

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de mayo de 2025

Sala 1.^a

R.G. 7028/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Compensación de bases negativas. Procedimiento de inspección. Lugar y tiempo de las actuaciones. *Plazo de 10 años para comprobar no aplicable al obligado tributario que deberá aportar pruebas más allá de ese plazo si quiere hacer valer una BIN.* A efectos de la comprobación de las bases impositivas negativas compensadas o pendientes de compensar, el art. 66 bis.2 LGT limita el plazo temporal del derecho al inicio del procedimiento de comprobación a diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación. Dentro de ese plazo de 10 años el contribuyente deberá conservar las autoliquidaciones, los libros de contabilidad y los soportes documentales de las operaciones consignadas en los mismos, correspondientes a los ejercicios en que se generaron dichas bases impositivas negativas, debiéndose entender que, si no se facilitan los soportes documentales de las operaciones registradas en las autoliquidaciones y en los libros, el obligado no habrá acreditado la procedencia de las bases impositivas negativas consignadas. Más allá de dicho plazo, para hacer valer una determinada BIN deberá aportar el contribuyente la autoliquidación de la que haya resultado la base imponible negativa correspondiente, así como la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el plazo de esos diez años en el Registro Mercantil.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada promovido por **XZ SL.**, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (en adelante TEAR Cataluña) de fecha 06/07/2022 recaída en las reclamaciones económico administrativas nº 08-01852-2021 y acumuladas 08-05168-2021, 08-16680-2021, 08-16681-2021, 08-16682-2021, 08-16683-2021, 08-16684-2021 y 08-16685-2021, interpuestas contra el Acuerdo de liquidación A23-...4 de fecha 15/01/2021, acerca del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT y contra su correlativo Acuerdo sancionador A23-...1 de fecha 11/03/2021.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 08/08/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 04/08/2022 contra la resolución del TEAR indicada en el encabezamiento.

Se describen a continuación los hitos más importantes del expediente.

SEGUNDO.- Con fecha 22/07/2019 se iniciaron actuaciones inspectoras frente a **XZ SL** por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña respecto del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), periodos 2014, 2015, 2016 y 2017, y con carácter general, de acuerdo con el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) en su redacción original y el artículo 178 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007 (RGAT), en su redacción original.

Con carácter previo al inicio de actuaciones inspectoras, **XZ SL.**, había presentado las correspondientes autoliquidaciones del IS con el siguiente detalle:

Ejercicio 2014: Base imponible: -51.330,55 euros.

Ejercicio 2015: Base imponible: -69.798,27 euros.

Ejercicio 2016: Base imponible: -5.739,56 euros.

Síguenos en...



Ejercicio 2017: Base imponible: -140.760,17 euros.

Además, se declararon las siguientes Bases imponibles negativas (en adelante BINs) de ejercicios anteriores pendientes de compensar:

2006: 1.847,10 euros.

2007: 116.828,98 euros.

2008: 109.799,47 euros.

2009: 31.618,41 euros.

2010: 16.466,72 euros.

2011: 63.733,07 euros.

2012: 74.780,49 euros.

2013: 53.634,36 euros.

TERCERO.- Las actuaciones inspectoras finalizaron con Acuerdo de liquidación A23-...4 de fecha 15/01/2021, notificado el 18/01/2021.

La regularización practicada por la Inspección se basó en los siguientes aspectos:

- Se consideró que la entidad **XZ** SL había simulado la realización de una actividad económica de promoción inmobiliaria, tras la finalización de la construcción del único inmueble de la entidad en 2003. La mercantil carecía de medios materiales y humanos para la realización de una actividad económica de promoción. Tampoco había sido arrendado nunca el inmueble, sino que se encontraba a disposición del socio último, D. **Axy**. La simulación tenía como único objetivo la contabilización de los gastos relativos al mantenimiento del único inmueble que poseía la entidad, para generar BINs que compensasen el beneficio derivado de la venta del inmueble y no tributar por dicha ganancia. En consecuencia, al existir una actividad simulada, no podían imputarse a la entidad los gastos declarados.
- Asimismo, respecto al citado inmueble propiedad de la entidad, situado en ..., consideró la Inspección que la propiedad real del mismo correspondía al socio, el Sr. **Axy**, por lo que procedió a gravar en sede de dicha persona no residente las rentas inmobiliarias imputadas por el referido inmueble (artículo 13.1.h LIRNR), que se cuantificaron en el 1,1% del valor catastral del mismo, imputándole en 2015 la ganancia patrimonial derivada de su venta (artículo 13.1.i LIRNR).
- Se consideraron simulados los préstamos contabilizados con las mercantiles **TW**, **QR** y **NP**.
- En consecuencia, las entradas de dinero en cuentas bancarias de la interesada procedentes de estas sociedades debían calificarse conforme a su verdadera naturaleza. Se consideraron como aportaciones del socio al capital las aportaciones de **TW** al ser una entidad vinculada, y como ganancias no justificadas los ingresos en cuenta provenientes de **QR** y **CC**.
- Asimismo, se consideraron ganancias de patrimonio no justificadas otras entradas en el ejercicio 2016 detectadas por la Inspección en las cuentas bancarias del obligado tributario, respecto de las cuales no se justificó el origen.
- Finalmente, se eliminaron las bases imponibles negativas declaradas pendientes de compensar con origen en los ejercicios 2006 a 2013 al considerarse que **XZ** no había realizado actividad económica alguna desde el ejercicio 2003.

En consecuencia, los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que nos ocupa quedaron de la siguiente manera:

Ejercicio 2014:

Base imponible: 0,00 euros.

Síguenos en...



Ejercicio 2015:

Base imponible: 0,00 euros.

Ejercicio 2016:

Base imponible: 24.550,00 euros.

Cuota del Acta: 6.137,50 euros.

Ejercicio 2017:

Base imponible: 599.000,00 euros.

Cuota del acta: 149.750,00 euros.

No quedando en consecuencia BINs pendientes de compensar con origen en ejercicios anteriores.

CUARTO.- Disconforme con el Acuerdo de liquidación, interpuso el interesado con fecha 17/02/2021 las correspondientes reclamaciones económico administrativas ante el TEAR de Cataluña, que se tramitaron con los números 08/01852/2021 (IS 2014), 08/16680/2021 (IS 2015), 08/16681/2021 (IS 2016) y 08/16682/2021 (IS 2017).

QUINTO.- Asociado al Acuerdo de liquidación, fue tramitado el correspondiente expediente sancionador, que finalizó con la notificación el 22/03/2021 del Acuerdo de imposición de sanción A23-...1, de fecha 11/03/2021, por el que se impusieron las sanciones correspondientes por las infracciones previstas en los artículos 191 y 195 LGT.

SEXTO.- Disconforme con dichas sanciones, interpuso el interesado con fecha 21/04/2021 las correspondientes reclamaciones económico administrativas ante el TEAR de Cataluña, que se tramitaron con los números 08/05168/2021 (sanción 2014), 08/16683/2021 (sanción 2015), 08/16684/2021 (sanción 2016) y 08/16685/2021 (sanción 2017).

SÉPTIMO.- El TEAR de Cataluña procedió a acumular las reclamaciones relativas a la liquidación y sanción y dictó resolución con fecha 06/07/2022 estimando parcialmente las pretensiones del interesado, disponiendo:

"SEXTO.- No obstante, es de ver que la Inspección ha considerado como propietario real del inmueble sito en ... al socio persona física de la entidad. Sobre esta cuestión nos hemos manifestado en nuestra resolución de la reclamación 08/00539/2020 y acumuladas en el siguiente sentido:

«(...)

En realidad, del hecho de que una sociedad hubiera simulado el arrendamiento de unos inmuebles de su propiedad, se sigue la nulidad de esos contratos de alquiler, pero los inmuebles no dejan por ello de ser propiedad de la sociedad que, además, pese a la simulación de los contratos, mantiene intacta su capacidad y personalidad jurídica.

*En fin, no se advierte la razón por la cual el Sr. **Axy** debería ser considerado en Derecho el propietario real de los inmuebles que en su día fueron válidamente adquiridos por las entidades **LM SL** y **XZ SL**, por lo que la liquidación practicada decae»*

Por razones de coherencia y seguridad jurídica las conclusiones allí alcanzadas deben ser tenidas también en cuenta en esta resolución lo que nos lleva a estimar en parte la presente reclamación y entender que aquella renta correspondía imputarla a la sociedad, todo ello sin perjuicio del principio de non reformatio in peius.

SÉPTIMO.- En cuanto a la sanción tampoco han sido presentadas alegaciones si bien resulta acreditado en todo caso, que los hechos que sirven de fundamento a las sanciones tienen su inmediato antecedente en las actuaciones de comprobación que se documentan detalladamente en el expediente, por lo que la prueba de los hechos ha quedado suficientemente cumplida. De su lectura

Síguenos en...



resulta, además, que el acuerdo sancionador ofrece una motivación en términos precisos y suficientes de la culpabilidad (sentencia del Tribunal Supremo de 18.3.10), que se adapta a la infracción tributaria cometida en cada caso, y que legitima la decisión administrativa".

