

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-#

Referencia: NFJ065177

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Santa Cruz de Tenerife)

Sentencia 378/2016, de 22 de julio de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 185/2015

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Actas de conformidad. Alcance. Las actuaciones se documentaron inicialmente en actas de disconformidad, pero el Inspector jefe ordenó completar actuaciones y posteriormente se firmó en conformidad. Es improcedente la alegación de que se firmó el acta sin haberla leído debido a su extensión. Aunque el acta sea de conformidad es posible impugnar las cuestiones relativas a los gastos fiscalmente deducibles, a la existencia de actividad económica en el arrendamiento de inmuebles y a la valoración de las operaciones vinculadas.

IS. Sujeto pasivo. Actividad económica. Arrendamiento de inmuebles. No concurriendo los requisitos de local y empleado no procede reconocer que se realizase esa actividad. **Operaciones vinculadas. Tasación pericial contradictoria. Cesión gratuita de local a la sociedad.** La valoración de la operación vinculada comporta una operación jurídica que trasciende el ámbito de la conformidad prestada por el obligado tributario y puede cuestionarse en el recurso. En las actas se informó de la posibilidad de interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, pero no de promover la tasación pericial contradictoria, por lo que procede nueva liquidación en la que se informe del derecho a promover la tasación. No hay sanción porque no se da el elemento objetivo de que el valor declarado sea distinto del que se refleja en la documentación, al no haberse declarado valor alguno.

PRECEPTOS:

RD 1777/2004 (Rgto. IS), arts. 21 y 21 bis.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), art. 187.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 19, 45 y 69.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 135, 144, 150, 156 y 230.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 37.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

PONENTE:*Doña Adriana Fabiola Martín Cáceres.*

Magistrados:

Doña ADRIANA FABIOLA MARTIN CACERES

Doña MARIA DEL PILAR ALONSO SOTORRIO

Don PEDRO MANUEL HERNANDEZ CORDOBES

?

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA

Plaza San Francisco nº 15

Santa Cruz de Tenerife

Teléfono: 922 479 385

Fax.: 922 479 424

Email: s1contadm.tfe@justiciaencanarias.org

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000185/2015

NIG: 3803833320150000275

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000378/2016

Intervención: Interviniente: Procurador:

Demandante DECORART 2000 S.L. JORGE FRANCISCO LECUONA TORRES
Demandado TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente

D. Pedro Hernández Cordobés

Ilmas. Sras. Magistradas

Dña. María del Pilar Alonso Sotorrío

Dña. Adriana Fabiola Martín Cáceres (Ponente)

En Santa Cruz de Tenerife, a 22 de julio de 2016, visto por esta Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, integrada por los Señores Magistrados anotados al margen, el recurso contencioso-administrativo seguido con el nº 185/2015, interpuesto por la entidad DECORART 2000 S.L. representada por el Procurador D. Jorge Francisco Lecuona Torres y dirigida por la Letrada Dña. Amparo Arraez Vera, habiendo sido parte como Administración demandada el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias y en su representación y defensa el Abogado del Estado. Siendo Ponente la Ilma. Sra. Dña. Adriana Fabiola Martín Cáceres, se ha dictado la presente sentencia con base en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, de 26 de junio de 2015 se estimaron las reclamaciones nº 38/2449/2012 y nº 38/2451/2012, con anulación parcial de los actos impugnados, y se desestimación las reclamaciones nº 38/2450/2012 y nº 38/3230/2012, promovidas las dos primeras contra las liquidaciones practicadas por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT por el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2009, con un importe a ingresar de 00,00€ y un mayor gasto deducible correspondiente a la operación vinculada a integrar en la base imponible del impuesto de 20.909,52€, respectivamente, derivadas de actas suscritas en conformidad; las dos últimas se promovieron contra la imposición

de una sanción por importe de 4.391,01€ por la comisión de la infracción prevista en el artículo 16.10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades , y contra la exigencia de la reducción del importe de la sanción inicialmente practicada.

La representación de la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo, formalizando demanda con la solicitud de que se dicte sentencia por la que se declare la desconformidad a Derecho de la resolución recurrida y se anulen los acuerdos de liquidación y sancionador por el Impuesto de Sociedades dictados.

La representación procesal de la Administración demandada se opuso a la pretensión de la actora e interesó una sentencia por la que se inadmita o en su defecto se desestime el recurso, por ajustarse a Derecho el acto a que se refiere.

