

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 21 de octubre de 2024

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 3152/2021

**SUMARIO:**

**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Transmisión de bienes inmuebles. IIVTNU. Sujeto pasivo. Transmisión de inmueble por un no residente.** A tenor del art 106. 2 del RDLeg. 2/2004, cuando el contribuyente del IIVTNU sea una persona física no residente en España, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, el adquirente. Por tanto, recae en el comprador la obligación de retener el dinero y liquidar la plusvalía municipal Y si la cantidad figura en la escritura pública de transmisión como efectivamente retenida, recae en el comprador tanto la obligación de ingresarla como las posibles penalizaciones en caso de que no cumpla con su obligación. En consecuencia, aunque el impuesto se abone por la parte compradora, si consta en la escritura pública de transmisión del inmueble que el importe del IIVTNU fue objeto de detracción del importe acordado como precio de venta a efectos del pago del mencionado impuesto, el vendedor puede computar el importe retenido para el pago de la cuota de dicho impuesto como menor valor de transmisión del inmueble.

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

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución con liquidación provisional referida al IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RESIDENTES, modelo 210, ejercicio 2020, dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, así como contra la correlativa sanción tributaria por el mismo concepto y periodo.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

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

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-03152-2021	23/04/2021	29/04/2021
00-05211-2021	07/06/2021	09/07/2021

**SEGUNDO.-** Con fecha 20-10-2020, los ahora reclamantes, considerándose residentes en Suecia, presentaron declaración por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, modelo 210, fecha de devengo 01/09/2020, con un resultado a devolver de 27.702,42 euros, declarando la transmisión de un inmueble sito en Fuengirola, Málaga.

En el citado modelo 210 consignaron como fecha de adquisición 13/01/2017 y declararon un valor de adquisición de 1.010.988,18 euros y un valor de transmisión de 1.038.870,20 euros. La retención del 3% practicada ascendió a 33.000,00 euros.

**TERCERO.-** Con fecha 21-12-2020 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (en adelante, ONGT), mediante la notificación de Requerimiento, inició un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada cuya alcance se circunscribía a "*verificar que los valores de adquisición y transmisión declarados relativos a la venta del inmueble coinciden con los que se encuentran a disposición de la Administración Tributaria y el cálculo correcto del resultado de la operación y justificación documental de las discrepancias que puedan existir entre lo escriturado y lo declarado*".

A los efectos de subsanar las incidencias detectadas se solicitaba la aportación de los gastos y tributos inherentes a la adquisición y transmisión satisfechos por el contribuyente, así como un escrito con desglose detallado de los cálculos efectuados para la determinación de los valores de adquisición y de transmisión.

Síguenos en...



**CUARTO.-** Examinada la documentación aportada se dictó Propuesta de Liquidación Provisional, con trámite de alegaciones, de la que resultaba una cuota a pagar de 46.613,96 euros, lo que suponía que no procedía practicar la devolución solicitada en la declaración por 27.702,42 euros.

Así, una vez analizada y valorada la documentación aportada, la ONGT constató los siguientes hechos:

Según escritura otorgada el 13 de enero de 2017, Don **Axy** y Doña **Bts** adquirieron la propiedad del inmueble con número de referencia catastral ... por 570.000,00 euros. Se consideraron justificados los siguientes gastos accesorios a la adquisición: 45.600,00 euros (I.T.P.), 9.630,00 euros (I.T.P.), 857,13 euros (notario), 785,51 euros (notario), 539,49 euros (Registro), 327,05 euros (Registro). Por el contrario, la oficina gestora determinó que las obras calificadas como mejora por los reclamantes no podían tener tal consideración sino que constituían gastos de conservación y reparación destinados a mantener la vida útil del inmueble y su capacidad productiva o de uso, por lo que no podían tenerse en cuenta a efectos del cálculo del valor de adquisición.

De esta manera, el valor total de adquisición justificado ascendió a 627.739,18 euros.

Por otra parte, y en cuanto al valor de transmisión, según escritura otorgada el 01-09-2020 los interesados transmitieron la propiedad del inmueble por importe de 1.100.000,00 euros. Se consideraron justificados los siguientes gastos asociados a la misma: 53.240,00 euros (Intermediación inmobiliaria).