OCTAVO.- Disconforme con la resolución del TEAR de Cataluña, interpuso el interesado con fecha 04/08/2022 ante este TEAC, el recurso de alzada nº 7028/2022, que nos ocupa, formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones:

Primera.- Improcedencia de la eliminación de las bases imponibles de los ejercicios 2013 y anteriores.

Segunda.- Consideración como préstamos de las cantidades aportadas por las entidades **QR** y **NP**, y no como ganancias no justificadas.

Tercera.- De acuerdo con lo anterior, solicita el interesado que se declare nula y se deje sin efecto la resolución impugnada y, por extensión, las liquidaciones y acuerdos sancionadores que en ella se confirman.

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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a derecho de la resolución del Tribunal Regional objeto del presente recurso de alzada, dando respuesta a las alegaciones formuladas por el recurrente frente a la misma.

TERCERO.- Alega en primer lugar el interesado la improcedencia de la eliminación de las BINs correspondientes a los ejercicios 2006 a 2013 declaradas como pendientes de compensar en los ejercicios objeto de comprobación.

Recoge el interesado en su escrito de alegaciones:

*"La entidad **XZ**, S.L. conserva las autoliquidaciones, los libros de contabilidad y los soportes documentales de las operaciones consignadas en los mismos, correspondientes a los ejercicios en que se generaron las bases imponibles negativas.*

Los ejercicios en los que se generaron bases imponibles negativas con anterioridad a los ejercicios objeto de actuaciones inspectores van del ejercicio 2006 al 2013. El detalle de las bases imponibles negativas consta detallado en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200) de cada uno de los ejercicios.

Se aporta una copia de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200) de los ejercicios 2013 y 2014 para mayor detalle del desglose de esas bases imponibles negativas pendientes de compensar a inicio del ejercicio 2014, que son las siguientes: (...)

La inspección ha eliminado la totalidad de estas bases imponibles negativas pendientes de compensar de ejercicios anteriores a 2014, que ascienden a un total de 468.708,60 Euros, porque presume que durante esos años no se realizaba actividad aunque sin entrar a examinar la actividad realizada en esos ejercicios.

Para valorar si esas bases imponibles negativas pendientes de compensar de ejercicios anteriores a 2014 el actuario debía haber examinado los libros de contabilidad y los soportes documentales de las

operaciones consignadas en los mismos para determinar si efectivamente se estaba realizando o no una actividad económica, valoración que no realizó y se limitó a presumir que no la había.

En conclusión, deben aceptarse como válidas todas las bases imponibles negativas pendientes de compensar de ejercicios anteriores a 2014, que ascienden a un total de 468.708,60 Euros, al estar totalmente acreditadas ser plenamente compensables en los ejercicios 2014 y siguientes."

Por su parte el Acuerdo de liquidación recogía:

"La entidad **XZ** acumula a lo largo de un periodo de más de 13 años cuantiosas pérdidas ante la falta de actividad económica. En los ejercicios inspeccionados, únicamente lleva a cabo la actividad de transmisión del inmueble, cuya ganancia ni siquiera ha sido declarada por la entidad. Por tanto, la práctica totalidad de los ingresos de la entidad proceden de préstamos otorgados por entidades del grupo o asociadas.

Así, en la medida en que el titular real último de la sociedad **XZ SL** es don **Axy**, que la sociedad ni ejerce actividad económica alguna ni adopta medidas sustantivas dirigidas a interactuar en el mercado inmobiliario, limitándose, conforme a la información obtenida, a mantener un inmueble durante más de 12 años, mientras hace frente a cuantiosos costes de mantenimiento, tal y como ha quedado demostrado en los hechos; solo se puede concluir que la simulación de la actividad ejercida por **XZ**.

(...)

3) BASES IMPONIBLES NEGATIVAS PROCEDENTES DE EJERCICIOS ANTERIORES

Respecto a la facultad que tiene la Inspección para determinar si son o no correctas las bases imponibles negativas a compensar en los ejercicios no prescritos se debe tener en cuenta el anteriormente reproducido art. 66.bis.2 LGT.

Esto es, la Inspección de los Tributos puede llevar a cabo las actuaciones necesarias para determinar si son o no correctas las bases imponibles negativas a compensar en los ejercicios no prescritos, lo que implica que la entidad debe conservar las autoliquidaciones, los libros de contabilidad y los soportes documentales de las operaciones consignadas en los mismos, correspondientes a los ejercicios en que se generaron las bases imponibles negativas, que aunque prescritos, extienden sus efectos o se compensan en los ejercicios no prescritos cuya comprobación se efectúa. Si bien la Inspección no puede liquidar los ejercicios en los que se declararon las bases negativas, respecto de los cuales se ha ganado la prescripción, lo que sí puede hacer es llevar a cabo las actuaciones necesarias para determinar si son o no correctos los datos contabilizados en ellos y que afectan a los ejercicios no prescritos, lo que implica, reiteramos, que el sujeto pasivo debe conservar todos los justificantes y documentación que extiendan sus efectos a los ejercicios no prescritos objeto de inspección.

En el caso que nos ocupa habiéndose declarado simulada la actividad de la entidad, y por tanto, no procediendo reconocer ingresos ni gastos de explotación a efectos del Impuesto sobre Sociedades en sede de dicha entidad, y habiéndose apreciado que existe una plena identidad de presupuestos de hecho entre los ejercicios objeto de comprobación y aquellos en los cuales se generaron las bases imponibles negativas a compensar existentes al inicio de los periodos comprobados, la inspección considera inexistentes dichas bases imponibles negativas."

La normativa relativa a la comprobación e investigación de las Bases Imponibles Negativas, así como su prescripción, se encuentra regulada en los artículos 66 y siguientes de la LGT, en concreto:

Artículo 66 LGT, en su redacción original. Plazos de prescripción:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

Síguenos en...



c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías."

Artículo 66 bis LGT, introducido por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre. Derecho a comprobar e investigar:

"1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado".

Artículo 67 LGT, en la redacción dada al apartado 1 por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, y al apartado 2 por la ley 7/2012 de 29 de octubre. Cómputo de los plazos de prescripción:

"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.

En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.

En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.

En el caso d), desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías.

2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios."

Por su parte, el artículo 70 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 34/2015, regulador de los efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales, dispone:

"1. Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas.

2. A efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades, las obligaciones de conservación y suministro de información previstas en los párrafos d), e) y f) del apartado 2 del artículo 29 de esta ley deberán cumplirse en el plazo previsto en la normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales al que se refiere el apartado anterior, si este último fuese superior.

3. La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66.bis.2 y 3 de esta Ley."

Con carácter general se regula la capacidad de la Administración tributaria para comprobar e investigar en cualquier momento los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. Del resultado de dicha comprobación e investigación puede proceder a la regularización de los importes correspondientes a las partidas que se integren en la base imponible en los períodos impositivos objeto de comprobación, con independencia de que dichos importes deriven de operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos.

Así, aunque la capacidad de comprobación de la Administración tributaria no prescribe, sin embargo, a efectos de la comprobación de las bases impositivas negativas compensadas o pendientes de compensar por cualquier entidad, se limita el plazo temporal del derecho al inicio del procedimiento de comprobación a diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Una vez transcurrido dicho plazo de diez años, aunque prescribe la capacidad de la Administración para comprobar e investigar esas bases impositivas negativas, es decir, la Administración tributaria no puede modificar el importe de las bases impositivas negativas declaradas por el contribuyente, sin embargo, a efectos de consolidar su compensación, el contribuyente está obligado a la acreditación de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda realizar. Para eso debe exhibir a la Administración tributaria la correspondiente liquidación o autoliquidación de la que haya resultado la base imponible negativa, así como la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el plazo de esos diez años en el Registro Mercantil.

De lo anterior, debe deducirse que dentro del plazo de los 10 años a los que alude el apartado 2 del artículo 66 bis de la LGT, el contribuyente deberá conservar las autoliquidaciones, los libros de contabilidad y los soportes documentales de las operaciones consignadas en los mismos, correspondientes a los ejercicios en que se generaron dichas bases imponibles negativas, debiéndose entender que, si no se facilitan los soportes documentales de las operaciones registradas en las autoliquidaciones y en los libros, el obligado no habrá acreditado la procedencia de las bases imponibles negativas consignadas.

Más allá de dicho plazo, para hacer valer una determinada BIN, deberá aportar el contribuyente la autoliquidación de la que haya resultado la base imponible negativa correspondiente, así como la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el plazo de esos diez años en el Registro Mercantil.

El mismo fundamento de la reforma realizada por la Ley 34/2015, recogido en la parte del Preámbulo de dicha Ley, se contempló, también, en el Preámbulo de la Ley 27/2014, que a partir del 1 de enero de 2015, recogió en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 26 de dicha Ley, lo siguiente:

*"5. El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación **prescribirá a los 10 años** a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo que se generó el derecho a su compensación.*

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil."

