receptora.

En cuanto al gasto por reparaciones y conservación, no se admiten los gastos asociados a vehículos correspondientes a la ITV y a las reparaciones (asientos 32,24, 179,123 y 119) y el resto de gastos se refieren a trabajos de pintura, fontanería, reformas de viviendas y no locales comerciales. No se admite el gasto de 16.311,52 euros. En el trámite de audiencia se aportan facturas ya aportadas en contestación al requerimiento previo a la propuesta.

Respecto a los gastos de suministros de luz por 1.761 euros, no se admite pues corresponden al Local de Pagés del Corro nº 59 alquilado en el 2013 y es por tanto un gasto a cargo del arrendatario. Vuelve a aportar las mismas facturas en el trámite de audiencia.

En cuanto al gasto por suministro de carburante por importe de 2.513,62 euros no se considera deducible al no guardar correlación con los ingresos.

En cuanto al gasto de Comunidad de propietarios por 5.522,14 euros, se admite un gasto de 3.357,24 euros pues aporta certificado de haber satisfecho las cuotas del inmueble de Pagés del Corro. No se admite el gasto por comunidad del resto de inmuebles pues no han estado alquilados en el ejercicio objeto de comprobación ni en otros.

En cuanto al gasto por Notarías y Registros por 4.620,09 euros, aporta en alegaciones todas las facturas por asesoramiento fiscal y contable de Adgentis salvo la registrada en la cuenta 623 de fecha 11/06/2013 por 1.170,09 euros. Se admite un gasto de 3.450 euros.

En cuanto al gasto por seguridad por 1.827,82 euros, aporta únicamente los cargos bancarios por este concepto, sin que pueda identificarse el inmueble por el que se contrata este servicio.

En cuanto al Gastos de teléfono por 4.548,78 euros, aporta en alegaciones facturas referidas a 10 líneas. No se admite este gasto ya que las facturas presentadas engloban varias líneas y no se distinguen aquellas cuyo uso se destina en exclusiva al ejercicio de la actividad económica de otras destinadas a usos personales del contribuyente o de otros miembros de su unidad familiar.

Bajo la denominación gastos varios, se aportan facturas de 2014.

Del resto de gastos no aporta las facturas que acrediten el gasto:

Seguros por 1.989,60 euros.

Suministro de agua por 2.217,20 Gastos de viaje por 3.238,11 euros.

Todo ello determina que de lo deducido en otros gastos de explotación, 70.537,09 euros, no se considera deducible un importe de 37.967,29 euros, por lo que procede un aumento al resultado contable por ese importe en la casilla 413.

- En relación al gasto por amortizaciones, el obligado tributario consigna un gasto por amortizaciones por importe de 83.187,86 euros en la casilla 284 del modelo 200. Aporta un cuadro de amortización con los bienes objeto de amortización, sobre los cuales realizamos los siguientes ajustes:

1. Local sito en la Calle Luis Montot o nº 75 y Calle mallen nº 16-18 (cuya referencia catastral correcta es 6622006TG3462S0003YI). La entidad toma como base de amortización el valor total de adquisición de 1.399.796,26 euros sin aislar el valor del suelo que no es amortizable tal y como lo establece el artículo 1.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 julio: '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.'

El valor catastral total es 1.199.830,12 euros, siendo el valor catastral de la construcción de 527.925,25, que representa el 44 %. El coeficiente de amortización lineal máximo según tablas es el 2% para locales comerciales, siendo éste el caso tal y como expresamente se describe el local en las escrituras de adquisición aportadas. La amortización fiscalmente deducible es 0,44 POR 1.399.796,26 POR 0,02: 12.318,21 euros mientras que la entidad ha registrado un gasto de 27.995,93 euros, por lo que procede un ajuste al resultado contable de 15.677,72 euros.

- 2. Local en Pagés del Corro con referencia catastral 4019420TG3441N0001XL. La entidad alega en el trámite de audiencia la aplicación de un coeficiente de amortización según tablas del 3% que no se admite al tratarse de locales comerciales, calificación que expresamente se les atribuye en la escritura de adquisición aportada de fecha 27/01/2004, otorgada ante el notario D. Rafael Leña Hernández, bajo su protocolo 165. La amortización fiscalmente deducible resulta de:

VC Local Pagés del Corro: 244.244,09 euros VC construcción: 80.256,39 Porcentaje valor catastral de la construcción: 80.256,39 / 244.244,09:32, 86% El coeficiente de amortización lineal máximo según tablas es el 2% para edificios comerciales. La amortización fiscalmente deducible es 0,3286 POR 600.000 POR 0,02:3.943, 2 euros mientras que la entidad ha registrado un gasto de 36.000 euros, por lo que procede un ajuste al resultado contable de 32.056,8 euros.

3. Nave Industrial La Negrilla 12 (Ref. catastral 7961739TG4376S0001RH).

Se le reconoce la aplicación de un coeficiente lineal de amortización del 3 % al tratarse de una nave industrial, pero no así los gastos accesorios de la operación de compra pues no aporta ningún justificante documental de los mismos.