Segundo.

No habiéndose propuesto prueba distinta de la documental, se tuvo esta por reproducida, se acordó el trámite de conclusiones que fue evacuado por las partes, y señalado el día y la hora para la votación y fallo, tuvo lugar la reunión del Tribunal en el designado al efecto.

Tercero.

Aparecen observadas las formalidades de tramitación.

Vistos los preceptos legales citados por las partes y los que son de general aplicación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La resolución recurrida rechazó la alegación de que la conformidad a las actas de inspección fue prestada por error, al considerar que firmar las actas sin haberlas leído, como reconoció la reclamante, es una actuación negligente por parte del representante de la entidad que no puede ser invocado como vicio invalidante del consentimiento, sin que el número de páginas del acta a leer antes de la firma pueda ser causa de la decisión adoptada; sin perjuicio, además, de la posibilidad que tenía de solicitar la suspensión de la comparecencia a efectos de proceder a su lectura antes de firmar. Sobre la base de esta consideración rechazó la práctica de la prueba testifical a las inspectoras actuarias solicitada por la reclamante, así como la alegación de que las actas debieron tramitarse como actas de desconformidad al haberse revocado la conformidad inicialmente prestada. En cuanto a la cuestión de fondo, entendió que de acuerdo con el artículo 144 de la LGT , salvo que la reclamante acredite haber incurrido en error de hecho, tanto los hechos como los elementos determinantes de la liquidación tributaria a los que prestó su conformidad, deben darse por ciertos. Así, respecto de la operación vinculada identificada por la Inspección en la cesión gratuita de inmueble a favor de la entidad ahora recurrente por parte del socio y administrador único, entendió que la conformidad se prestó no solo a los hechos determinantes de la regularización, sino también a los elementos determinantes de la deuda tributaria, entre ellos, el valor de mercado fijado en el procedimiento. No obstante, habida cuenta que para la valoración de la misma la Administración aplicó lo previsto en el artículo 21 bis 2.b) del Decreto 1777/2004, de 30 de julio , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades, en relación con el ajuste secundario de la operación de cesión gratuita, y dado que el párrafo segundo de la indicada norma fue anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014 , el órgano revisor estimó en este punto la reclamación a efectos de que se dicte una nueva liquidación teniendo en cuenta el pronunciamiento judicial mencionado. En segundo lugar, respecto de la liquidación del IS del ejercicio 2009, el TEAR apreció que la reclamante no probó la comisión de error alguno cuando prestó su conformidad al acta, y que las manifestaciones sobre la no lectura del acta sirvan a tales efectos. Por ello, teniendo en cuenta que la reclamante aceptó que la actividad económica declarada por el socio y administrador único se realizó realmente por la sociedad; que los ingresos financieros declarados eran inferiores a los declarados; la no deducibilidad de determinados gastos determinados en el acta, y que la entidad no cumple los requisitos establecidos para que la actividad de arrendamiento pueda considerarse actividad económica, consideró que la resolución del órgano inspector es ajustada a Derecho, al no haber demostrado la reclamante los posibles errores jurídicos en que pudo incurrir la

Inspección a partir de estos hechos aceptados. No obstante, atendiendo a que la liquidación provisional derivada de la valoración de la operación vinculada se anula parcialmente como consecuencia del pronunciamiento contenido en la citada STS de 27 de mayo de 2014, ello determina la anulación de la liquidación provisional al contenerse en la misma el resultado de aquella. En cuanto al acuerdo sancionador rechaza en primer lugar que se haya producido la caducidad del procedimiento sancionador objeto de la reclamación, y que pueda entrarse a analizar la eventual caducidad del anterior procedimiento sancionador derivado del acta de disconformidad y propuesta de liquidación extendida inicialmente en las actuaciones, que la Inspectora Jefe dejó sin efecto. Por otro lado, rechaza la alegación de la reclamante sobre la improcedencia de iniciar un nuevo procedimiento sancionador a resultados del acta de conformidad extendida tras la realización de las actuaciones complementarias ordenadas por la Inspectora Jefe, al entender cumplido el plazo previsto en el artículo 209.2 de la LGT. En tercer lugar excluyó que el nuevo expediente sancionador comportara una duplicidad del procedimiento sancionador, afirmando que en el primer expediente se imputó la infracción prevista en el artículo 191.1 de la LGT mientras que en el segundo se considera cometida una infracción del artículo 16.10 del TRLIS, con lo cual descarta que se haya producido la necesaria identidad de hecho y fundamento, que implicaría la vulneración del principio non bis in ídem. En cuarto lugar, consideró que la revocación de la conformidad prestada a la propuesta de imposición de sanción no podría tenerse en cuenta al presentarse fuera del plazo que se le concedió para formular alegaciones y en el que expresó su conformidad a la misma. En cuanto al elemento subjetivo de la culpabilidad, estimó que la motivación recogida en el acuerdo sancionador se ve reforzada por el reconocimiento en documento público por parte del obligado tributario de su responsabilidad por la infracción tributaria cometida, por lo que concluye que dicho reconocimiento produjo el efecto de invertir la carga de la prueba y que el reclamante debió acreditar la existencia de un error de hecho al prestarla. Finalmente, apreció que la estimación parcial de las reclamaciones contra las liquidaciones anteriormente referidas en nada afecta a la imposición de la sanción, confirmando también la exigencia de la reducción de su importe primeramente practicado como consecuencia de la interposición de la reclamación contra la misma.