En efecto, el Preámbulo de la Ley 27/2014, precisó sobre este asunto, que:

"con esta modificación se posibilita no solo garantizar el derecho del contribuyente a beneficiarse de esos créditos, sino que se asegura el correcto ejercicio de otros derechos, como, por ejemplo, el de la rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar."

CUARTO.- En el caso que nos ocupa, nos encontramos con que en los ejercicios objeto de comprobación, el interesado declaró unas bases imponibles negativas pendientes de compensar con origen en los ejercicios 2006 a 2013, ejercicios respecto de los cuales pasaremos a continuación a analizar si el derecho de la Administración a comprobar las BINs se encontraba prescrito cuando se inició el procedimiento inspector el 22/07/2019.

En el caso concreto, el derecho de la Administración a comprobar las BINs correspondientes a los ejercicios 2006 y 2007 prescribió por el transcurso del plazo de 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo reglamentario establecido para presentar la autoliquidación correspondiente a tales ejercicios, esto es, el 30/07/2007 y 27/07/2008, respectivamente.

Por tanto, en la fecha en que se iniciaron las actuaciones inspectoras, el **22/07/2019**, habría prescrito el derecho a comprobar las BINs originadas en los ejercicios 2006 y 2007 habiendo finalizado el plazo de 10 años de prescripción el 30/07/2017 y el 25/07/2018, respectivamente.

Respecto de los ejercicios 2008 a 2013, no había prescrito el derecho de la Administración a comprobar las BINs, puesto que el fin de plazo para presentar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 tuvo lugar el 27/07/2009, finalizando dicho plazo de 10 años el **27/07/2019**, fecha en que la que ya se habían iniciado las actuaciones inspectoras (**22/07/2019**).

De acuerdo con lo anterior, al objeto de acreditar las bases imponibles negativas en los ejercicios 2006 y 2007 bastaría aportar las autoliquidaciones presentadas, así como la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el plazo de esos diez años en el Registro Mercantil, a efectos de acreditar la existencia de las BINs.

En el caso concreto, no habiendo aportado el interesado las referidas autoliquidaciones ni la contabilidad, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

En cuanto a las bases imponibles negativas generadas en los años 2008 a 2013, el obligado debe conservar las autoliquidaciones, los libros de contabilidad y los soportes documentales de las operaciones consignadas en los mismos, correspondientes a los ejercicios en que se generaron dichas bases

imponibles negativas, debiéndose entender que, si no se facilitan los soportes documentales de las operaciones registradas en las autoliquidaciones y en los libros, el obligado no habrá acreditado la procedencia de las bases imponibles negativas consignadas.

De acuerdo con lo anterior, habiendo procedido la Inspección a eliminar las BINs debido la ausencia de una actividad económica por parte de la mercantil **XZ SL.**, desde el ejercicio 2003, pasaremos a continuación a analizar si la referida entidad desempeñó o no una actividad económica en los ejercicios en cuestión.

QUINTO.- La Inspección en su Acuerdo de liquidación concluye que la entidad **XZ SL** había simulado la realización de una actividad económica de promoción inmobiliaria tras la finalización de la construcción del único inmueble de la entidad en 2003. La mercantil carecía de medios materiales y humanos para la realización de una actividad económica de promoción. Tampoco había sido arrendado nunca el único inmueble construido. Dicho inmueble se encontraba a disposición del socio último, D. **Axy**. La simulación tenía como único objetivo la contabilización de los gastos relativos al mantenimiento del único inmueble que poseía la entidad para generar BINs que compensasen el beneficio derivado de la futura venta del inmueble y no tributar por dicha ganancia. En consecuencia, al existir una actividad simulada, no podían imputarse a la entidad los gastos declarados.

Recoge al respecto el Acuerdo de liquidación:

"Por lo tanto, para poder afirmar que se realiza actividad de promoción inmobiliaria es esencial que la adquisición o la construcción de un inmueble se realicen con la finalidad de venta. No se ha demostrado aquí ninguna finalidad de venta en un periodo de más de 13 años, a pesar de haber sido finalmente enajenado el inmueble en el periodo 2015.

No se han aportado las pruebas pertinentes que cualquier entidad dedicada a dicha actividad podría aportar sin dificultad alguna; tales como un inventario de los muebles del inmueble, promoción del inmueble, forma de contacto con clientes, branding para su promoción, diversas páginas de promoción inmobiliaria, etc.

*En consonancia con lo anterior, destacar la **falta de afectación del inmueble a la actividad de la entidad (promoción inmobiliaria).***

*De los hechos probados por la Inspección se constata que la entidad ha acumulado pérdidas en un periodo de 13 años, declarando únicamente ingresos de cuantía relevante en el periodo 2005. La única actividad probada por parte de la entidad **XZ** desde el periodo 2006 hasta la actualidad ha sido la enajenación del inmueble ..., sin llegar siquiera a declarar la ganancia obtenida en la transmisión del inmueble, la cual fue regularizada en el procedimiento ... oportuno frente a **Axy**.*

Si bien es en el periodo 2003 en el que finaliza la construcción del inmueble, de acuerdo con la escritura de declaración de obra nueva terminada. Siendo así, la Inspección no considera suficiente, a los efectos de acreditar la realidad de actividad económica por la entidad, una venta efectuada en 12 años después (año 2015). De otra parte, la entidad no dispone de trabajadores en todos los ejercicios objeto de comprobación, no tiene ingresos y los que constata la Inspección ni siquiera se declaran, siendo prácticamente su único activo el inmueble

La única prueba documental aportada por el contribuyente es la escritura de compraventa del inmueble en noviembre del periodo 2015.

No obstante, no se han justificado a la Inspección en este procedimiento ni en el procedimiento ..., las siguientes cuestiones, que serían esenciales y consideradas suficientes, de cara a probar la veracidad de la actividad económica:

- Canal de promoción del inmueble desde la finalización de la construcción hasta su enajenación.
- Contrato con la entidad **JK** para la promoción inmobiliaria.
- Lista de clientes que visitaron el inmueble hasta que finalmente consiguió ser enajenado.
- Cómo se contactó con los compradores.

- Precio de venta del inmueble en cada uno de los periodos en que fue objeto de promoción inmobiliaria.

- Por qué se mantuvo el inmueble sin ser arrendado durante un periodo de 12 años, mientras se soportaban elevados costes de mantenimiento, ya constatados en los Hechos.

- Coste real de las obras de construcción en el inmueble, ante la discrepancia del valor contable (... euros) y el valor de adquisición declarado en la escritura de obra nueva terminada (781.136,63 euros).

Teniendo en cuenta que ..., al igual que ..., es un destino de vacaciones muy demandado, con un turismo de un perfil alto y en el que los inmuebles ofertados son escasos, la Inspección no entiende cómo es posible que en un periodo de 12 años en los que el contribuyente tuvo que soportar los elevados costes de mantenimiento de la vivienda no intentó alquilar dicho inmueble para obtener una elevada rentabilidad.

Por tanto, **no queda probada ni una actividad de arrendamiento vacacional, ni una actividad mínima de promoción inmobiliaria**, más allá de la venta del inmueble sin aportar más detalle y justificación que la escritura de compraventa y los justificantes de cobro.

De otra parte, **no se aprecia el ejercicio de otras posibles actividades económicas por XZ SL.**

La entidad mantiene relaciones comerciales y recibe facturas expedidas principalmente por los proveedores que le prestan los servicios de suministros de los inmueble (luz, agua, limpieza, telefonía, seguridad y vigilancia y mantenimiento). **Es decir, que los gastos soportados son los mismos que hubiese soportado el Sr. Axy de no haber procedido a la creación de la entidad siendo él el titular del inmueble.** En ningún caso se demuestra en el modelo 347 o en las facturas aportadas en el procedimiento a la Inspección la existencia de relaciones comerciales más allá de las comunes a cualquier propietario, tal y como se puede observar en el desglose de gastos reproducido en los Antecedentes de hecho.

De hecho, se ha constatado por la Inspección que no hay trabajadores contratados por la entidad, ni reconoce gastos relevantes por servicios de profesionales independientes en la contabilidad. Es decir, que no realiza una actividad paralela a la promoción inmobiliaria. La única actividad real probada por la Inspección es la tenencia de los inmuebles para el uso personal por parte de su socio y una única venta en un periodo de más de 13 años.

En resumen, no solo no existen evidencias externas, ni materiales ni personales, relevantes del ejercicio de actividad económica o del deseo de interactuar en el mercado inmobiliario de la sociedad **XZ S.L.**, sino que, junto a esa falta de evidencias, existen circunstancias para concluir que la voluntad de las sociedades, cuyo último propietario es don **Axy**, con la adquisición y construcción de los inmuebles, no fue la de ejercer una actividad económica de alquiler o venta del mismo sino la de ponerlos a disposición de las necesidades particulares de su propietario último y su familia."