De este modo la amortización fiscalmente deducible será:

El valor catastral total es 205.960,56 euros, siendo el valor catastral de la construcción de 108.070,56 euros, que representa el 52,47 %. La amortización fiscalmente deducible es 0,5247 POR 226.431 POR 0,03: 3.564,25 euros mientras que la entidad ha registrado un gasto de 4.528,62 euros, por lo que procede un ajuste al resultado contable de 964,37 euros.

- 4 .En cuanto a los gastos por amortización de los inmuebles no alquilados, cierto es que llama la atención que habiendo adquirido tal cantidad de plazas de garaje, no haya logrado alquilar ninguna de ellas pues podría haber adaptado su precio a las condiciones de mercado o bien ha podido alquilarlas sin declarar los ingresos percibidos por ello. Asimismo, el propio obligado tributario manifestó en contestación al requerimiento notificado el 19/07/2017 que en el ejercicio 2012 tenía destinados al alquiler 4 inmuebles, de los cuales sólo había obtenido rendimientos por uno de ellos, el de Luis Montoto alquilado a Bingo Giraldillo. Por tanto, parece desprenderse que en este cómputo no ha tenido en cuenta las 10 plazas de garaje a las que se refiere en su escrito de alegaciones.

Por tanto, se mantiene la regularización contenida en la propuesta y no se consideran deducibles puesto que no guardan relación con los ingresos obtenidos. La deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto a los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducible de la actividad.

Estos inmuebles son:

- Inmueble en Roche (Conil de la Frontera) un gasto de amortización de 2.764,66 euros.

- 10 plazas de garaje en la calle Alcalá y Ortí (Alcalá de Guadaíra) un gasto de amortización de 4.800,84 euros.

- Garaje Córdoba un gasto de amortización de 540 euros.

- Garaje en la calle San Jacinto un gasto de amortización de 750 euros.

- Garajes 46-48 un gasto de amortización de 3.103,45 euros.

- 5. En cuanto a la construcción del inmovilizado de Pagés del Corro por valor de adquisición de 90.145,33 euros objeto de amortización, no ha aportado ningún soporte documental en que se sustente la base de amortización de 90.145,33 euros. Estable el artículo 106.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria. Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones. No se admite el gasto por amortización de 2.704,36 euros por falta de acreditación del mismo.

En consecuencia, se propone un ajuste al resultado contable de 63.362,20 euros en la casilla 303 por Diferencias entre amortización contable y fiscal".

3.- El demandante no interpuso recurso de reposición e interpuso reclamación económica administrativa alegando como motivos de impugnación ante el TEARA :

Extralimitación de competencias de los órganos de gestión tributaria por solicitud de contabilidad, al haber requerido cuadros de amortización de los inmuebles, operaciones financieras, los mayores de determinadas cuentas...con infracción LGT(arts 136 y 139.1) y RGAT según doctrina doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central (Resolución de 20 de diciembre de 2012, Recurso de Alzada núm. 1945/2012) y sentencias del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2012 (Rec. nº 2431/2010) y de 1 de diciembre de 2011, (Rec. nº 1114/2009), habiendo aportado el sujeto pasivo cuentas para justificar "otros gastos de Explotación". Expresamente el requerimiento inicial solicita " Deberá aportar un cuadro de amortizaciones practicadas en el ejercicio 2013, especificando el bien amortizado, fecha adquisición, valor adquisición, coeficiente amortización, amortización efectuada y amortización acumulada, para poder comprobar las amortizaciones deducidas en el ejercicio" . Alega que "Otras peticiones como justificantes o certificados bancarios de las cantidades satisfechas en el periodo objeto de comprobación tampoco son objeto de un procedimiento de comprobación limitada, como tampoco cuando pide las cuentas de mayores. Aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita acreditar la procedencia y cuantificación de los gastos financieros del período impositivo consignados en la casilla 305 de la declaración presentada y por importe de 10.370,16 euros". "Es la prueba diabólica, para acreditar dichos gastos necesariamente he de aportar documentación contable".

Discrepancia en el tipo impositivo aplicado, pues es una sociedad de reducida dimensión y le es de aplicación el tipo reducido del 25%"

Error en el cálculo de las amortizaciones al ser Pabeol empresa de reducido tamaño y uno de los incentivos de estas empresas es la amortización acelerada del inmovilizado material y de las inversiones. Indebida no aceptación de amortizaciones y gastos en inmuebles en los que no se obtienen ingresos: aporta prueba de que dos de ellos estaban contratados con dos inmobiliarias para gestionar su compra o alquiler. Las amortizaciones de activos no se han discutido en el IVA por la AEAT. Aporta documentación acreditativa de la construcción del inmovilizado de Pages del Corro por valor de adquisición de 90.145,33 euros objeto de amortización, que se había extraviado

Carácter deducible de otros gastos, que son reales, están contabilizados y justificados con sus facturas.

4.- La resolución del TEARA fue estimatoria parcial, acordando anular la liquidación provisional y practicar nueva liquidación en la que se incluya el gasto deducible correspondiente a la amortización de los 90.145,33 euros al haberse aportado con la reclamación la documentación justificativa del mayor valor de construcción respecto de local sito en Pages del Corro.