En consecuencia, el valor de transmisión comprobado ascendió a 1.046.760,00 euros.

**QUINTO.-** Tras analizar la documentación aportada como contestación al trámite de alegaciones, la ONGT dictó liquidación provisional de la que resultaba un importe a ingresar de 42.086,67 euros.

La oficina gestora admitió como mayor valor de adquisición la factura nº 50 por importe de 7.260,00 euros, de tal manera que el valor de adquisición justificado ascendió a 634.999,18 euros.

En relación a las mejoras, por el contrario, no admitió las siguientes facturas:

- **XZ:** incluyen trabajos de techos de escayola, enlucido de paredes, colocación de solería en terraza, levantamiento de acerado de la calle, etc. Tales conceptos se consideran gastos de reparación y conservación, entre los cuales se encuentran los mencionados por el contribuyente y otros como arreglo y limpieza del garaje, cambio de tuberías, suministro de materiales, etc.
- **TW:** el contribuyente alega que incluyen la creación de pilares e instalación de vigas, nueva entrada al sótano e impermeabilización de toda la zona exterior, creación de ducha y bancal del jacuzzi, creación de un bar anexo. Tal y como aparece en la factura nº 34/18, se trata de una sustitución de vigas irreparables. Del mismo modo, el resto de trabajos realizados se debe a una sustitución, reparación o modificación de un elemento preexistente en la vivienda.
- **QR:** incorporación de energía solar: se admite como mejora la factura nº 18 por 9937,80 euros.
- **QR:** obras de mejora de suelos, techos, instalación de nuevos techos de pladur, bajantes, tuberías de electricidad y agua, alicatado, levantamiento de nuevos muros, apertura de ventanas, enlucimiento de cochera, instalación de chimenea, etc. De la descripción de las facturas no se puede inferir que se esté aumentando la vida útil o habitabilidad del inmueble ni que se haya producido un aumento de la eficiencia productiva del mismo, que permita calificar dichos gastos como mejoras. Por tanto, ante la ausencia de otros elementos probatorios distintos a la descripción efectuada en la factura, dichos gastos deben calificarse como reparaciones y conservación, y no deben adicionarse al valor del precio de adquisición.
- **NP:** mobiliario de cocina. No se trata de gastos que contribuyan a aumentar la vida útil o habitabilidad del inmueble, por lo que no pueden ser calificados como mejoras.
- **LM:** instalación aires acondicionados. De las facturas aportadas (nº A-109, A-108, A-131, A-132, A-05, A-6, A-15, P-6, A-48 y A-57) es imposible discernir si se trata de la adquisición de los aparatos de aire acondicionado o de la dotación a la vivienda de una instalación inexistente previamente, dado que no se hace mención alguna del trabajo desarrollado.

En cuanto al valor de transmisión, aceptó la factura nº507/2020 por importe de 6.630,00 euros por lo que el valor de transmisión justificado ascendió a 1.040.130,00 euros.

**SEXTO.-** Contra la citada resolución con liquidación provisional los interesados interpusieron el 23-04-2021 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, alegando, en

Síguenos en...



síntesis, que las obras efectuadas han sido de tal envergadura que no pueden ser calificadas como simples gastos de conservación y reparación.

Señalan que cuando adquirieron la vivienda (un chalet de dos plantas), ésta se encontraba en una situación realmente mala, presentando humedades, problemas estructurales, cerramientos ineficientes... que hacían necesaria una obra completa para adecuar la vivienda a un uso habitual y en la que, adicionalmente, se construyeron nuevas habitaciones y nuevos equipamientos a los efectos de ampliar la vivienda y revalorizarla (un 200% en 3 años), tal y como acreditan las facturas aportadas.

En relación al valor de transmisión alegan que tienen derecho a deducirse el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ya que el importe fue retenido del precio de compra, lo que implica que ha sido abonado por la parte vendedora.