Continúa el Acuerdo de liquidación en este sentido:

"Volviendo al caso que nos ocupa, si bien uno de los hechos fundamentales que viene a demostrar la falta de intención por parte del obligado tributario de realizar una actividad económica continuada relacionada con el arrendamiento o promoción inmobiliaria, es la falta, ya no solo de beneficios, sino propiamente de unos ingresos mínimos procedentes de dichas actividades (sin olvidar que no se identifica o controla a los huéspedes o la falta de un inventario de los bienes en cada inmueble arrendado, entre otros). No obstante, la Inspección no desconoce el hecho de que la obtención de pérdidas por parte de una entidad debido a hechos puntuales no descalifica a una actividad como económica.

Es la continua e irremediable obtención de pérdidas, debido a la falta de actividad en el mercado, lo que viene a demostrar la falta de una verdadera vocación empresarial. Dicha falta de vocación empresarial se traduce en la pasividad efectiva del obligado tributario en la búsqueda de ingresos antes, durante y después de los periodos objeto de comprobación (más allá de la existencia de alquileres puntuales o de actuaciones de carácter meramente formales como son la creación de una marca o la elaboración de planes de negocios por terceros que nunca se ejecutan), lo cual unido a los elevados costes fijos de mantenimiento y amortización de los bienes se traduce en una irremediable y continua obtención de pérdidas por el obligado tributario, circunstancia que no podrá justificarse en el alto coste que supone la amortización que sufren los bienes, calculándose en virtud

de la vida útil de los mismos en aras a posibilitar la continuidad de la actividad económica a largo plazo, por lo que su coste debe ser tenido en cuenta por toda la empresa a la hora de determinar su viabilidad económica.

En definitiva, cabe inferir que el inmueble no fue adquirido por la entidad XZ como un elemento patrimonial de la sociedad para afectarlo a una actividad económica sino para satisfacer la voluntad de su propietario último, Don Axy. Por lo menos hasta la fecha, fue la de adquirir una propiedad de gran lujo que ha estado desde el momento de su adquisición a su plena disposición y ello sin perjuicio de que haya decidido utilizarla.

Y es como consecuencia de dicha puesta a disposición por la que la entidad XZ asume, en cada ejercicio objeto de comprobación, una estructura ingente de gastos para que dicho inmueble esté en condiciones de funcionamiento y pueda ser utilizado por él en cualquier momento.

Queda probada, por tanto, la falta de sentido económico de la actividad por parte de la entidad XZ SL, obteniendo un resultado negativo en todos los periodos objeto de comprobación, y manteniendo un inmueble con unos elevados costes fijos durante un largo periodo, sin tan siquiera intentar obtener una mínima rentabilidad a través del arrendamiento hasta su venta en el periodo 2015."

El Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aplicable *ratione temporis* al ejercicio 2014 objeto de comprobación, no recogía la definición de actividad económica, debiéndose acudir por tanto a lo dispuesto en la LIRPF, que disponía que se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas, según el artículo 27.1 aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

De acuerdo con esta redacción legal, el concepto de actividad económica venía delimitado por la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Existencia de una organización autónoma de medios de producción o de recursos humanos.
- Finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Por su parte, tras la entrada en vigor de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades el 01/01/2015 (en adelante LIS), aplicable a los ejercicios 2015, 2016 y 2017 objeto de comprobación, el artículo 5 introduce la definición expresa del concepto de actividad económica, disponiendo:

"Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo."

Por tanto, debemos partir del concepto de actividad económica -ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios- a efectos de determinar si XZ SL realizaba una actividad económica en los ejercicios objeto de comprobación.

En primer lugar, en relación con la **actividad de promoción inmobiliaria**, procede señalar que el epígrafe 833.2 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), en el que se encuentra dado de alta XZ SL abarca la actividad de promoción de edificaciones. Esta incluye la compra o venta de edificaciones totales o parciales en nombre y por cuenta propia, construidas directamente o por medio de terceros, con el objetivo de venderlas.

En el caso concreto, ha quedado acreditado por la Inspección que la única actividad en los últimos quince años tras la finalización de la construcción de un único inmueble en el año 2003, se refiere a la venta de dicho inmueble en el ejercicio 2015. No dispone la entidad de personal encargado de realizar la referida actividad, no se han aportado tampoco documentos, correos electrónicos, anuncios o cualquier tipo de gestión continuada en el tiempo que hubiera realizado la entidad destinada a la búsqueda de inmuebles para su compra, construcción o venta, de forma tal que pudiera sostenerse la existencia de una actividad real.

Por tanto, considera este TEAC que, sin que existan dichos medios materiales y humanos, la mera venta del inmueble en el ejercicio 2015 no puede considerarse como la realización de una actividad económica, y más teniendo en cuenta que ha quedado acreditado que el inmueble nunca había sido arrendado, sino que se encontraba a disposición del socio último, D. **Axy**. Tampoco existen alegaciones del interesado intentando rebatir las conclusiones de la Inspección en el presente recurso.

En conclusión, dado que ha quedado acreditado que no existe actividad económica, procede también la eliminación de las BINs pendientes de compensar de ejercicios anteriores (ejercicios 2008 a 2013) al derivar de gastos no afectos a una actividad económica.

Se desestiman en consecuencia las alegaciones del interesado.

SEXTO.- La segunda cuestión alegada por el recurrente se refiere a la improcedencia del ajuste correspondiente al ejercicio 2016 por importe de 24.550,00 euros, que derivan de distintos ingresos en las cuentas bancarias de la entidad así como a la improcedencia de la regularización de las entradas de dinero en la cuenta bancaria ... procedentes de **QR** y **NP** en el ejercicio 2017 por importe de 599.000,00 euros en concepto de ganancias no justificadas, pues considera el interesado que se ha acreditado que tienen la consideración de préstamos.

Destacar que se trata de una mera alegación, sin que la misma se acompañe de ningún tipo de documento, justificante o acreditación del concepto de los ingresos o de la realidad de los préstamos.

Recoge el recurso de alzada:

*"Las cuantías aportadas por las entidades **QR** y **CC** en 2017, deben considerarse como préstamos y no como ganancias no justificadas, por tratarse de préstamos y haberse contabilizado como tales préstamos.*

Por tanto, los ajustes realizados por el actuario en los ejercicios 2016 y 2017 por importe de 24.550,00 Euros y 599.000,00 Euros, respectivamente, debe ser anulados por tratarse de entradas de préstamos para poder cubrir las necesidades de tesorería de la sociedad."

Por tanto, considera el interesado que deben considerarse incorrectos los siguientes ajustes practicados en el ejercicio 2016 en concepto de ganancias de patrimonio no justificadas:

- 14.550,00 euros procedentes de entradas de bancos de **Bts**.
- 10.000,00 euros procedentes de entradas de bancos de **GH SL**.

Así como los siguientes ajustes practicados en el ejercicio 2017, también en concepto de ganancias no justificadas:

- 593.000,00 euros procedentes de entradas de bancos de la entidad **NP**.
- 6.000,00 euros procedentes de entradas de bancos de la entidad **QR**.

Recoge el Acuerdo de liquidación:

En relación con el ejercicio 2016:

*"Analizadas las **cuentas bancarias**, se observan los siguientes ingresos en el periodo 2016, procedentes de:*

*- **Bts**: 14.550,00 euros, en la cuenta No existe un concepto.*

Síguenos en...



- **GH SL**: 10,000 euros, en la cuenta No existe un concepto."

Y en relación con el ejercicio 2017:

"Comprobadas las **cuentas bancarias**, se observan los siguientes ingresos en el periodo 2017, procedentes de:

- **CC Limited**: 593.00,00 euros en la cuenta ... bajo el concepto "pago de acuerdo con el contrato de préstamo". No coincide con la cuantía anotada en la contabilidad por importe de 628.000,00 euros

- (...)

- **QR**: 6.000,00 euros, en la cuenta bajo el concepto "pago de acuerdo con el contrato de préstamo".

A pesar del requerimiento efectuado a la entidad a través de la sede electrónica y en reiteradas Diligencias y Comunicación de inicio, el obligado tributario no ha aportado contratos de préstamos que avalen la veracidad de las deudas reconocidas en la contabilidad otorgadas por las siguientes entidades:

- **TW**

- **DD**

- **NP SA**

- **QR**

En cuanto a la acreditación de dichos ingresos y préstamos, recoge el Acuerdo de liquidación:

"Con respecto a la cuantía de 10.000,00 euros aportada por la entidad **GH SL**, no se ha reconocido en la contabilidad deuda alguna en el pasivo del balance. Tampoco se ha aportado en el procedimiento documento acreditativo de la existencia de contrato de préstamo alguno.

En cuanto a la cuantía de 14.550,00 euros aportada por **Bts**, administrador de la entidad, no se reconoce en la contabilidad tampoco deuda alguna en el pasivo del balance, ni se ha aportado contrato alguno que haga pensar que este ingreso supone un contrato de préstamo.