4.1.- Respecto de la extralimitación del órgano de gestión resuelve que el órgano de gestión ha regularizado los gastos deducidos por el sujeto pasivo en la casilla 279 del modelo 200, "otros gastos de explotación", que los reduce por considerarlos no deducibles, y ajusta al resultado contable de 63.362,20 euros de la casilla 303 por amortizaciones no deducibles, y examinado el art 136 LGT y, considerando así mismo la Resolución TEAC de 29 de noviembre de 2012 dictada conforme con las sentencias del TS de 24 de septiembre de 2012 (Rec. nº 2431/2010), y de 1 de diciembre de 2011 (Rec. nº 1114/2009), así como sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de noviembre de 2010 (Rec. Nº 369/2007) en recurso de alzada para unificación de criterio, desestima la alegación: se le solicitó al TEAC que unifique criterio en el sentido de declarar "que la letra c del artículo 136.2 de la Ley 58/2003 no impide la aportación y exhibición de la contabilidad mercantil, a los solos efectos de la constatación de que los datos declarados, a la vista del documento de declaración-liquidación, son coincidentes con los obrantes en dicha contabilidad" y el TEAC resolvió que, en conexión con el artículo 136, el artículo 139 del mismo texto legal prevé como una de las posibles formas de terminación del procedimiento de comprobación limitada " el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada"; pero " si los obligados aportan voluntariamente la contabilidad, pero la comprobación puede efectuarse justificada y motivadamente sin necesidad de proceder a su examen, la regularización podrá llevarse a cabo en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no siendo necesario en estos casos el inicio de un procedimiento inspector, quedando vedadas así posibles

prácticas procesales que con la sola aportación voluntaria de la contabilidad, impidan de facto a los órganos de gestión llevar a cabo las funciones que tienen atribuidas y que sí puedan efectuarse de forma procedente a través de la comprobación limitada".

Resuelve el TEAR que en el caso de autos, el órgano de gestión no requirió la aportación de contabilidad. El sujeto pasivo aportó un cuadro de amortizaciones y el libro mayor de todas las cuentas contables incluidas en la casilla 279 "Otros gastos de explotación" por 65.450,70 euros y la oficina gestora no cuestiona que la amortización declarada como gasto no sea la amortización contabilizada, lo que rectifica es el cuadro de la amortización, pues el suelo no es amortizable, y también que el sujeto pasivo no ha tenido en cuenta cuando el inmueble es una nave industrial y cuando un local de negocio, lo que no resulta de documentación contable sino de las escrituras de compraventa y datos catastrales de los inmuebles.

Lo mismo ocurre con la verificación de la casilla 279, el sujeto pasivo aportó las cuentas, que no se le había requerido, y documental de justificación que si se le había requerido y que proporciona los datos para la regularización: unas cantidades no se admiten por falta de justificación documental y otras por falta de prueba de la relación con la actividad de la sociedad.

Por lo que no estima vulnerado el art 136 LGT.

4.2.- En cuanto a la concreta regularización de las amortizaciones, dice que la demandante reconoce el error de haber amortizado el valor del suelo y nada dice de no haber considerado que era local y nave industrial en su caso. Admite el gasto deducible correspondiente a la amortización de los 90.145,33 euros al haberse aportado con la reclamación la documentación justificativa del mayor valor de construcción respecto de local sito en Pages del Corro.

4.3.- En cuanto a la amortización de determinados inmuebles por no acreditar que guarden relación con los ingresos obtenidos, y que son el chalet de Roche (Conil de la Frontera) y las plazas de garage, era llamativo que habiendo adquirido tal número de plazas de garage (10 plazas en Alcalá de Guadaíra, 1 en Córdoba, 1 en Sevilla en la calle San Jacinto, mas otro en calle Luis Montoto, Sevilla) requerida para que acreditara la relación de las plazas con la actividad económica de la Sociedad, solo se aportó documentación de alquiler de este último de Luis Montoto, alquilado a Bingo Giraldillo, por lo que es el único al que se admite la deducción del gasto.

Con la reclamación económico administrativa se aporta una copia de un contrato de alquiler en exclusiva de esos inmuebles, que el TEARA rechaza como carente de prueba frente a terceros conforme al art.1227 CC, valorando que su aportación al órgano de gestión, hubiera permitido realizar alguna comprobación respecto de terceros. No aporta prueba de la relación con la actividad de la sociedad respecto del Chalet en Roche Residencial (Conil de la Frontera), garage en Córdoba y en San Jacinto en Sevilla.

4.4 El TEAC ratifica la falta de prueba de afectación a la actividad profesional de la partida "Otros gastos de explotación" en la que se excluye, además de gastos del chalet de Roche, entradas de toros, gastos de seguridad sin especificar el inmueble, gastos de 9 líneas de teléfono, etc.

4.5 El TEAC ratifica la exclusión de gastos deducibles los relativos a carburantes y seguros de dos mercedes y un BMW por falta de prueba de la afectación de estos vehículos a la actividad empresarial.

5.- Finalmente, estima que el Tribunal no puede entrar en la alegación de que, pese a que en su declaración de Sociedades no aplicó el régimen de entidades de reducida dimensión, ni señaló la casilla 600 "Incentivos empresa de reducida dimensión", siendo improcedente en revisión rectificar su autoliquidación.