**SÉPTIMO.-** Por otra parte, se notificó a los reclamantes la iniciación de un procedimiento sancionador como consecuencia de la posibilidad de que hubieran cometido la siguiente infracción tributaria leve: Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación (artículo 191 de la LGT).

Así, argumentaba la ONGT que los reclamantes dejaron de ingresar 42.086,67 euros como consecuencia de la incorrecta declaración del importe de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión del inmueble. En concreto, señalaba que habían incrementado el precio de adquisición del inmueble en el importe de mejoras que resultaron ser gastos de conservación y reparación. Además, consignaron un menor valor de transmisión.

En fecha 13-03-2021 se dictó Acuerdo de imposición de sanción, confirmando la propuesta de sanción, que fue notificado el día 21-05-2021, por importe de 21.043,33 euros.

**OCTAVO.-** En fecha 07-06-2021 los interesados interpusieron reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central contra el citado acuerdo sancionador, alegando, en síntesis, la ausencia de tipicidad y la no concurrencia del elemento subjetivo.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

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

**TERCERO.-** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

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

**CUARTO.-** Tal y como acabamos de exponer, el objeto de la liquidación impugnada fue la determinación de la ganancia patrimonial obtenida por los reclamantes en la venta de un inmueble sito en Fuengirola.

La ONGT manifestó su disconformidad con el valor de adquisición declarado por los interesados, centrándose, en concreto, la controversia en el importe adicionado al valor de adquisición como inversión o mejora.

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

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

Síguenos en...



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

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

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

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

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

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

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

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

En este sentido el artículo 13.1.a) del Reglamento de IRPF señala que tendrán la consideración de gastos de conservación y reparación:

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

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

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

Así, la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (BOE de 8 de marzo de 2013), por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, en su norma segunda entiende por reparación "el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado" y señala que la conservación "tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva".

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

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

Síguenos en...



12 de 11-9-12); las obras en la red de saneamiento y en el entronque de la red general, debido a su mal estado (DGT CV 12-5-11).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*En consecuencia, si el consultante ha efectuado en su vivienda obras de reforma, en función del carácter que tengan éstas, las mismas se podrán calificar de mejoras o ampliación, en cuyo caso se*

Síguenos en...



*deberán tener en cuenta al calcular el valor de adquisición del inmueble transmitido, o bien, de gastos de conservación o reparación, los cuales no se deberán tener en cuenta en dicho cálculo.*

*Tratándose de cuestiones de hecho el contribuyente habrá de poder justificar debidamente, en su momento, las diversas obras por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone, tal como ya se ha explicado con anterioridad, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ante los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria, a los que corresponderá su oportuna valoración a requerimiento de los mismos.*

*En general, la justificación, tanto de dichos gastos como de cualquier otro por los desembolsos a los que pueda realizar el consultante, deberá efectuarse mediante factura expedida por quien realice las obras o preste el servicio, que deberá reunir los requisitos establecidos en el artículo 3 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, o, más recientemente, en el artículo 3 y 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29), por los que se regula, sucesivamente, el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, así como de conservar los justificantes de las operaciones realizadas.*

*Por último, y teniendo en cuenta que el inmueble objeto de consulta ha estado arrendado desde 2017, de acuerdo con el artículo 40 del RIRPF deberá tenerse en cuenta el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima con independencia de su efectiva consideración como gasto, que minorará el valor de adquisición del inmueble a la hora de calcular la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente. Aclarando el artículo 40 del RIRPF, que se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso (el porcentaje fijo que proceda, se aplicará en función del número de días en que el inmueble hubiera estado arrendado en cada período impositivo).*

*Por último, cabe explicar que respecto a los gastos incurridos para proceder a la venta de un inmueble por los que se pregunta en el escrito de consulta, en cuanto sean inherentes a la transmisión, su incidencia se produce a través de su deducibilidad del valor de transmisión en los términos de los artículos 34 y 35 transcritos".*

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

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

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

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

Como obras análogas a las de rehabilitación se califican: las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica; las de refuerzo o adecuación de la cimentación, así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados; las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante;

Síguenos en...



las de reconstrucción de fachadas y patios interiores; las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

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

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

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

Con independencia de que tales criterios distintivos se extraigan de la regulación del IVA, que duda cabe que conceptualmente lo que interesa enfatizar es la distinción entre obras de ampliación de la superficie habitable de aquellas otras que suponen una mera reforma interior; lo cual tiene indudable repercusión en la conceptualización de las mejoras.