Con respecto a las cuantías aportadas por las entidades **TW**, **QR** y **NP**, dichas transferencias en favor de **XZ SL** se efectúan bajo el concepto "préstamo". No obstante, existen indicios para considerar que las entradas de dinero cuyo concepto es "préstamo" se corresponden con préstamos simulados y no verdaderos préstamos. Los indicios son los siguientes:

- **CONTABILIZACIÓN**: Nuestra doctrina y jurisprudencia indica que el valor probatorio de los libros de comercio y demás documentos contables que establece el artículo 31 del Código de Comercio, conforme a las reglas generales del derecho, debe ser interpretado por referencia a la valoración conjunta y objetiva de los medios de prueba (STS 11/05/1978 y 4/05/1989), las reglas de la sana crítica, y los comprendidos en el Código Civil sobre valor probatorio de los documentos privados (artículos 1225 y 1230 CC).

Es decir, de acuerdo con el PGC, teniendo en cuenta que se trataría de un préstamo a largo plazo a una parte vinculada (cuenta 163), el tratamiento contable de este préstamo debió ser el siguiente:

1º.- Deberá figurar en el pasivo no corriente del balance.

2º.- Se abonará a la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 57.

3º.- Se abonará también por el **gasto financiero devengado** hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 662 ("intereses de deudas").

Síguenos en...



*Si bien en los periodos objeto de comprobación la entidad reconoce en el pasivo del balance la cuantía de una deuda con las entidades, en ningún caso éstas coinciden con las entradas que se producen en las cuentas bancarias. Se ha producido una discordancia absoluta entre las entradas de dinero y las deudas reconocidas, tanto en **TW** como en **NP1** y **QR**. Tampoco se devenga gasto financiero alguno a satisfacer ante los préstamos otorgados por dichas entidades durante los periodos objeto de comprobación.*

- DOCUMENTACIÓN DE LOS CONTRATOS: En el contrato de préstamo, tanto civil como mercantil y máxime en el ámbito empresarial, de ordinario se formaliza el contrato por escrito, en el que se especifican los elementos esenciales del contrato: importe del capital prestado, tipo de interés, calendario de reembolsos, interés de demora, garantías, etc.

En relación con dichas entradas de dinero, el contribuyente no ha aportado a la entidad contrato de préstamo alguno con dichas entidades. Por tanto, ni siquiera existe un documento acreditativo de la justificación de las entradas de las cuantías establecidas anteriormente. Así, el hecho de no haber presentado el M-600 correspondiente al contrato de préstamo determina la ausencia de un documento que deje constancia indubitada de la fecha de formalización del supuesto contrato de préstamo.

*- NO EXISTE DEVOLUCIÓN DE CUANTÍAS DE CAPITAL NI PAGO DE INTERESES: En relación con las entradas de dinero procedentes de las entidades **TW** y **CC**, sin duda alguna uno de los indicios de mayor relevancia para poder determinar que constituyen ingresos en la cuenta de la entidad **XZ SL** (y no su carácter de préstamo) es que en ningún momento se ha efectuado por parte de la entidad devoluciones de capital o pago de intereses, tal y como ya se ha constatado anteriormente.*

*Concluye la Inspección que la entidad **XZ SL** no solo acude a la financiación interna como principal - casi única- fuente de ingresos, sino que esta financiación interna responde al deseo del Sr. **Axy** de trasladar los ingresos propios a **XZ**.*

Constituyen en todo caso las entradas en las cuentas bancarias aportaciones al capital (las procedentes de entidades vinculadas) y ganancias no justificadas (aquellas que proceden de entidades o personas respecto de las cuales no se ha podido probar la vinculación)".

En cuanto a la vinculación, recoge el Acuerdo de liquidación:

"Respecto a las entidades de las que percibe unos ingresos se concluye lo siguiente:

*- **TW**: el porcentaje de participación directo del Sr. **Axy**, como socio, es del 100%, de acuerdo con las manifestaciones alegadas en Diligencia número 3 del procedimiento*

*- **GH**, **CC Limited** y **QR**: no ha quedado demostrada la vinculación con las citadas entidades.*

*Por tanto, se considera que únicamente ha percibido ingresos de una entidad con la que existe vinculación en los términos previstos en el art. 18 LIS, la entidad **TW**".*

La controversia se centra, por tanto, en determinar, en primer lugar, si el interesado registró en su contabilidad una deuda inexistente o, si por el contrario, debe considerarse debidamente acreditado su origen.

Pues bien, en relación a esta cuestión, dispone el artículo 121 del LIS, en su redacción original, lo siguiente:

"Artículo 121. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas.

1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.

2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del sujeto pasivo cuando éste ostente la posesión sobre ellos.

3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.

La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de ésta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley General Tributaria.

4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.

5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.

6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el contribuyente no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la Disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este Impuesto.

7. El valor de los elementos patrimoniales a que se refieren los apartados 1 y 6, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales."

Del precepto anterior se desprende el hecho de que se nos encontramos ante una "presunción legal", en tanto que se señala que se "presumirá" la existencia de rentas no declaradas cuando figuren en la contabilidad deudas que, sin embargo, deban considerarse inexistentes, por no haberse acreditado su realidad y vigencia. Y es que, en base al citado artículo 121.4 de la LIS, se delimitan dos hechos que, si son demostrados por la Administración tributaria, en el seno del procedimiento de aplicación de los tributos correspondiente, le habilitan para aplicar la presunción referida, regularizando, en consecuencia, el importe procedente como renta del ejercicio no declarada.

Por expresa disposición legal, dicha presunción tiene carácter "*iuris tantum*", es decir, que admite prueba en contrario, por lo que, una vez constatado el hecho base (que en la contabilidad del sujeto pasivo aparezcan registradas deudas y que las mismas no se hayan justificado debidamente por aquél, bien en cuanto a su vigencia y a su origen, bien en cuanto a su pago), corresponde al obligado tributario desvirtuarla probando, a través de cualquier medio de prueba existente y admitido en derecho, que las mismas sí tienen un carácter real. La carga de la prueba recae sobre el sujeto pasivo pues es quien se encuentra más próximo a los medios de prueba dado que el origen, la calificación y la imputación temporal de la renta oculta solamente es conocido por el propio obligado.

A este respecto debe tenerse en cuenta la regla general de distribución de la carga de la prueba contenida en el artículo 105.1 de la LGT, según el cual, "*quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo*".

Por su parte, el artículo 106 LGT, en la redacción dada por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, establece las normas sobre medios y valoración de la prueba:

"1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.

3. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.

Síguenos en...



4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria. Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundamentalmente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones."

Son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. STS 16-11-1977; STS 30-09-1988; STS 27-02-1989; STS 25-01-1995; STS 01-10-1997) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota y requisitos de deducibilidad de gastos.

En este mismo sentido se manifiesta la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de noviembre de 2007, número 1227/2007, al señalar que:

"Ha de ser la Administración tributaria la que por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, forma prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, verificado lo cual la carga probatoria a tenor del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera que sean las consecuencias tributarias que se deriven (...)"

Ahora bien, obviamente los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extremada sencillez la demostración de los hechos controvertidos", como así lo ha declarado la Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 14-06-1989.

En la vía Económico-Administrativa rige el principio de "interés" de la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de prueba irán a cargo de la parte a la que favorecía la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi"."

De este modo el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de junio de 1984, dispone que:

"Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998, 26 de julio de 1999 o de 22 de Enero de 2000, 19 de marzo de 2007 y 14 de enero de 2010 entre otras), de modo que compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones, pero entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria". Además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio"."

Sobre esta cuestión cabe traer aquí a colación la resolución de este TEAC de 02/02/2017 (RG 3961/2016), resultado de un procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio, previsto en el artículo 229.1.d) de la LGT, que desarrolla esta regla al indicar que:

"Partiendo pues de lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT, la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos positivos que sirvan para cuantificarlo (esto es, del valor de transmisión en el caso de ganancias y pérdidas patrimoniales, o el importe de los ingresos tratándose de rendimientos de actividades económicas) son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como la existencia y realidad de los gastos y el cumplimiento de los requisitos para su deducibilidad y la existencia y el cumplimiento

de los requisitos para aplicarse exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota o regímenes fiscales especiales."

(...)

Sin perjuicio de lo que se acaba de señalar, en algunos casos, como en el que aquí examinamos, se pone de manifiesto además al menos un mínimo esfuerzo probatorio del obligado tributario aportando documentación y datos que facilitan a la Administración formular esos requerimientos de información a terceros para obtener el valor de adquisición a determinar. Así, por ejemplo, en la escritura de préstamo hipotecario aportada por el contribuyente se identifican las fechas de las escrituras de adquisición del terreno y de declaración de obra nueva, así como los notarios autorizantes y los números de protocolo, datos que habrían permitido a la Administración formular los oportunos requerimientos a dichos notarios y obtener información relevante sobre el valor de adquisición del inmueble. Pues bien, a ese esfuerzo probatorio no puede responder la Administración con una actitud pasiva que se desentiende por completo de obtener una información que estaría razonablemente a su alcance.