Segundo.

La parte actora sustenta su demanda en los siguientes motivos: 1º Superación del plazo máximo de 12 meses del procedimiento inspector y prescripción de la deuda ya que el procedimiento se inició el 27 de abril de 2011 y la liquidación se entiende notificada el 23 de junio de 2012, por lo que ha transcurrido un año y 57 días. Añade que aun considerado correcta la imputación de una dilación de 46 días que se le hizo, se había excedido el plazo de 12 meses, sin que tras la superación del mismo se produjera ninguna actuación interruptiva más y sin que se notificara formalmente la reanudación de dicho procedimiento, por lo que procede la anulación de los acuerdos de liquidación, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo dictada en Sentencia de 13 de junio de 2014, que invoca. 2º Defectos en la tramitación del procedimiento inspector. Primero porque, afirma, la conformidad fue prestada por error ya que la propuesta de las primeras actas suponía una deuda de 347.000 € (liquidación más sanción) y al ver que la propuesta de las nuevas actas suponían 0€ y una sanción de 3.239€, estas se firmaron si un estudio suficiente por parte de la sociedad, además de que dada su extensión resultó materialmente imposible su lectura y de que no se le facilitó el conocimiento del contenido completo de los documentos que se iban a firmar, por lo que la conformidad estuvo viciada. Segundo, porque la conformidad inicialmente prestada fue posteriormente revocada antes del transcurso del mes desde la conformidad, con lo cual la Inspectora Jefe debió tramitarlas como de disconformidad, sin que el artículo 187.4 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, en cuanto excluye la revocación en estos casos, tenga fundamento en precepto legal alguno. Tercero porque la Inspección no contestó a las alegaciones formuladas contra las propuestas contenidas en las actas y el expediente sancionador, lo que le produce indefensión. 3º Defectos procedimentales en la actuación del TEAR, al negarse a practicar la prueba propuesta, lo que le ha causado indefensión y porque debieron resolverse las reclamaciones contra las liquidaciones y sanciones del 2009 de forma acumulada con las relativas a los ejercicios de 2007 y 2008, ya que en este caso dicha acumulación es, a su juicio, una obligación para el TEAR. 4º Incorrecta liquidación de la operación vinculada de cesión a la sociedad de un local por parte de los socios. Primero, por la incorrecta aplicación de las normas del procedimiento para la determinación del valor de mercado. Segundo, porque las funcionarias que lo fijaron no tienen titulación suficiente para determinar el valor de mercado de la cesión. Argumenta además, en contra del criterio del TEAR que la valoración es una operación jurídica que no se puede incluir en la conformidad prestada. Tercero, porque no se le ofreció al interesado la posibilidad de plantear la tasación pericial contradictoria, ni se le informó de la imposibilidad de hacer reserva de promoverla al interponer el recurso, conforme a la LIS, invocando al respecto