Segundo.

(DEMANDA)

Como motivos de impugnación se alega en demanda,

- Se insiste en que los órganos de revisión deben aplicar los beneficios de las entidades de reducida dimensión no solicitado antes de la liquidación provisional en un procedimiento de gestión de comprobación limitada y que se solicita ante el TEARA.

- Se insiste en la extralimitación de los órganos de gestión. Se denuncia que la solicitud de los cuadros de amortización de los inmuebles está vedada según resolución TEAC de 20/12/12 (alzada 1945/129) y STS 24/9/12, rec 2431/2010 en interpretación del art 139.1 LGT.

- Se alega que por el TEARA se aplican tablas de amortización sin reconocer al sujeto pasivo como Entidad de reducida dimensión

- Se alega el derecho a deducir gastos de inmuebles no alquilados pero en expectativa de serlo.

Tercero.

(CONTESTACIÓN)

El Abogado del Estado solicita la desestimación del recurso. El TEARA no podía revisar el tipo ni otros beneficios no planteados antes de liquidar, como es ser Entidad de reducida dimensión; no existe indicio alguno de

afectación a la actividad de los inmuebles cuya amortización se rechaza deducir ; los cuadros de amortización no forman parte de la contabilidad, de motu proprio aportó el libro mayor de cuentas, que resultó irrelevante para liquidar.

Cuarto.

Parecer de la Sala . En relación a la extralimitación de los órganos de gestión, el artículo 136 de la vigente en 2012 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se determina el "ámbito competencial" de los órganos de Gestión Tributaria en el marco de un procedimiento de comprobación limitada.

"1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria."

Consta en el expediente administrativo requerimiento de 31 de julio de 2017 para que aportase:

"Aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita justificar el importe declarado en la casilla 279 Otros Gastos de Explotación de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias contenida en su declaración. En particular, se solicita la relación de personas o entidades a las que se hayan satisfecho importes incluidos en la casilla mencionada, la cuantía abonada a cada una y la causa del abono.

- En relación a los ingresos por alquiler declarados por la entidad deberá indicar el importe de cada arrendatario especificando en cada uno el inmueble objeto de alquiler y el periodo al que corresponde el alquiler.

- Deberá aportar un cuadro de amortizaciones practicadas en el ejercicio 2013, especificando el bien amortizado, fecha adquisición, valor adquisición, coeficiente amortización, amortización efectuada y amortización acumulada, para poder comprobar las amortizaciones deducidas en el ejercicio."

Y requerimiento de 5 de octubre de 2017 para que aporte:

" Aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita acreditar la procedencia y cuantificación de los gastos financieros del período impositivo consignados en la casilla 305 de la declaración presentada y por importe de 9.119,23 euros. En particular, se solicitan justificantes o certificados bancarios de las cantidades satisfechas en el periodo objeto de comprobación.

- Con fecha 21/ 08/ 2017 aporta cuadro de amortización. Para poder resolver correctamente el requerimiento, solicitamos las escrituras de compra y/ o facturas de adquisición que justifiquen el valor de los elementos amortizados. Tratándose de inmuebles deberá aportar asimismo recibo del IBI del periodo 2013.

- Se requiere la aportación de copia de las facturas recibidas utilizadas que han sido tenidas en cuenta para el cálculo del importe declarado en la casilla 279 Otros gastos de explotación de la declaración del impuesto de sociedades 2013 por el contribuyente a excepción de los registrados en las cuentas 626 gastos bancarios, 629 Material Informático y 630 Impuesto sobre beneficios"

Esta Sala estima que el requerimiento de documentación transcrito no conlleva requerimiento de documentación contable. Ni el hecho de que se aportara el Libro mayor, ni que se requiriera el cuadro de amortizaciones que se requiere, en los términos que se requiere, haciendo constar : " cuadro de amortizaciones practicadas en el ejercicio 2013, especificando el bien amortizado, fecha adquisición, valor adquisición, coeficiente amortización, amortización efectuada y amortización acumulada, para poder comprobar las amortizaciones deducidas en el ejercicio". El órgano de gestión no cuestiona que la amortización declarada como gasto no sea la amortización contabilizada solo comprueba entre los gastos deducidos que el suelo no es amortizable, y también que el sujeto pasivo no ha tenido en cuenta cuando el inmueble es una nave industrial y cuando un local de negocio, lo que no resulta de documentación contable sino de las escrituras de compraventa y datos catastrales de los inmuebles.

Esta Sala estima que no concurre la infracción denunciada del artículo 136 de la LGT 58/2003. No se infringe la STS de 24 de septiembre de 2012, rec. 2431/2010 que se dice infringida, y que resuelve que la Administración no se excedió en el ejercicio de sus funciones por la vía de la comprobación abreviada: "la tesis del Abogado del Estado es compartida por esta Sala en su planteamiento sustancial: a través de la comprobación abreviada se lleva a cabo una comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias, mediante el contraste de estos con los justificantes presentados con la declaración o requeridos por la Administración, así como con los elementos de prueba de que ésta disponga. El cotejo de todos estos elementos puede poner de relieve errores, discrepancias y omisiones. Eso sí, las actuaciones de comprobación abreviada no pueden extenderse al examen de la documentación contable de empresarios y profesionales.