SEXTO

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, se trata de determinar si ante la falta de aportación por el contribuyente de la documentación que permita a juicio de la oficina gestora calcular el valor de adquisición del inmueble, resulta admisible el criterio de en tales casos asignar un valor de adquisición de 0 euros.

A juicio de este Tribunal Central, la respuesta será negativa en la generalidad de los supuestos, por las razones siguientes:

(...)

Si, por el contrario, consta que la Administración sí ha utilizado los medios de prueba que razonablemente estaban a su disposición, no se le podría hacer ese reproche de infracción del artículo 35 de la LIRPF, pudiendo incluso quedar abocada en algún supuesto a la utilización de valor de adquisición de cero euros (pensemos, por ejemplo, en el caso de adquisición de bienes, generalmente no inmuebles, mediante documento privado que por lo tanto no haya tenido acceso a Registro público)."

Para el caso concreto, se debe resaltar el criterio adoptado por este TEAC en resolución de fecha 25/09/2023 (RG 1269/2022), que establece:

"Cuando nos encontramos ante la consideración de pasivos ficticios por deudas inexistentes registradas en contabilidad, es al sujeto pasivo al que le corresponde probar su origen/realidad para evitar que entre en juego la presunción de existencia de rentas no declaradas.

En cuanto a la imputación temporal de dicha renta, de acuerdo con el criterio de este TEAC, resolución dictada en unificación de criterio 7722/2012, de 21/03/2013 que se refiere al artículo 140.4 Ley 43/1995, el contribuyente puede emplear, para acreditar que la renta presunta corresponde a un determinado período distinto del que se ha referido en la liquidación, cualquier medio de prueba admitido en Derecho, incluidos los libros de contabilidad de los empresarios debidamente legalizados.

No obstante, asumiendo que la contabilidad, debidamente legalizada, es prueba suficiente de la existencia de los pasivos, la aportación de una contabilidad legalizada correspondiente a un ejercicio prescrito en la que consten esos pasivos supone la prueba de su existencia en esos ejercicios, lo que impide su imputación a un ejercicio posterior no prescrito salvo la labor de prueba, al respecto, que pueda hacer la Inspección demostrando que esos pasivos que figuraban en la contabilidad de un ejercicio prescrito han pasado a tener la consideración de "inexistentes" en un ejercicio posterior."

Se asume así por este TEAC el criterio de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25/07/2023 (recurso de casación núm. 6934/2020), que corrige lo dispuesto por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15/06/2020 (rec. 626/2016).

Por tanto, de acuerdo con la referida doctrina sobre la distribución de la carga de la prueba en el ámbito tributario, demostrar realmente el origen, correlación e importe de tales operaciones, por facilidad probatoria y disponibilidad de los datos que obran en poder del reclamante, así como por mención expresa

Síguenos en...



en el artículo 121 LIS, es una obligación que pesa sobre el contribuyente, siendo éste quien, obviamente, es el mejor conocedor de la realidad económica acaecida y, además, en este caso concreto, al tener contabilizadas determinadas operaciones, como señala, debería disponer de la documentación justificativa en base a las cuales se realizaron aquéllas, registrándose, en consecuencia, los asientos contables que han supuesto la entrada en juego de la presunción del artículo 121.4 del LIS.

SÉPTIMO.- En el caso concreto, según resulta de la comprobación, la Inspección obtuvo copia de los movimientos bancarios en los que se observa la entrada de las siguientes cantidades:

En el ejercicio 2016:

Se comprueba la entrada en la cuenta ... de los siguientes importes, todos ellos sin concepto:

- 1) Con fecha 15/04/2016 entrada de 10.000,00 euros de **Bts**.
- 2) Con fecha 17/03/2016 entrada de 4.550,00 euros de **Bts**.
- 3) Con fecha 02/05/2016 entrada de 10.000,00 euros de **GH SL**.

En el ejercicio 2017:

Se comprueba la entrada de los siguientes importes provenientes de la entidad **NP**:

- 1) Con fecha 05/09/2017 entrada de 532.000,00 euros por el concepto "pago de acuerdo con el contrato de préstamo".
- 2) Con fecha 13/09/2017 entrada de 33.000,00 euros por el concepto "pago de acuerdo con el contrato de préstamo".
- 3) Con fecha 16/10/2017 entrada de 28.000,00 euros por el concepto "pago de acuerdo con el contrato de préstamo".

Así como la entrada de los siguientes importes provenientes de la entidad **QR**:

- 1) Con fecha 17/07/2017 entrada de 6.000,00 euros.

Las referidas cantidades fueron contabilizadas como préstamos, si bien, habiendo solicitado la Inspección varias veces durante las actuaciones inspectoras la documentación relativa a dichos préstamos, no fue aportado por el interesado documento alguno al respecto.

Así, ante la falta de las pruebas acreditativas de dichos préstamos, consideró la Inspección que se trataba de préstamos simulados y, por tanto, de rentas no declaradas en base a los siguientes indicios:

- Ausencia de aportación de los contratos o documentos acreditativos de dichos préstamos, a efectos de conocer cuantía, plazo pactado o intereses pactados.
- Inexistencia de devolución de cuantías de capital o intereses.
- Discordancia entre las entradas de dinero y las deudas reconocidas contablemente.
- Inexistencia de actividad en la empresa que permita la devolución de dichos importes.

Como puede apreciarse, sin ningún tipo de documentación acreditativa o prueba no puede desprenderse que haya quedado acreditada la naturaleza de tales ingresos en las cuentas de la entidad como préstamos.

Concluía el Acuerdo de liquidación al respecto:

*"Por otra parte, también se entienden simulados los contratos de préstamo celebrados entre **XZ**, S.L., y las entidades **TW**, **QR** y **CC**.*

Síguenos en...



En consecuencia, las entradas de dinero procedentes de estas sociedades deben calificarse conforme a su verdadera naturaleza. En este sentido, las entradas de dinero procedentes de entidades vinculadas se considerarán como aportaciones del socio al capital. En este sentido, las entradas de dinero procedentes de entidades vinculadas se considerarán como aportaciones del socio al capital. En relación con las entradas procedentes de sociedades no vinculadas, se consideran ganancias de patrimonio no justificadas."

En virtud de todo lo expuesto, y sin que se hayan aportado ante este TEAC pruebas nuevas que acrediten la verdadera existencia de los distintos préstamos, no podemos sino, desestimar las alegaciones del interesado al respecto, debiéndose considerar dichos importes como ganancias de patrimonio no justificadas, procediendo su imputación a los ejercicios 2016 y 2017, en que, respectivamente, tuvo lugar la entrada de los mismos.

OCTAVO.- En relación con el Acuerdo de imposición de sanción, únicamente manifiesta el interesado en su escrito de alegaciones, lo siguiente:

"SUPLICO AL TRIBUNAL

Que, se sirva tener presentado el presente escrito, admitirlo, y, en su tenor, por interpuesto recurso de alzada; y, previos los trámites preceptivos, dicte resolución por la que se declare nulo y deje sin efecto la resolución impugnada y, por extensión, las liquidaciones y acuerdos sancionadores que en ella se confirman. solicita el interesado la anulación del mismo, si bien no formula al respecto alegar nula y se deje sin efecto la resolución impugnada y, por extensión, las liquidaciones y acuerdos sancionadores que en ella se confirman."

Así pues, si bien el interesado no presenta alegaciones concretas en relación al acuerdo sancionador, pasaremos a continuación a analizar la motivación del mismo, así como la concurrencia en las sanciones que nos ocupan de los elementos tanto objetivo como subjetivo necesarios para su imposición.

Del examen del acuerdo sancionador resulta que en él se hace una detallada explicación de los hechos que motivan la regularización practicada por la Inspección, disponiéndose al respecto, lo siguiente:

"En el supuesto que nos ocupa se aprecia la concurrencia de culpa en relación con la falta de declaración de las ganancias patrimoniales no justificadas puestas de manifiesto por parte de la Inspección.

Es un hecho indiscutible que los incrementos de patrimonio constituyen rendimientos que deben integrar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de manera que si no se declaran la actuación que consiste en esa falta de declaración no está amparada por interpretación razonable alguna e implica, al menos, una negligencia caracterizada por la omisión del cuidado y atención en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales constitutiva de infracción.

(...)

A nuestro juicio, concurre el elemento subjetivo de culpabilidad necesario para apreciar la comisión de las infracciones sancionadas, concurrencia que se encuentra específica y detalladamente motivada tanto en la propuesta de sanción como en el acuerdo sancionador impugnado.