la Resolución del TEAC de 15 de marzo de 2012, según la cual la falta de notificación del derecho a promover la tasación pericial contradictoria para rebatir los valores comprobados causa indefensión. Sostiene por ello que debe retrotraerse el procedimiento al momento de la firma de las actas para incluir en la propuesta la posibilidad de promover aquella, ya que si se firmaran en conformidad, el acto de liquidación debe necesariamente contener dicha mención. 5º Incorrección de la liquidación resultante de la calificación de la existencia de una única actividad económica desarrollada por la entidad, ya que el socio y administrador único, D. Humberto realizó una actividad económica independiente de la desarrollada por la entidad, y que la ejerció durante cuarenta años hasta su jubilación en 2010. Sostiene que la conclusión de la simulación de una actividad obtenida a partir de pruebas indiciarias es siempre una operación jurídica, por lo que la conformidad prestada no puede extenderse a este extremo, y denuncia que el acta incurre en contradicciones y adolece de motivación insuficiente. Añade que la mayoría de los gastos rechazados por la Inspección sí son fiscalmente deducibles y critica que el TEAR haya resuelto esta cuestión invocando la conformidad, ya que se trata de una cuestión jurídica. 6º Se cumplen todos los requisitos para calificar la actividad de arrendamiento de inmuebles realizada por la sociedad contribuyente como actividad económica.

En cuanto a la sanción impuesta, sostiene su improcedencia por derivar la misma de liquidaciones igualmente improcedentes. En segundo lugar, mantiene que se ha producido la caducidad del procedimiento sancionador porque desde que se acordó el sobreseimiento del primer expediente sancionador, luego anulado por el TEAR, el plazo para dictar la resolución sancionadora ha seguido corriendo y concluyó el 18 de mayo de 2012, por lo que resulta incongruente que el TEAR mantenga ahora la sanción impuesta. Y en cuanto al elemento de la culpabilidad, considera que no ha sido demostrada por la Administración.

Tercero.

La representación procesal de la Administración demandada se opone a la demanda alegando en primer lugar la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo conforme al artículo 69 b) en relación con los artículos 19.1 b) y 45.2 d) de la LJCA, al considerar que no se ha aportado certificación del acuerdo expreso y concreto del órgano estatutariamente competente de la entidad para la impugnación objeto del presente recurso. Sobre las cuestiones de fondo, rechaza, en primer lugar, que se haya superado el plazo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras, ya que la actuación inspectora concluyó con el acta, añadiendo que en todo caso, el plazo prescripción quedó interrumpido con la presentación de la reclamación económico-administrativa dentro de los cuatro años siguientes al inicio del plazo el 30 de junio de 2010. En cuanto a la alegación de que la conformidad fue prestada por error, sostiene que el acta fue suscrita libremente por la actora y ello significa la aceptación de los hechos reflejados en la misma, y si lo hizo sin haber comprendido plenamente y sin haberse asesorado de su alcance ello revela una notoria falta de diligencia, y no error de hecho, extremo, este último que no ha probado. Por otro lado precisa que, contrariamente a lo pretendido por la actora, no habiéndose dictado acuerdo de rectificación, no procede la admisión de alegaciones revocatorias presentadas al acta de conformidad. En cuarto lugar sostiene la improcedencia de la prueba solicitada en la reclamación económico-administrativa por no dirigirse a la acreditación del error de hecho en el firmante de la conformidad. Sobre la acumulación de la reclamaciones económico-administrativas objeto del presente recurso a las promovidas contra las liquidaciones de los ejercicios 2007 y 2008 precisa que en este caso, al derivar estas de distintos procedimientos, no viene obligada aquella por el artículo 230 de la LGT, además de que las reclamaciones se encontraban en distinto estadio de tramitación y de que el reclamante tampoco la solicitó, con lo que no se le ha ocasionado indefensión. Respecto de la liquidación resultante de la operación vinculada, sostiene que no se ha acreditado la existencia de error de hecho y que la conformidad se prestó tanto a los hechos como a los elementos determinantes de la deuda tributaria, lo que a su juicio incluye el valor de mercado fijado en el procedimiento, concluyendo que al no existir controversia sobre la valoración efectuada, dada la conformidad prestada, no procedía la tasación pericial contradictoria prevista en el artículo 135 de la LGT. Sobre la liquidación del impuesto correspondiente al ejercicio, sostiene que al no haberse acreditado por la actora que al prestar su conformidad al acta incurrió en error, los elementos de prueba sobre los que la Administración sustenta su decisión fundamentan jurídicamente de forma suficiente la regularización efectuada. Finalmente, por lo que se refiere a la sanción impuesta, niega que se haya producido la caducidad así como que se haya vulnerado el principio non bis in ídem. Rechaza igualmente el alcance que pretende dar la actora a la revocación de la conformidad prestada inicialmente a la propuesta de imposición de sanción y considera que la Administración motivó suficientemente el elemento subjetivo de la infracción, razonando todo ello en los mismos términos que la resolución recurrida.