Sin aumento de la superficie habitable, la mera reordenación del espacio disponible no puede, en principio, calificarse de mejora; dicha reordenación con supresión o ampliación de estancias responde a las necesidades, conveniencias, gusto, en suma, subjetividad de quien las realiza, sin que implique per se un aumento de la productividad asociada al inmueble. Lo mismo puede decirse de afirmaciones tales como "modernización" del inmueble etc.

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

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

Por ultimo, valga recordar que este TEAC ha abordado en algún caso lo relativo a las mejoras energéticas, señalando que ciertamente la mejora de eficiencia energética podría considerarse como un aumento de la productividad del inmueble, en tanto que puede proporcionar un ahorro energético significativo. Ahora bien tal incremento de la eficiencia energética ha de ser constatable y acreditado mediante la obtención de un certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente, antes y después de las obras.

**SEXTO.-** Detallada así la diferenciación entre mejora y gastos de conservación y reparación que ha de regir la presente controversia, estamos ya en condiciones de enjuiciar si existe alguna partida acreditada que responda al concepto de mejora; análisis que debemos realizar sin olvidar que la cuestión que se plantea es eminentemente probatoria.

En cuanto a la carga de la prueba, el artículo 105 de la Ley 58/2003 General Tributaria establece que "*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*", de manera que la Administración deberá probar la realización del hecho imponible y los elementos de cuantificación de la obligación, mientras que compete al obligado tributario acreditar las

Síguenos en...



circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, por lo que en el presente caso le compete a los interesados la prueba de la realidad de las inversiones y mejoras realizadas en el inmueble transmitido así como la realidad de haber incurrido ellos mismos en ellas.

Pues bien, en primer lugar, hemos de señalar que los interesados se han limitado a aportar una serie de facturas y fotos del inmueble pero ninguna prueba adicional como sería la licencia de obras, el certificado final de obra, certificado de arquitecto o cualquier otro documento adicional que sirviera para clarificar la naturaleza de las obras efectuadas.

Los interesados adquieren la vivienda mediante escritura pública de fecha 13-01-2017. En dicha escritura se describe la finca de la siguiente manera:

*"DESCRIPCIÓN: URBANA.- CHALET de dos plantas destinado a vivienda unifamiliar (...)Su solar mide una superficie de seiscientos ochenta y tres metros cuadrados - 683,00 m2-.*

*La vivienda consta de: planta baja o de acceso, con una superficie de construida de doscientos doce metros treinta decímetros cuadrados - 212,30 m2- distribuida en recibidor, salón, comedor, cocina, dos dormitorios, dos baños, un aseo, trastero y escalera de bajada a planta inferior; además de una terraza descubierta y planta inferior, con una superficie construida de doscientos veinte metros treinta decímetros cuadrados - 220,30 m2- distribuida en dos zonas: la primera en pasillo, tres dormitorios y tres baños; y la segunda en estudio independiente compuesto de salón-comedor, cocina con despensa, gimnasio, un dormitorio, un baño.*

*La superficie de la parcela no ocupada por la vivienda se destina a zonas de acceso, desahogo, jardines, garaje con acceso independiente y con una superficie construida de treinta y tres metros diez decímetros cuadrados - 33,10 m2- y piscina con lámina de agua de veinticuatro metros cuadrados - 24,00 m2-".*

Dicha descripción es idéntica a la que consta en la escritura de venta de fecha 01-09-2020, por lo que debemos concluir que no se ha incrementado la superficie útil de la vivienda.