Y aquella comprobación y no este examen es lo que ha sucedido en el caso de autos, donde el órgano de gestión, a la vista de la declaración presentada por la parte en el ejercicio 2000, constata una disminución en la casilla 510 que afecta al resultado contable y que no era procedente, es decir, "discrepa" de los datos obrantes en la declaración, requiriendo a la sociedad mediante el correspondiente trámite que aclare esa discrepancia, presentando esta ante el órgano de gestión la declaración correspondiente al ejercicio 1997 con una breve explicación de lo sucedido y luego, ante los Tribunales Económicos- Administrativos, un documento referido a un supuesto asiento, explicaciones que ante esos meros datos no convencen ni a aquél ni a estos, dictándose y confirmándose después la correspondiente liquidación provisional.

Esas actuaciones, tal como se ha expuesto, no supusieron el examen de documentación contable alguna, como afirma la sentencia recurrida y resultan plenamente incardinables y conformes a lo que la Ley califica de "comprobación abreviada", pues en caso contrario se cercenarían totalmente las facultades de los órganos de gestión, facultades que la propia L.G.T. extiende en el artículo 123. 2) de la L.G.T. de 1963, en redacción dada por la Ley 25/1995, *ratione temporis* aplicable, a "las actuaciones de comprobación que sean necesarias", con el límite, que en el caso de autos no se ha transgredido, del examen de la documentación contable.

En un sentido similar nos hemos pronunciado en sentencia de 1 de diciembre de 2011, recurso de casación 1114/2009 "

Quinto.

Parecer de la Sala. DISCREPANCIA EN EL TIPO IMPOSITIVO APLICADO.

Alega PABEOL SL que tiene consideración de Entidad de reducida dimensión porque el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior es inferior a 10 millones de euros, por lo que, dado que el artículo 114 del TRLIS establece dos tipos de gravámenes para estas empresas: el tipo de gravamen del 25% para los primeros 300.000 euros de base imponible y el 30% para el resto de la base imponible, y la AEAT en sus liquidaciones utiliza el tipo impositivo del 30% cuando correspondería el tipo del 25%, porque los beneficios no han llegado a 300.000€.

Esta Sala también ratifica en este punto el criterio del TEARA: no cabe rectificar la autoliquidación optando por un régimen especial de tributación con ocasión de la revisión de una liquidación practicada en un procedimiento de gestión de comprobación en el que no se planteó en ningún momento la posibilidad de acogerse a este régimen especial de tributación.

La demandante, que ni siquiera interpuso recurso de reposición, plantea por primera vez en la reclamación económico administrativa la posibilidad de acogerse a los incentivos del régimen especial de entidades de reducida dimensión (Art 108 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) cuando en su autodeclaración no aplicó el régimen de entidades de reducida dimensión, ni señaló la casilla 600 "Incentivos empresa de reducida dimensión", ni nada dijo en sus alegaciones en el procedimiento de comprobación.

Ahora alega en revisión que " Si bien en la declaración IS consta como actividad principal la del alquiler de inmuebles, ello fue porque en el ejercicio en cuestión está fue la actividad principal de la empresa, pero no la única, acredita que se dio de alta en promoción inmobiliaria desde 2012 aportando 036, y la sociedad en 2013 ha satisfecho retribuciones de personal por relaciones laborales (Clave A del 190) superando el límite de una persona contratada a tiempo completo. Por lo cual entendemos que incluso si solo se valorase la actividad de alquileres se cumplirían los requisitos para ser actividad económica." y estima de aplicación el art 23.1 Reglamento General de Desarrollo de la LGT, en materia de Revisión en Vía Administrativa, cuando dice que: " el escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite."

Debe estimarse como una pretensión extemporánea. La demandante confunde el deber de resolver todos los motivos de impugnación que se planteen o que se desprenda del expediente administrativo que tiene el TEARA (art 237LGT y artículo 59 del Real Decreto 520/2015, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 59/2003 General Tributaria) o incluso este Tribunal, con la posibilidad de aprovechar el procedimiento de revisión o el recurso judicial para plantear una rectificación de la autoliquidación, optando por un

régimen especial de tributación (que puede exigir verificación de sus beneficios u otras consideraciones) que no es competencia de los órganos de revisión ni de los Tribunales, máxime cuando la demandante pudo plantear recurso de reposición y no lo planteó, acudiendo directamente a los órganos con competencia para revisar, sin facultades de comprobación, para plantear la rectificación de su autoliquidación "ex novo", lo que, se estima, no deja de ser una actitud abusiva (STS 19 de mayo de 2020, rec 6192/2017).

Sexto.

Parecer de la Sala. ERROR EN LOS CALCULOS DE LAS AMORTIZACIONES POR LA AEAT.