Cuarto.

En la resolución de la controversia planteada ha de examinarse en primer lugar, la cuestión de inadmisibilidad planteada por el Abogado del Estado, que ha de desestimarse dado que consta en autos que la sociedad se rige por un administrador único y que al mismo los estatutos sociales le confieren facultades para interponer acciones. Sobre la prescripción alegada por la parte actora, ha de desestimarse aun considerando que las actuaciones inspectoras se prolongaron por tiempo superior a los 12 meses establecido en el artículo 150 de la LGT, en su redacción aplicable al caso de autos, y teniendo en cuenta que conforme a dicho precepto, el plazo se cuenta desde la notificación del inicio de las actuaciones hasta la notificación de la liquidación o hasta la fecha en que esta se entienda notificada. Así, el inicio de las actuaciones se notificó con fecha 27 de abril de 2011 y la liquidación de acuerdo con la propuesta contenida en el acta de conformidad debe entenderse notificada, con arreglo al artículo 156 de la LGT, con fecha 24 de junio de 2012, por lo cual, habiéndose iniciado el plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda correspondiente al ejercicio de 2009 el 26 de julio de 2010, es claro que a la fecha en que se entienda notificada la liquidación el plazo prescriptivo no se había consumado. En cuanto a la necesidad de notificar formalmente la reanudación del procedimiento una vez superado el plazo máximo de duración, que en sustento de su pretensión aduce la actora invocando la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2014, conviene precisar que la citada Sentencia, en la interpretación que efectúa del artículo 150 de la LGT, no declara que el acto formal por el que se notifique la reanudación de actuaciones, una vez superado del plazo máximo de las actuaciones, es condición para que pueda surtir efectos interruptivos las posteriores actuaciones inspectoras, como parece interpretar la actora. Por el contrario, lo que se declara en ella es que el citado artículo 150 recoge expresamente la posibilidad de interrumpir la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado. En definitiva, aunque se haya enervado el efecto interruptivo de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante del procedimiento, si la liquidación de acuerdo con el acta de conformidad se notifica dentro del plazo de prescripción, como aquí acontece, el efecto interruptivo se reactiva desde la fecha de la notificación.

En tercer lugar ha de examinarse la denuncia de los defectos procedimentales en que se ha incurrido en el procedimiento económico-administrativo, a juicio de la actora. Sobre la falta de acumulación de las reclamaciones objeto del presente recurso a las interpuestas contra las liquidaciones practicadas por el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008 y sanciones derivadas, ha de señalarse que si bien es cierto que el órgano económico-administrativo debió proceder a su acumulación, conforme al artículo 230.1 de la LGT, no lo es menos que dicha acumulación también pudo ser solicitada por el reclamante conforme al artículo 37 del RD 520/2005, de 13 de mayo. En todo caso, conviene precisar que la acumulación, de haberse producido, no podía surtir el efecto pretendido de permitir apreciar que cuando la sociedad prestó la conformidad lo hizo porque se le ocultó información relevante, pues la acumulación no determina necesariamente que la revisión arroje el mismo resultado estimatorio o desestimatorio en relación con todas y cada una de las liquidaciones objeto de examen. En el presente caso, de la acumulación no podía derivarse un resultado distinto del que se sigue del acta suscrita en conformidad en cuanto a los hechos reflejados en ella, en los términos razonados en la resolución recurrida. Por lo que se refiere a la prueba propuesta y no practicada en la reclamación económico-administrativa, la resolución recurrida es ajustada a Derecho, al considerar que la firma en conformidad de las actas sin haberlas leído no puede invocarse como vicio invalidante del consentimiento, y que de acuerdo con el artículo 236.5 de la LGT, aquella no era necesaria al constar en el expediente los datos y antecedentes suficientes para la resolución de la reclamación.