Tampoco podemos considerar que reúne la envergadura y sustantividad para poder concluir que constituyen una ampliación o mejora, en atención a las condiciones cualitativas y cuantitativas demandadas en la normativa del IVA para las rehabilitaciones en el tipo reducido del IVA, a que anteriormente nos hemos referido como prueba razonable de la existencia de mejora. Si bien es cierto que el importe total de las obras excedió del 25% del precio de adquisición de la edificación, no se acreditó, por el contrario, que más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se correspondiera con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

Pese a ello, examinaremos las facturas aportadas a los efectos de determinar si, aisladamente considerada, existe alguna partida que responda al concepto de mejora.

- Facturas emitidas por XZ que incluyen, entre otros, los siguientes conceptos: "Trabajo Fuengirola. Retirada de escombros al vertedero. Arreglo y limpieza del techo del garaje y parte de baja". "Obra Fuengirola arreglo terraza. 24h de administración. Materiales, arena, cemento, bloques, ramillones, retirada del escombros al vertedero". "Obra Fuengirola. Gestiones y permiso de obras". "Techos de escayola, enlucido de paredes con perlita. Colocación de solería en terraza. Picar paredes, apertura arrebola para electricidad, agua. Limpieza de escombros, repaso ventanas y de vuelos. Enfoscado paredes en el exterior. Cambio de tendido de tuberías de agua e instalación de placas solares. Colocación de grifería y sanitarios". "Suministro de materiales". "Enfoscado de paredes exterior. Picado en paredes. Levantamiento de solería exterior y colocación. Hacer cuarto de zona para lavadora secadora. Levantamiento del acerado de la calle. Colocación piedra en la acera de la calle".

Observamos, por tanto, que las obras realizadas han consistido en el arreglo del techo del garaje y de la terraza, limpieza de escombros, suministro de materiales... que responden a los conceptos de reparación y conservación definidos anteriormente.

No obstante, **sí admitimos**, por tratarse de la instalación de elementos nuevos, **la instalación de placas solares por importe de 3.330,00 euros (más IVA) y hacer cuarto de zona para lavadora secadora por importe de 4.500,00 euros (más IVA).**

Síguenos en...



- Facturas emitidas por **QR** que incluyen, entre otros, los siguientes conceptos: "Reforma habitación principal y reforma baños". "Rotura y desescombro techo, suministro materiales, colocación premarco de ropero, regala de electricidad, cambiar carguero y bastidor puerta dormitorio terraza, cambiar carguero y premarco puerta corredera salón, cambiar carguero y premarco ventana salón, rotura y desescombro jardinera, barbacoa y habitación terraza". "Levantar y retirar los pisos de la casa, cambio de 12 ventanas, nuevas tuberías de agua". "Colocación de solería".

De conformidad con los conceptos incluidos en las facturas se procedió, por tanto, a la sustitución de la tabiquería, a la sustitución de instalaciones eléctricas, de fontanería e iluminación, sustitución de solería, sustitución de puertas y ventanas, que responden a los conceptos de reparación y conservación definidos anteriormente.

A estos efectos, y como ya hemos indicado previamente, la renovación de una instalación eléctrica obsoleta constituye un gasto de reparación y conservación (DGT 10/10/02, DGT CV 30/09/08).

La renovación de la solería vieja y de las ventanas y puertas se considera, según lo previsto en el artículo 13 a) RIRPF, gastos de conservación y reparación.

La remodelación completa de cuartos de baño constituye gastos de reparación y conservación (CV 2490-15 de 05/08/2015).

El pintado y revoco constituyen, según el propio artículo 13 del RIRPF, gastos de conservación y reparación.

En relación al concepto de limpieza y retirada de escombros, éstos son un mero gasto de conservación y reparación conforme con la doctrina administrativa reiterada (DGT 29-12-99; CV 9-12-09; CV 2-3-10).

- Facturas emitidas por **TW** que incluyen, entre otros, los siguientes conceptos: "Demolición: Demolición de parte de forjado y limpieza de todo el terreno para sustituir 5 vigas irreparables. Retirada de tierra contaminada para crear nuevo jardín Demolición de 12 pilares" . "Ayuda electricidad". "Fontanería: suministro e instalación de equipo de riego completo automático. Suministro e instalación de todos los desagües de terraza al completo taladrando muro y desaguando en exterior. Suministro e instalación de punto de agua junto a piscina". "Piscina: reparación grieta, cambio de eskimmer e impulsiones, aislamiento, playa nueva, laminaria nueva". "Albañilería: creación de 12 pilares en liso. Creación de bar".