Se alega en demanda que Gestión tributaria no puede entrar a recalcular amortizaciones por ser un concepto exclusivamente contable y vedado por norma a su actuación, y que además lo hace mal: al ser PABEOL SL con nif N.I.F.: B41721853 una empresa de reducida dimensión puede aplicar uno de los incentivos que la Norma establece en este régimen: Amortización acelerada del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible, los sujetos pasivos del IS podrán amortizar dichos elementos nuevos en base al coeficiente que resulte de multiplicar por dos el coeficiente máximo derivado de las tablas oficiales. Alega que AEAT aplica las tablas oficiales sin reconocer la ventaja de ser empresa de reducida dimensión. "Ello lleva a que, si bien admitimos el error de haber incluido el suelo como amortizable, el importe total amortizado no ha superado los límites fiscalmente admisibles si se nos hubieran aplicado los beneficios fiscales de las empresas de reducida dimensión".

Se desestima por lo ya expuesto: ni en la autoliquidación ni en las alegaciones, se ha hecho nunca constar que la demandante tributara por el régimen de empresas de reducida dimensión, y no se infringe el ordenamiento jurídico en una comprobación de alcance limitado por parte de los órganos de gestión a los que ni se les plantea en las alegaciones por el sujeto pasivo la posibilidad de que fueran de aplicación los incentivos del art 108 y ss del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por el hecho de no aplicarse en el cálculo de la liquidación provisional derivada de haber incluido indebidamente el suelo , la amortización acelerada del inmovilizado material propio de entidades de reducida dimensión.

La STS de 23.03.2021, rec 5270/2019, resuelve que el artículo 141.e) LGT establece una reserva de ley de procedimiento tributario, de forma que las comprobaciones administrativas de aplicación de los tributos efectuadas a los contribuyentes que están sometidos a un régimen fiscal especial debe ser efectuada obligatoriamente por los órganos de Inspección y no por los órganos de Gestión tributaria (" Cabe establecer, como doctrina jurisprudencial, que conforme a una interpretación gramatical y sistemática del artículo 141.e) LGT , las actuaciones que se sigan para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, como es el que se prevé, en el caso enjuiciado, para los colegios profesionales, en su carácter de entidades parcialmente exentas -y, por ende, a las que se asigna un régimen fiscal especial-, han de ser actuaciones inspectoras y seguirse, necesariamente, por los órganos competentes, a través del procedimiento inspector").

En el caso de autos el alcance del procedimiento no versa sobre los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial en el que afirma la actora estar encuadrada, de empresa de reducida dimensión conforme al art 108 y ss del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sino sobre la indebida inclusión del suelo en la amortización o sobre la realidad y deducibilidad de los gastos de la actividad declarados, por lo que no entra en las funciones ejercidas por el órgano de gestión considerar la procedencia de aplicar regímenes especiales de tributación como es el de las entidades de reducido tamaño , y en ningún caso debió ser aplicada "automáticamente" por el órgano de gestión, como pretende la demandante, por mas que el principio de buena administración imponga considerar las circunstancias mas favorables para el sujeto pasivo .

Es el sujeto pasivo el que podía instar una rectificación de su autoliquidación ante los órganos competentes. A tenor de la STS de 01/04/2019, rec casación 5613/2017, tal petición no da lugar a la apertura del procedimiento específico de rectificación de autoliquidaciones, pero las alegaciones efectuadas con la solicitud deben ser tenidas en cuenta por la Administración, que deberá dar respuesta razonada a la procedencia o no de la modificación de la autoliquidación interesada, cabría añadir, por el órgano competente:

" 3.5 La prohibición contenida en el artículo 126.2, párrafo segundo, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , ha de entenderse referida a la inidoneidad del procedimiento ad hoc de rectificación cuando ya está tramitándose otro procedimiento encaminado a determinar las circunstancias esenciales, pues será en el seno de este último procedimiento donde deberá ventilarse la procedencia o no de la rectificación, a cuyo efecto la Administración habrá de justificar cumplidamente las razones por las que resulta o no pertinente la modificación de la autoliquidación en los términos solicitados por el contribuyente, cuyos derechos se respetan en plenitud al exigirse esa motivación específica y al garantizarse su participación y audiencia en la decisión que se adopte.

3.6 Los criterios hermenéuticos expresados en relación con los artículos 120.3 de la Ley General Tributaria y 126.2 del Reglamento General de 2007 no solo no cercenan, sino que confirman las posibilidades impugnatorias

del inspeccionado, que podrá reaccionar contra la liquidación que ponga fin a las actuaciones de comprobación e inspección en los términos que tenga por conveniente, atacando aquella liquidación de manera plena, incluyendo el cumplimiento por la Administración de los deberes impuestos en el último de aquellos preceptos en relación con la motivación del rechazo a la rectificación, cuestionando también -si a su derecho conviene- los presupuestos en los que tal decisión se asienta y defendiendo con cuantos argumentos considere oportunos la improcedencia de la rectificación instada en su día y tácita o explícitamente rechazada por el órgano competente"

El TS , sentencia de uno de abril de 2019, rec 5613/2017, de la sección segunda precisamente contempla que se inicie un procedimiento de rectificación durante el proceso de comprobación, que solo conlleva responder motivadamente al contribuyente:

" 1. El auto de 18 de enero de 2018 -de admisión del presente recurso- señala en primer lugar que debe resolverse la siguiente cuestión jurídica, que resulta esencial para resolver el litigio: si un obligado tributario puede, una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, rectificar los valores que se tuvieron en cuenta a la hora de practicar la correspondiente autoliquidación tributaria presentada, incluso en aquellos supuestos en que la referida rectificación responda a un mero cambio de voluntad del declarante por causas ajenas a un error, sea este de hecho o de derecho.