Respecto de las restantes cuestiones planteadas en torno a la liquidación derivada de las actas suscritas en conformidad, conviene señalar como antecedente fáctico de interés que en las actuaciones de comprobación relativas al ejercicio objeto de comprobación, dichas actuaciones se documentaron inicialmente en un acta de disconformidad en la que se contenía una propuesta de liquidación por importe de 236.353,24€ que determinó el inicio de un expediente sancionador por la comisión de una infracción del artículo 191 de la LGT en el que se propone la imposición de una sanción por importe de 110.683,85€. Con fecha de 19 de abril de 2012 se comunicó al contribuyente acuerdo de la Inspectoría Regional Adjunta por el que se deja sin efecto la propuesta de liquidación, se ordena la realización de actuaciones inspectoras complementarias y el sobreseimiento del expediente sancionador como consecuencia de lo primero. Posteriormente, con fecha 23 de mayo de 2012 se suscribieron en conformidad por el representante de la entidad las actas que contienen las propuestas de liquidación objeto del presente recurso. Consta asimismo en el expediente administrativo que con fecha 25 de junio de 2012 se entienda notificada la resolución sancionadora al representante de la entidad.

En la resolución de la presente litis deben distinguirse las alegaciones relativas a los hechos consignados en las actas, por un lado, frente a las dirigidas contra las calificaciones jurídicas de los mismos y las propias liquidaciones que se sustentan en ellas, de otro. La diferenciación resulta clave, dado que, conforme al artículo 144 de la LGT, los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y solo podrán rectificarse mediante la prueba de haber incurrido en error de hecho. Por ello, en el presente caso no pueden examinarse todas las alegaciones de la demanda relativas a los hechos respecto de los que la actora prestó su conformidad, dado que tampoco ha aportado al proceso elemento probatorio alguno que demuestre que al prestarla incurrió en error, y sin que a estos efectos tenga virtualidad alguna la explicación de que no procedió a la lectura de las actas antes de firmarlas en conformidad debido a su extensión y visto el importe de la propuesta de liquidación. Sentado lo anterior, lo que ha de dilucidarse a continuación es qué debe incluirse en la categoría de hechos, para separarlos de lo que son propiamente calificaciones jurídicas, ya que al no extenderse a estas la conformidad prestada, puede cuestionarse su procedencia por la actora. Pues bien en esta labor de delimitación, deben considerarse hechos aceptados por el obligado tributario los siguientes: 1º D. Humberto es socio y administrador único de DECORART 2000, S.L., sociedad unipersonal, aunque la titularidad de las acciones es ganancial. Tanto la sociedad como D. Humberto se dedican a la actividad de comercio al por menor de muebles, usando el mismo nombre comercial -"Decorart Muebles y Decoración- y realizan su actividad en inmuebles contiguos. D. Humberto realiza la actividad también en Las Palmas de Gran Canaria bajo el mismo nombre comercial. 2º Existe una gran confusión patrimonial entre el patrimonio personal del socio y el empresarial. 3º La actividad declarada por el socio y administrador único de la entidad recurrente es realizada realmente por la sociedad. 4º El local en que la entidad recurrente desarrolla es propiedad del socio y administrador único, sin que conste la existencia de contrato de alquiler. 5º Los ingresos financieros declarados son inferiores a los comprobados, y 6º La entidad carece de una estructura empresarial y de infraestructura mínima para desarrollar la actividad de arrendamiento como actividad económica. Respecto de los hechos indicados, no es pertinente el examen de las alegaciones realizadas en la demanda para desvirtuarlos, por las razones antedichas. Ahora bien, no puede compartirse la apreciación de la resolución recurrida en cuanto incluye en los hechos sobre los que se prestó la conformidad las cuestiones relativas a los gastos fiscalmente deducibles, al cumplimiento de los requisitos para la consideración de la existencia de una actividad económica de arrendamiento de inmuebles y en cuanto a la valoración de la operación vinculada, pues sobre cada una de ellas resulta necesario realizar algunas matizaciones por más que el resultado final no sea propicio a la pretensión de la actora.

Así, respecto de los gastos fiscalmente deducibles, debe señalarse que una cosa es la realidad de los gastos y otra su calificación como fiscalmente deducible, que es una operación netamente jurídica en cuanto comporta la subsunción del hecho de la realidad en el presupuesto de hecho de la norma. En el presente caso, la realidad de los gastos controvertidos no es objeto de discusión. Lo relevante es que la Inspección ha motivado la exclusión de la deducibilidad de una serie de gastos a partir de una operación de calificación jurídica, bien por aplicación del principio de correlación entre gastos e ingresos en relación con alguno de ellos, bien porque, en relación con otros, se computaron respecto de bienes que no eran propiedad de la entidad obligada tributaria o, en fin, porque se aplicó incorrectamente al computar en la base de la amortización el valor del terreno, lo que determinó la correspondiente corrección. Dado que conforme al artículo 105 de la LGT, la carga de la prueba sobre el carácter deducible de los mismos correspondía al obligado tributario y siendo así que en el procedimiento de inspección y tampoco en el recurso contencioso se ha aportado o propuesto elemento de prueba tendente a acreditar la deducibilidad fiscal de los gastos sobre los que se plantea la discrepancia; dado que la afirmación en contrario, sin otro sustento, carece de fuerza probatoria para enervar la calificación del órgano inspector, esta alegación debe rechazarse y confirmarse la liquidación administrativa en este punto.