Al igual que concluimos con las facturas anteriores, los conceptos descritos evidencian que se procedió a desmontar o anular instalaciones existentes o a sustituir elementos previamente existentes por otros por razón de su deterioro u obsolescencia por lo que los gastos deben ser calificados como gastos de conservación y reparación.

No obstante, **sí admitimos como mejora la partida de la factura 34/18 correspondiente al suministro e instalación de equipo de riego completo automático, por importe de 2.613,6 euros y la factura 35/18 relativa a creación de ducha y bacanal de jacuzzi y la creación de un bar anexo por importe de 9.925,63 euros**, al tratarse de elementos nuevos, no existentes previamente.

Por otra parte, los trabajos de albañilería no son susceptibles de ser calificados como mejora salvo que incidan en la estructura del edificio o saneen pilares dañados del mismo.

Éste es un criterio asumido por este Tribunal Central en aceptación de reiteradas consultas de Tributos. Así, en Resolución con RG 1760/2019 señalábamos:

<<Las obras de tabiquería, tampoco se consideran inversión o mejora porque no se justifica que se trate de actuaciones que incidan en la consolidación de la estructura del edificio o de obras de tratamiento y saneamiento de pilares dañados del edificio (DGT 3-7-97, DGT CV 27-9-17, DGT CV 12-5-11).

Señala la recurrente que incluye la apertura de un hueco en el muro central, retirada de residuos, instalación de escalera de hierro, demolición de una escalera existente e instalación de otra nueva y revestimiento en piedra de los tres baños, que deben ser calificadas como obras de mejora. Sin embargo, las obras de albañilería no pueden ser calificadas como inversión o mejora al no haber justificado que incidan en la consolidación de la estructura del edificio o se trate de obras de tratamiento y saneamiento de pilares dañados del edificio (DGT 3-7-97, DGT CV 27-9-17, DGT CV 12-5-11)>>.

Síguenos en...

Por lo que en el presente caso, **debemos admitir como mejora la partida correspondiente a Albañilería de la factura 34/18.**

- Facturas emitidas por LM (nº A-109, A-108, A-131, A-132, A-05, A-6, A-15, P-6, A-48 y A-57) que **incluyen la instalación de aire acondicionado.**

La Administración no consideró que dichos gastos tenían la naturaleza de mejora al ser imposible discernir si se trataba de la adquisición de los aparatos de aire acondicionado o de la dotación a la vivienda de una instalación inexistente previamente, dado que no se hacía mención alguna del trabajo desarrollado.

Ante el presente TEAC, los interesados presentan un escrito denominado "Presupuesto", elaborado por el suministrador de los aires acondicionados, en el que, a juicio del presente TEAC, se pone de manifiesto que se trata de la dotación a la vivienda de una instalación inexistente previamente, de manera que **debemos admitir dichos gastos como mejoras e incrementar, por tanto, el valor de adquisición.**

- En relación al resto de facturas aportadas, entre las que se encuentran las facturas emitidas por **JK** (relativas a la adquisición de barandillas, cajón para aire acondicionado), facturas emitidas por **GH SL** (donde se recoge la adquisición de ventanas y puertas), ... Telecomunicaciones (instalación completa de antena terrestre y puntos de acceso wifi), Cerrajería ... (rejas y puertas de hierro, portón), aluminios y Cerrajería ... SL (puerta con motor), ... SL (conexión tubería saneamiento), ... SL, hemos de concluir que, partiendo únicamente del concepto descrito en las mismas, no se puede inferir que se hubiera aumentando la vida útil o habitabilidad del inmueble ni que se hubiera producido un aumento de la eficiencia productiva del mismo, que permita calificar dichos gastos como mejoras. Más bien, de dichos conceptos se infiere que se procedió a sustituir elementos previamente existentes por otros por razón de su deterioro u obsolescencia.