En relación a la ganancia patrimonial no justificada originada por los ingresos en efectivo en su cuenta bancaria cuyo origen no se hallaba verificado, este Tribunal ha de señalar que la existencia de ingresos no justificados en las cuentas bancarias del interesado, sin que el interesado haya efectuado en sede inspectora o ante este Tribunal el más mínimo esfuerzo probatorio para intentar acreditar el origen de los mismos, denota una conducta en tales circunstancias incurso igualmente en culpabilidad, y en tal sentido la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8.1.2015 (RG 3290-11) declara en casos como este que "no puede argumentarse que la renta gravada se base una mera presunción, pues... no realizó esfuerzo probatorio suficiente, lo que es claro indicio de que hubo rentas ocultas, y de que, por tanto, la falta de ingreso que se regulariza procede de un comportamiento culpable.

(...)

De otra parte, se aprecia la concurrencia de dolo en relación con la deducción de gastos cuya afectación a la actividad económica no ha quedado demostrada.

En el presente caso, de acuerdo con los hechos incorporados al expediente, el obligado tributario es titular de varios bienes inmuebles, respecto de los que defiende que están afectos a actividades económicas.

Como consecuencia de tal pretendida afectación, el obligado tributario se dedujo una gran cantidad de gastos relativos a los mencionados inmuebles en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, de manera que, al recabar esta Inspección un conjunto de indicios que negarían la afectación de dichos inmuebles a actividad económica alguna, los ajustes realizados, en el Impuesto sobre Sociedades, conllevaron la minoración tanto de los ingresos como de los gastos de explotación.

Como se ha recogido en la doctrina relacionada con el artículo 108.2 de la LGT, en los hechos y razonamientos expuestos por la Inspección, concurren los tres requisitos de seriedad, precisión y concordancia, ya que existen diversos hechos que convergen a un mismo punto, la apariencia de realizar una actividad de arrendamiento de inmuebles, cuando en realidad los inmuebles son usados para fines particulares o en todo caso distintos a los de una actividad económica, asimismo todos los hechos están plenamente acreditados.

*De acuerdo con lo dispuesto en el Acuerdo de liquidación de referencia ha quedado acreditado que **XZ SL** no ha realizado actividad económica alguna durante los ejercicios objeto de comprobación; ni actividad de promoción inmobiliaria ni actividad de arrendamiento de inmuebles, no procediendo por lo tanto la declaración de resultado de explotación alguno en tanto no realiza actividad económica alguna pero sin la posibilidad de deducir los gastos vinculados a los inmuebles.*

En todo caso, los gastos recogidos en el resultado de explotación declarado se corresponden con los propios que debe soportar el titular de cualquier inmueble. Los gastos tendrían el carácter de deducibles si se hubiese probado cualquier ejercicio mínimo de actividad inmobiliaria, lo que no ha ocurrido en el presente caso en los ejercicios objeto de comprobación (ni en ejercicios anteriores), por tanto, no existe correlación ninguna por ser en todo caso la actividad simulada.

*En el presente caso, **XZ** de acuerdo con los hechos probados en el acta, es titular del inmueble sito en ... hasta el periodo 2015, fecha en la que se efectúa la venta del inmueble a través de la inmobiliaria **JK**. Dicho inmueble se encontraba afecto a la supuesta actividad de promoción inmobiliaria (venta) desde su constitución en el 2001.*

Durante los periodos objeto de comprobación, como consecuencia de la afectación del inmueble a la actividad, la entidad ha venido deduciendo una cuantía muy elevada de gastos en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades. Si bien, no obstante, sorprende a la Inspección la cuantía tan elevada de gastos deducidos en el periodo 2017, periodo en el que la entidad ya no disponía del inmueble. De hecho, tal y como queda constatado en el acta, incluso manifestó haber reducido los gastos al permanecer desde 2016 la empresa inactiva. La Inspección ha obtenido un conjunto de indicios que niegan la afectación del inmueble a actividad económica alguna y los ajustes realizados en el Impuesto sobre Sociedades.

*La entidad **XZ** no ha podido acreditar haber realizado actividad económica alguna (de hecho, recordar que no declaró ingreso alguno en los periodos objeto de comprobación), más allá de la venta del inmueble (del que había sido titular durante un periodo de 13 años). La única actividad probada ha sido una venta única y exclusiva en todos los periodos comprobados, lo que no constituye tal y como ha quedado probado en el acta prueba suficiente de actividad económica alguna. Por tanto, se puede constatar que **XZ** ha actuado con dolo al conocer con total perfección que el inmueble ... no estaba afecto a la actividad de promoción inmobiliaria (al no haber realizado la entidad actividad promocional per se alguna). La entidad conocía que no ejercía actividad alguna (habiendo incluso tenido que recurrir a otra entidad para promocionar y enajenar el inmueble, siendo una entidad de promoción inmobiliaria), queriendo obtener con ello el resultado obtenido (deducción de gastos de carácter personalísimo del titular real de la entidad, **Axy**). Concorre por tanto el elemento intelectual y volitivo requeridos para apreciar dolo en la conducta del obligado tributario.*

*Respecto a los indicios existentes para considerar que la actividad de **XZ** es simulada, y por tanto la falta de afectación del inmueble a actividad económica alguna, son los siguientes entre otros (ya desarrollados en el acta):*

- Falta de sentido económico de la actividad: la entidad soporta durante un periodo continuado de tiempo una ingente cuantía de gastos de mantenimiento del inmueble ..., sin ser enajenado durante un periodo de 14 años (ni alquilado, no habiendo podido probar a la Inspección arrendamiento vacacional alguno).

- Falta de sentido de la existencia de la entidad: la entidad no ha ejercido actividad promocional inmobiliaria alguna, si bien incluso requirió de la necesidad de contratar a otra entidad para enajenar el inmueble que ella misma promocionaba

- Uso privativo del inmueble: ante los suministros del inmueble y la fecha de las facturas.

- Falta de ingresos y de medios materiales y humanos para desarrollar actividad económica alguna.

En consecuencia, en la conducta del obligado tributario se aprecia la concurrencia del elemento intelectual. La entidad **XZ SL** incluye en la declaración gastos de carácter personal (suministros, vigilancia de vehículos, amortización de inmueble...) conociendo perfectamente que éstos no tenían el carácter de deducibles, y la consecuencia fiscal de su inclusión (deducción de gastos de carácter absolutamente personal a través de la simulación de ejercicio de una actividad inmobiliaria). Por tanto, sabiendo la entidad que los tres inmuebles eran en realidad titularidad de **Axy** y que no se estaba ejerciendo actividad real, no cabe sino confirmar la presencia del elemento volitivo en la inclusión de los gastos declarados en el resultado de explotación de las declaraciones de los ejercicios comprobados.

En cuanto al elemento volitivo, se aprecia la concurrencia del mismo dado que no sólo la entidad conocía perfectamente que la conducta constituía una infracción (ante la no deducibilidad de los gastos por la simulación de una actividad no real), sino que deseaba el resultado. En todo caso, la entidad incluyó gastos que debió soportar el Sr. **Axy** como propios, y no la entidad **XZ SL**. Los gastos de suministros (electricidad, agua), cuidado del hogar, vigilancia, entre otros, todos han sido declarados de carácter absolutamente personal. Por tanto, queda probada su voluntad en cuanto al resultado (deducción de gastos personalísimos).

Por todo ello es evidente que el obligado tributario conocía la falta de afectación de dichos bienes inmuebles a la actividad económica declarada. Es decir, el obligado tributario no realiza la actividad que declara, lo que conlleva que la afectación de los bienes inmuebles sea meramente formal ya que no los ha utilizado en la realización de su objeto social, siendo adquiridos, al menos hasta la fecha, para estar a disposición de su propietario último. Así, no cabe duda de que el obligado tributario, cuando convierte gastos privados en gastos empresariales, gastos que son objeto de deducción, tiene la voluntad manifiesta de lograr una menor tributación tanto en el Impuesto sobre Sociedades o sobre el Valor Añadido, aun siendo conocedor de la ilicitud de su conducta. Así, por lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, solicita y obtiene la devolución de una parte de las cuotas soportadas con ocasión de las adquisiciones realizadas, devolución a la que no tendría derecho si dichas adquisiciones o prestaciones de servicios recibidas las realizase un particular que no desarrollase actividades económicas, al no tener la condición de deducibles las cuotas del impuesto soportadas con ocasión de dichas adquisiciones, obteniendo así un claro beneficio fiscal, y ocasionando con ello un grave perjuicio a los intereses de la Hacienda Pública. Otra manifestación de los perjuicios que con su actuación ocasiona el obligado tributario a los intereses de la Hacienda Pública, es la falta de ingreso correspondiente a las rentas obtenidas por la sociedad, al deducir de sus ingresos gastos que no tienen la consideración de deducibles al no estar afectos a ninguna actividad económica, así como la obtención de bases impositivas negativas a compensar en períodos futuros en el Impuesto sobre Sociedades, bases impositivas negativas que podrían ser utilizadas en los años venideros para compensar beneficios obtenidos en otras actividades, ya sean de arrendamiento, financieras o de otra índole, que el mismo pudiera llevar a cabo, evitando así la tributación por dichos beneficios.