En cuanto a la actividad de arrendamiento de inmuebles y su consideración como actividad económica a efectos del Impuesto, ha de precisarse que la norma invocada por la Inspección, así como la doctrina administrativa dictada en su interpretación no es la aplicable al ejercicio objeto de comprobación. Sin embargo, a efectos de la comprobación del requisito de la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias, cuando la misma tiene por objeto la inversión en inmuebles, resulta aplicable la doctrina del Tribunal Supremo, expresada en la Sentencia de 29 de mayo de 2012, dictada en el recurso de casación para la unificación doctrina nº 110/2010. En ella se declara que los beneficios aptos para dotar la RIC, tratándose de la actividad de arrendamiento de inmuebles, exigen la concurrencia de los requisitos exigidos en la normativa del IRPF relativos a la existencia de local destinado a la gestión de los arrendamientos y persona empleada con contrato laboral y a tiempo completo que pongan de manifiesto la existencia de un conjunto organizado de elementos personales y patrimoniales usados para la

realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica para la puesta en el mercado de un bien o servicio, pues de no ser así, lo realizado no sería una actividad económica, sino una actividad privada o familiar. Dicha doctrina, que confirmó el criterio acogido por esta Sala en su Sentencia de 3 de diciembre de 2009 y que se refleja en numerosos pronunciamientos de la Audiencia Nacional (SS de 16 de junio de 2011 , de 29 de marzo y 17 de mayo de 2012 y de 16 de junio de 2011 , entre otras muchas) es de aplicación, con mayor motivo, al ámbito de la materialización de la RIC dotada, pues no es jurídicamente admisible que, condicionada a la concurrencia de tales requisitos el beneficio derivado de la actividad de arrendamiento susceptible de acogerse a la RIC, pueda luego aceptarse la materialización en inversiones no afectas a dicha actividad económica. Llegados a esta punto, el acta de inspección relaciona con exhaustividad los hechos reveladores de la no existencia de un local destinado a la actividad de arrendamiento y de una persona destinada a tiempo completo a la gestión de dicha actividad; hechos en los que fundamenta la improcedencia de la materialización de la RIC efectuada que ahora se discute. A dichos hechos prestó el obligado tributario su conformidad, sin que en el procedimiento de aplicación ni en el presente recurso haya aportado prueba alguna de que al prestarla, incurrió en error de hecho. Por ello, esta alegación debe desestimarse.

Una última consideración procede añadir en relación con las operaciones de calificación jurídica que exceden del ámbito de la conformidad prestada por el obligado tributario, y es para rechazar la alegación del recurrente según la cual se ha llegado a la simulación de una actividad económica. Contrariamente a lo que parece desprenderse de dicha alegación, lo cierto es que en las actuaciones inspectoras seguidas cerca de la entidad obligada tributaria no se ha considerado existente la simulación de una actividad económica, sino un fraccionamiento de la actividad entre la entidad y la persona física administradora única de la misma, siendo la liquidación, por importe de 00,00€ practicada, el resultado de imputar a aquella los ingresos y gastos derivados de la actividad económica que se le imputa por entero. Ciertamente, la calificación de la existencia de una actividad simulada es una operación jurídica, pero en el supuesto que aquí se analiza, ello no ha tenido lugar en sede de la persona jurídica. Esta alegación debe, por tanto desestimarse.