En este punto no debemos olvidar que muchos de los bienes que deben ser reparados o sustituidos por razón de su uso no encuentran en el mercado actual un reemplazo idéntico sino uno de mejor calidad y más novedoso.

- Facturas emitidas por NP, ... SAU, ... y ... que incluyen la adquisición de material de baño y cocina.

En la medida en que no se ha justificado la creación de un baño o una cocina nuevos, entendemos que se procedió a sustituir el mobiliario de cocina, los electrodomésticos y baños ya existentes por razón de su uso por lo que nos encontramos ante gastos de conservación y reparación que no pueden ser adicionados al valor de adquisición.

**SÉPTIMO.- En relación con el valor de transmisión**, los reclamantes alegan que tienen derecho a deducirse el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ya que el importe fue retenido del precio de compra, lo que implica que ha sido abonado por la parte vendedora.

La ONGT no admite dichos gastos por cuanto no consta que dicho importe haya sido ingresado.

Consta en el expediente que de conformidad con la Escritura de Compraventa de fecha 01-09-2020:

*"CLAÚSULA SEGUNDA: El precio de esta venta es el de UN MILLÓN CIENTO VEINTE MIL EUROS (1.120.000,00 euros), de los que 20.000 euros corresponde a los muebles y 1.100.000 euros al inmueble.*

*De dicho precio es retenido por la parte compradora a la vendedora las siguientes sumas:*

*La cantidad de 2.469 euros al objeto de proceder al abono del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Naturaleza Urbana".*

Por tanto, los reclamantes venden por 1.120.000,00 euros la finca referenciada, procediendo la parte compradora a retenerle a la vendedora la suma de 2.469 euros para el pago de la plusvalía municipal.

El artículo 24.4 del TRLIRNR (Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo) prevé:

*<<4. La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4.ª del Capítulo II del Título III, salvo el artículo 33.2, y en la Sección 6.ª del Título X, salvo el artículo 94.1.a), segundo*

Síguenos en...



*párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.>>*

El apartado 6. 2ª contiene una regla especial pero carente de relevancia en la cuestión que nos ocupa.

La Ley 35/2006, en su artículo 35 dispone:

*<<Artículo 35. Transmisiones a título oneroso.*

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

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

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

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

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

Pues bien en lo tocante a esta cuestión, ha de advertirse que este TEAC ha admitido en anteriores resoluciones que a tenor del art 106. 2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, cuando el contribuyente del IIVTNU sea una persona física no residente en España, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, el adquirente. Por tanto, recae en el comprador la obligación de retener el dinero y liquidar la plusvalía municipal. Y si la cantidad figura en la escritura pública de transmisión como efectivamente retenida, recae en el comprador tanto la obligación de ingresarla como las posibles penalizaciones en caso de que no cumpla con su obligación. En consecuencia, aunque el impuesto se abone por la parte compradora, si consta en la escritura pública de transmisión del inmueble que el importe del IIVTNU fue objeto de detracción del importe acordado como precio de venta a efectos del pago del mencionado impuesto, el vendedor puede computar el importe retenido para el pago de la cuota de dicho impuesto como menor valor de transmisión del inmueble.

Así, se manifestaba en **Resolución de 20 de julio de 2022 (RG 3130/2020)**:

*«la regulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, también conocido como "plusvalía municipal", se recoge en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.*

*En su artículo 106, relativo a los sujetos pasivos, recoge lo siguiente:*

*"1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:*

*a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.*

*b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.*

*2. En los supuestos a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España"*

Síguenos en...