Y añade que, teniendo en cuenta la disposición reglamentaria que impide interesar la rectificación en tales supuestos, si tal prohibición supone una vulneración del principio de reserva legal en materia tributaria y, consecuentemente, de los derechos del contribuyente.

2. Para responder a tales cuestiones, resulto forzoso tener en cuenta, en primer lugar, el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria , que permite al contribuyente que considere que una autoliquidación "ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos" instar "la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente".

Y, también, el artículo 126.2, párrafo segundo, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que señala literalmente -al regular el procedimiento de "rectificación de autoliquidaciones" al que se refería el precepto legal citado- lo siguiente:

"La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite".

3. A la hora de interpretar estos preceptos, las partes -y la propia sentencia recurrida- coinciden en un aspecto esencial: la solicitud de rectificación efectuada una vez iniciado un procedimiento inspector debe ser analizada por la Administración, que "deberá tener en cuenta" la petición antes de adoptar su decisión.

Séptimo.

En relación con la aportación de documentos ante el TEARA,

Alega la demandante que con su reclamación al TEARA el sujeto pasivo aportó documentación que el TEARA proclama su extemporaneidad dado que su admisión supondría mutar la naturaleza del procedimiento, de revisor a uno de aplicación de tributos.

Parecer de la Sala: efectivamente, la jurisprudencia ha dejado atrás la doctrina construida sobre el artículo 112 de la Ley 30/1992, y que tenía como finalidad evitar que los órganos revisores efectúen una nueva comprobación sin previo conocimiento por Inspección de sus alegaciones. El Tribunal Supremo, en sentencias como la de 10.09.2018, rca 1985/2017, afirmó la posibilidad de aportar, en fase revisora, documentación que no había podido ser aportada durante las actuaciones, recordando que es una regla general de nuestro Ordenamiento Jurídico la imposibilidad de aplicar una norma con carácter supletorio cuando la materia en cuestión está regulada de forma extensa y minuciosa en una Ley. De esta forma, dice el Supremo, frente al artículo 112 de la Ley 30/1992, en el ámbito tributario los artículos 34.1.r), 236, 237.1 y 239.2 LGT reconocen el derecho de los contribuyentes tanto de aportar cuantos medios de prueba estimen oportunos, como de efectuar las alegaciones que se consideren oportunas para la resolución del expediente que afecta a sus intereses. En particular, los artículos 237.1 y 239.2 LGT establecen el deber de los TEA de examinar cuantas alegaciones sean formuladas por los reclamantes, así como cuantas pruebas sean aportadas -siempre y cuando se refieran a hechos relevantes-, con el único límite de la buena fe y el abuso del Derecho. Y esta jurisprudencia ha sido reforzada con pronunciamientos mas recientes que

incluso permiten la aportación de documentación en la vía judicial, como la sentencia de STS 27.07.2021, rca 6012/2019.

En el caso de autos la resolución del TEARA, de hecho, admite la documental relativa a la acreditación de la construcción en el local de Pagés del Corro. Lo que no admite es como prueba de un hecho una documental presentada ex novo con la reclamación económico administrativa, como se analizará en el siguiente fundamento, valorando el documento en relación al resto de la prueba.

Octavo.

En cuanto al carácter deducible de gastos relativos a inmuebles no alquilados pero con perspectiva de serlo, ya se ha transcrito en fundamento anterior el motivo de no admitir los gastos por amortización de los siguientes inmuebles no alquilados:

- Inmueble en Roche (Conil de la Frontera) un gasto de amortización de 2.764,66 euros.
- 10 plazas de garaje en la calle Alcalá y Ortí (Alcalá de Guadaíra) un gasto de amortización de 4.800,84 euros.
- Garaje Córdoba un gasto de amortización de 540 euros.
- Garaje en la calle San Jacinto un gasto de amortización de 750 euros.
- Garajes 46-48 un gasto de amortización de 3.103,45 euros.

La demandante invoca la consulta vinculante de la DGT V4258-16, que responde a la cuestión de si son deducibles estos gastos en el Impuesto sobre Sociedades durante el período de tiempo en que los inmuebles no han estado arrendados, es decir, durante el período de tiempo en que estos inmuebles se encuentran en expectativa de arrendamiento.

Pero esta Sala estima que no es ese el motivo de su exclusión en la liquidación, que en el caso de autos no se plantea una cuestión de derecho, sino fáctica, al no estimarse probado por la AEAT ni por el TEARA que los citados inmuebles estuvieran afectos a la actividad de la empresa. Precisamente respecto del garage de Luis Montoto que se acreditó la afectación, se estimó el carácter deducible de los gastos. Ni una sola prueba documental se aportó en el procedimiento de comprobación de que estuvieran puestos en alquiler las 10 plazas de garage en la calle Alcalá y Ortí, de Alcalá de Guadaíra; las plazas de garage en Córdoba, el garage de calle San Jacinto, los garages 46-48, o el inmueble sito en Roche (Conil de la Frontera).