En lo que concierne a la operación vinculada entre la entidad recurrente y su socio correspondiente a la cesión gratuita de local donde aquella desarrolla su actividad, deben rechazarse las alegaciones de la actora relativas al método de valoración utilizado y al procedimiento empleado, pues la actuación de la Inspección se ajusta a lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS y el artículo 21 del RD 1777/2004 de 30 de julio , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto tanto respecto a la determinación del valor utilizado, el método del precio libre comparable, como al procedimiento, ya que la Inspección ha documentado en acta distinta la valoración y propuesta de liquidación derivada de la operación vinculada. Tampoco puede aceptarse la alegación realizada sobre la falta de titulación de las funcionarias, pues ninguna distinta de la prevista para el desarrollo de las actuaciones inspectoras exigen los preceptos mencionados. Ahora bien, lleva razón la recurrente al afirmar que la valoración de la operación vinculada no es un hecho respecto del que la conformidad prestada al acta le vincule, en los términos previstos en el artículo 144 de la LGT . Por el contrario, una vez constatado el hecho de la cesión gratuita, la valoración de la misma, en cuanto realizada conforme al método previsto en el artículo 16.4 del TRLIS, comporta una operación jurídica que trasciende el ámbito de la conformidad prestada por el obligado tributario y que puede, por tanto, cuestionarse tanto en la vía económico-administrativa como en esta sede. En este punto ha de precisarse que la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria contra el valor comprobado de la operación vinculada se encuentra prevista en el artículo 16.9 del TRLIS, siendo con ocasión de la reclamación o recurso presentado contra la liquidación derivada de la comprobación que dicha tasación puede instarse. El carácter impugnatorio que reviste la tasación pericial contradictoria ha sido reconocido por el propio Tribunal Económico Administrativo Central en Resoluciones como la de 15 de marzo de 2012, en aplicación de la jurisprudencia, expresada en Sentencias del Tribunal Supremo como la de 16 de diciembre de 2006 . De ello se desprende la exigencia de que cuando la normativa del impuesto así lo contempla, debe comunicarse al contribuyente la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria frente al valor comprobado así como el efecto suspensivo de la liquidación derivada de la misma que determina la solicitud de tasación, cuando dicha normativa lo prevea. En el presente caso, en las actas suscritas en conformidad se informó al obligado tributario de que contra la liquidación tributaria producida conforme a la propuesta de liquidación podía interponerse el recurso potestativo de reposición o la reclamación económico-administrativa, pero no de la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria contra el valor comprobado de la operación vinculada. Por tanto, ha de estimarse esta alegación, debiendo la Inspección, en la nueva liquidación que se gire conforme a lo acordado por el órgano económico-administrativo, informar al obligado tributario del

derecho que le asiste (artículo 21.3 del RIS) a promover la tasación pericial contradictoria en los términos del artículo 16.9 del TRLIS.

Por lo que se refiere a la sanción impuesta, ha de señalarse que la omisión de la información al obligado tributario sobre la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria relativa a la valoración de la operación vinculada determina la anulación de la sanción impuesta, al referirse esta a la infracción prevista en el artículo 16.10 del TRLIS. No obstante, conviene precisar que la infracción imputada es la tipificada concretamente en el segundo párrafo del citado apartado, según el cual: "También constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se deriva de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto de Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes". De la norma transcrita se desprende claramente que el elemento objetivo de la conducta infractora está constituido por un valor declarado de la operación vinculada distinto del que se refleja en la documentación a la que se refiere el propio precepto. En el presente caso no se ha declarado valor alguno por la operación vinculada, lo que determina la inexistencia del elemento objetivo y con ello de la conducta infractora imputada.

Quinto.

Los razonamientos expuestos en el fundamento de derecho precedente conducen a la estimación parcial del recurso en lo referido al derecho a promover la tasación pericial contradictoria para determinar el valor de mercado de la operación vinculada conforme al medio previsto en el artículo 16.4 a) del TRLIS, debiendo la Administración informar del mismo con ocasión de la nueva liquidación a notificar en ejecución de la resolución económico-administrativa parcialmente estimatoria dictada. Por lo que se refiere a la sanción, la misma debe anularse.

Sexto.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no procede hacer especial pronunciamiento sobre las costas procesales causadas.

En su virtud,

FALLAMOS

Que debemos estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto en nombre de la entidad DECOART 2000, S.L., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 26 de junio de 2015, que revocamos en lo referido a la valoración de la operación vinculada, reconociendo el derecho de la actora a promover la tasación pericial contradictoria contra el valor comprobado de la operación vinculada, en los términos indicados en el fundamento de derecho quinto, así como en lo referido a la resolución sancionadora, que anulamos, y la confirmamos en todo lo demás. Sin costas.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Cabe interponer recurso de casación en los términos previstos en el artículo 86 y siguientes de la Ley de Jurisdicción Contencioso-administrativa modificada por la disposición final 3.1 de la Ley Orgánica 7/2015 de 21 de julio.

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.