(...:)

*Por tanto, al ser el recurrente transmitente no residente, recae en el comprador la obligación de retener el dinero y liquidar la plusvalía municipal.*

*Dicho lo cual, al haber sido la cantidad efectivamente retenida, recae en el comprador tanto la obligación de ingresarla como las posibles penalizaciones en caso de que no cumpla con su obligación, no pudiendo hacer responsable al transmitente de la falta de diligencia del comprador.»*

Así pues, en el presente caso, en que consta en la escritura que se ha retenido la cantidad de 2.469 euros al objeto de proceder al abono del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Naturaleza Urbana, está claro que **el importe de 2.469 euros correspondientes a la plusvalía municipal sí debe ser minorado del valor de transmisión.**

**OCTAVO.-** En relación al Acuerdo sancionador, la sanción impuesta a los reclamantes es consecuencia de haber dejado de ingresar dentro del plazo voluntario determinado por la normativa del tributo una parte de la cuota correspondiente al Impuesto sobre la Renta de No Residentes modelo 210, ejercicio 2020, como consecuencia de la determinación incorrecta de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión del inmueble con referencia catastral ..., al haber incrementado el precio de adquisición del inmueble en importe de inversiones y mejoras que han resultado ser gastos de reparación y conservación y por consignado un menor valor de transmisión.

Dicha conducta ha dado lugar a la comisión de la infracción tributaria leve tipificada en el artículo 191 de la LGT, por lo que, a salvo de las partidas que se han estimado en los anteriores fundamentos de derecho, al haber sido confirmada dicha regularización por el presente Tribunal, no cabe duda que se ha producido el elemento objetivo de la infracción establecido en la Ley.

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

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

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

(...)

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

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

Síguenos en...



insostenibles, teniendo en cuenta que la norma delimita el mínimo respecto del cual ante la simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable.

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

Los reclamantes alegan la falta de motivación de elementos subjetivo.

Respecto a la motivación de este elemento subjetivo en el acuerdo sancionador, este TEAC ha perfilado, siguiendo a la jurisprudencia, la obligación de motivación de las sanciones en el sentido de que no puede el órgano gestor tributario fundar la existencia de infracción tributaria en la mera referencia al resultado de la regularización practicada (como es la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria) porque el mero resultado no constituye per se infracción tributaria, no siendo posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. (Res. de 23/01/2014, RG. 2318/2011).

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

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

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

*"El artículo 183 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que: 'son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley'.*

*Según el artículo 191.1 de la LGT 'Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley'.*

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

*En el presente caso, a la vista de los antecedentes que obran en el expediente, se aprecia en Don **Axy** (NIF ...) y Doña **Bts** (NIF ...) una omisión de la diligencia exigible en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En concreto, la cuota dejada de ingresar por importe de 42.086,67 euros tiene su causa en:*

*- La incorrecta declaración del importe de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión del inmueble con referencia catastral ... consignando un mayor valor de adquisición y un menor valor de transmisión. El incremento del precio de adquisición del inmueble se debió a la declaración de inversiones y mejoras que han resultado ser gastos de reparación y conservación.*

*Por otra parte, no existe un error involuntario, ni una razonable discrepancia de criterios acerca del contenido y alcance de la norma.*

*Asimismo, es de destacar que la Administración tributaria pone a disposición de los contribuyentes una gran variedad de servicios de información y asistencia en la confección de declaraciones, a los cuales pudo acudir el obligado tributario en caso de dudas sobre el cumplimiento de la citada*

Síguenos en...



*obligación. Por tanto, concurre el mínimo de culpabilidad necesaria para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria".*

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

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

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

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

*También el Tribunal Constitucional, por todas en la sentencia STC 164/2005, viene declarando que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio... no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (FD 6)".*

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

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

Posteriormente se concreta la cuota dejada de ingresar y se describe sucintamente la causa como *"La incorrecta declaración del importe de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión del inmueble con referencia catastral ... consignando un mayor valor de adquisición y un menor valor de transmisión. El incremento del precio de adquisición del inmueble se debió a la declaración de inversiones y mejoras que han resultado ser gastos de reparación y conservación"*.

Es decir, de nuevo una mera referencia sumaria de la causa de la regularización sin indicar, incluso, los motivos por los que el valor de transmisión se declaró incorrectamente.

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

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

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

Síguenos en...



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

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

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

**NOVENO.-** Recapitulando, y teniendo en cuenta que se tramitan las dos reclamaciones acumuladamente, este Tribunal estima parcialmente la liquidación (objeto del RG 3152-21) y anula la sanción (objeto del RG 5211-21).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