El motivo de rechazar el documento presentado por primera vez con la reclamación económico administrativa por parte del TEARA, no fue porque no se estimara posible aportar documentos en revisión. De hecho se le estimó documental acreditativa del mayor valor de construcción respecto de local sito en Pages del Corro. El problema es que no se le da valor probatorio al documento privado aportado ex novo en revisión, según el cual estaba contratado con dos inmobiliarias la gestión de compraventa y alquiler de los citados inmuebles.

Sobre el particular, esta Sala estima oportuno recordar que el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria establece que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos que normalmente le son constitutivos, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria, según el párrafo segundo del citado precepto, de modo que la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1.984, de 20 de Enero; y el artículo 106.1 de la misma Ley, establece que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa", remisión que debe entenderse a los artículos 1214 y siguientes del Código Civil y 299 y siguientes de la LEC, lo que implica en el caso de los documentos privados que la valoración de su fuerza probatoria debe realizarse al amparo de lo que dispone el artículo 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario.

Esta Sala, revisado el documento aportado con la reclamación económico administrativa como "anexo 2", que en la reclamación se denomina "Certificados de inmobiliarias que indican que los inmuebles han estado en gestión de arrendamiento-venta en ese período", advierte que lo aportado no son los supuestos certificados sino un mero documento privado sin sello de empresa alguno de "encargo de arrendamiento sin exclusiva", a LA ESQUINA Inmobiliaria, para alquilar "diez plazas de garage sitas en Córdoba, Sevilla y Alcalá de Guadaíra; un local comercial sito en Alcalá de Guadaíra y vivienda sita en Chiclana de la Frontera"; y vistas las alegaciones del demandante, comparte el juicio de valor del TEARA, de negar probatorio al documento privado aportado ex novo con la reclamación económico administrativa y relativo a un hecho ni siquiera alegado ante el órgano gestor, con facultades de comprobación, y relativo a inmuebles que ni siquiera coinciden (vivienda en Chiclana, no Conil; "10 garages en Córdoba, Sevilla y Alcalá de Guadaíra", cuando solo los de Alcalá de Guadaíra ya eran 10, es decir, con total indefinición de los inmuebles a que se refiere el documento).

Noveno.**DEDUCIBILIDAD DEL RESTO DE GASTOS.**

Dice la demanda que al ser de una cuantía muy escasa, no va a discutir con el TEARA los gastos de reparación de los vehículos, pero que "la AEAT no nos ha admitido ningún gasto de atenciones a clientes, comidas...cuando hasta la Ley actual del IS 27/2014 permite un 1% del volumen de ventas en concepto de dichos gastos", y el artículo 15 de la nueva Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, y con efectos desde el 01-01-2015, establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, entre otros, los donativos y liberalidades, pero establece excepciones: " No se entenderán comprendidos entre las liberalidades, y por tanto serán deducibles, los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos" si bien con un límite a la deducción, que es del 1% del volumen de negocios, por lo que "sólo pedimos que nos admitan ese 1%".

Parecer de la Sala: es objeto de autos un ajuste de gastos limitado a la casilla 279. Pabeol SL consigna en su declaración de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013 en la casilla 279 un importe de 70.537,09 euros correspondiente a "Otros gastos de explotación", que no se admite en 37.967,29 euros que no se consideraron deducibles. Por tanto, aunque no sea de aplicación al IS de 2013 la previsión del 1% del volumen de ventas en concepto de dichos gastos a que se refiere la actual ley del IS 27/2014, en el caso de autos se han admitido gastos por encima del 1%.

Revisada la liquidación vemos por otra parte que dice: "Bajo la denominación gastos varios, se aportan facturas de 2014", lo que no procede cuestionar, al no corresponder a gastos imputables al ejercicio comprobado, 2013.

En cuanto al resto de los gastos (10 líneas de teléfono, gastos de Ave y peaje; carburante; luz del local arrendado en Pagés del Corro, etc), no se estiman desvirtuadas las consideraciones de la liquidación transcritas en el fundamento de derecho primero, al que nos remitimos, para no admitirlos.

Décimo.

Conforme al artículo 139 de la Ley Jurisdiccional, la desestimación del recurso conlleva la imposición de costas a la demandante si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del citado artículo y teniendo en cuenta el alcance, la dificultad de las cuestiones planteadas y los criterios adoptados en Pleno de esta Sala de 17 de mayo de 2018, se fija como cifra máxima la de 1.000 euros.

Vistos los preceptos legales citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

1º Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía a que se refiere el presente recurso y que se detalla en el primer fundamento jurídico de la presente, por resultar ajustada a Derecho.

2º Con imposición de las costas a la parte demandante hasta el límite antes expresado.

Comuníquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede prepararse recurso de casación ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la presente resolución, en los términos y con las exigencias contenidas en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa .

Así por esta, nuestra Sentencia, lo 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.