En consecuencia, teniendo en cuenta la ausencia objetiva del más mínimo indicio relevante de destinar los inmuebles ni a la venta ni al arrendamiento, unido al más que probable uso privativo del mismo por su propietario último, se aprecia la existencia de dolo en la conducta del obligado tributario que originó los ajustes mencionados, o lo que es lo mismo, conocimiento más que certero de que los inmuebles no estaban afectos a actividad alguna, pues no puede alcanzarse una conclusión distinta a la luz de los hechos incorporados al expediente, y persiguiendo, aun así, en el Impuesto sobre Sociedades, la deducción de gastos asociados a los inmuebles, para de esta forma, por un lado, determinar unas bases impositivas negativas, y, por otro lado, dejar de ingresar las cuotas de IVA soportado para de esta forma obtener unas devoluciones del IVA improcedentes.

La entidad determinó improcedentemente bases impositivas negativas a compensar con la concurrencia del dolo, dado que conocía perfectamente que las mismas procedían de gastos absolutamente personalísimos de carácter no deducible, tal y como ha quedado probado en el apartado relativo a los gastos del resultado de explotación. **XZ SL** conocía al declarar BINS negativas la significación de su actuación (determinación incorrecta de la declaración del Impuesto sobre Sociedades). Adicionalmente, se determina la presencia del elemento volitivo en la medida que el resultado (determinación improcedente de bases impositivas negativas a través de la inclusión de

gastos de carácter no deducible) era deseado por la entidad, quien no dudó en presentar declaraciones incorrectas e inexactas.

Como consecuencia de lo expuesto, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario.

Por otro lado, no se aprecia ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en los apartados segundo y tercero del artículo 179 de la Ley 58/2003."

De acuerdo con reiteradas sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04-06-1991) la motivación del acto administrativo cumple diferentes funciones; ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la **seriedad** en la formación de la voluntad de la Administración; pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una **garantía** para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda; además y, en último término, la motivación facilita el **control** jurisdiccional de la Administración, artículo 106.1 de la Constitución, que, sobre su base, podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios; en este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante: en el deslinde de ambos supuestos se ha de haber indagado si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.

Y acerca de la indefensión, tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión: *"(...) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión "consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción" (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (...). Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...)."*

Pues bien, en cuanto a la motivación del Acuerdo sancionador este Tribunal no comparte el argumento del recurrente sobre que el mismo no se encuentre debidamente motivado ya que especifica las conductas sancionadas con indicación de los hechos que fueron su causa (las causas ampliamente descritas en el Acuerdo), la norma que tipifica tales conductas como infracción tributaria (artículos 191 y 195 de la LGT), alusión expresa e individualizada de la apreciación de la concurrencia de culpabilidad que, como mínimo a título de simple negligencia, requiere el artículo 183 de la LGT para poder sancionar tal conducta típica y el porqué de dicha apreciación, alusión expresa a la no apreciación de la concurrencia de ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad establecidas en el artículo 179.2 de la LGT, con especial referencia a que no se aprecia la posibilidad de interpretación razonable de la norma distinta de la realizada por la Administración, y alusión expresa a las normas que regulan las sanciones a imponer.

Así pues, a juicio de este Tribunal, el Acuerdo sancionador se encuentra suficientemente motivado al contener la exteriorización de los fundamentos por cuya virtud la Administración aprecia la concurrencia de las conductas tipificadas por la norma como de infracción tributaria y la sancionabilidad de las mismas, no generando indefensión en el contribuyente.

NOVENO.- En relación a la concurrencia del elemento objetivo, la conducta de la entidad recurrente que resulta acreditada por la Administración tributaria en el expediente sancionador consistió en dejar de ingresar, dentro del plazo establecido al efecto, la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación del IS 2016 y 2017, así como en la acreditación improcedente de BINS a compensar en los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017.

Dispone el Acuerdo sancionador:

"La conducta de la entidad obligada tributaria es claramente antijurídica al transgredir las normas anteriores, puesto que, aún cuando presentó las declaraciones-liquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014 a 2017, dedujo de forma improcedente, en sus

declaraciones, gastos que, aunque reales y contabilizados correctamente, no son gastos fiscalmente deducibles al ser gastos que, vinculados a bienes que no están afectos a actividad económica alguna, no están correlacionados con los ingresos derivados de una actividad económica. Asimismo su conducta debe considerarse antijurídica puesto que no incluyó en sus autoliquidaciones las ganancias patrimoniales no justificadas obtenidas.

Relacionado con la antijuridicidad está el principio de tipicidad, basado este último en el de seguridad jurídica, que exige que la conducta infractora aparezca reconocida claramente como tal en la legislación vigente en el momento de su comisión.

Este principio se basa en los principios de legalidad y seguridad jurídica recogidos en el artículo 25 de la Constitución Española, que establece que "nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa según la legislación vigente en aquel momento". Así, el principio de tipicidad, aplicable al Derecho Administrativo sancionador, se traduce en la exigencia de castigar exclusivamente aquellas conductas que integran faltas previamente establecidas legalmente, por lo que el acto castigado tiene que hallarse claramente definido como infracción tributaria, siendo exigible la perfecta adecuación de las circunstancias objetivas determinantes de la ilicitud. En definitiva, la tipicidad exige que la conducta infractora aparezca reconocida claramente como tal en la legislación vigente en el momento de su comisión.

En este caso la conducta del obligado tributario consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que le correspondía estaba tipificada como infracción en el momento de su comisión en la LGT señalando que:

En este caso la conducta de la obligada tributaria estaba tipificada como infracción en el momento de su comisión en los siguientes artículos de la LGT:

-Artículo 191.1 de la Ley 58/2003 "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 proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley

De acuerdo con lo expuesto en los Antecedentes de Hecho, resulta probado que la obligada tributaria incurre en el tipo infractor descrito, habiendo dejado de ingresar en concepto de Impuesto sobre Sociedades:

EJERCICIO 2016 EJERCICIO 2017

6.137,50 149.750,00

-Artículo 195.1 párrafo primero, de la Ley 58/2003, según el cual: "Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativa o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros".

Tal y como se ha puesto de manifiesto en los antecedentes de hecho anteriores, el obligado tributario determinó improcedentemente, en cada uno de los siguientes períodos objeto de comprobación, las siguientes partidas a compensar en la base de declaraciones futuras por el siguiente importe:

EJERCICIO 2014 EJERCICIO 2015 EJERCICIO 2016 EJERCICIO 2017

51.330,55 69. 798,27 5.739,56 137.738,71".

Dispone el artículo 191 LGT, en su redacción original, lo siguiente:

"1. 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.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria."

Por su parte, el artículo 195 LGT, en su redacción original, dispone lo siguiente:

"1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones".

A la vista de lo expuesto y conforme a lo dispuesto en la normativa mencionada, puede afirmarse que concurre en la conducta del interesado el elemento objetivo tanto de la infracción tributaria recogida en el artículo 191 LGT, al haber quedado constatado y acreditado que aquél dejó de ingresar el importe de una deuda tributaria por el IS 2016 y 2017, como de la infracción tributaria recogida en el artículo 195 LGT, al haber declarado la entidad improcedentemente unas BINs en los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017.

Concurre, por tanto, el elemento objetivo requerido por la normativa y la doctrina para la imposición de las sanciones correspondientes.

DÉCIMO.- Por su parte, en relación a la concurrencia o no del elemento subjetivo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo está totalmente consolidada, y respaldada por el Tribunal Constitucional, declarando que, en materia tributaria, resulta aplicable el principio de culpabilidad, que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios que se recogieron, de forma expresa, en el artículo 179 de la vigente Ley General Tributaria, Ley 58/2003:

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

Por ello, el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo; la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de legalidad.

En el caso concreto que nos ocupa, respecto de los ajustes derivados de la existencia de la simulación de la actividad económica, consideró la Inspección que la conducta fue dolosa, mientras que, respecto de los derivados de las ganancias no justificadas, consideró la Inspección que la conducta del obligado tributario no podía ser calificada sino de voluntaria y culpable.

Pues bien, el obligado tributario, como sujeto pasivo, debía ser conocedor de la normativa aplicable y, de manera concreta, de la minoración en su carga tributaria ocasionada en virtud de los negocios realizados, si bien, como consecuencia de las conductas descritas, se produjo un considerable beneficio fiscal para el sujeto pasivo que, de no haber intervenido la Inspección de los Tributos, habría quedado definitivamente consolidado.

Este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo de forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que: *"la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales"* (resoluciones de 21-10-1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable pudiera ser causa excluyente de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende, la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes.

En el caso que nos ocupa, de lo dicho en los fundamentos que confirman la regularización tributaria realizada por la Inspección se desprende que no cabe apreciar interpretación razonable eximente de responsabilidad.

Además, en el caso concreto de las sanciones en los supuestos de simulación, debe traerse a colación el juicio que, reiteradamente, hace el TS sobre la estrecha relación entre la simulación y la culpabilidad. Así, el TS establece en el fundamento jurídico SEGUNDO de la sentencia nº 3473/2022, de 27 de septiembre, -que se remite al fundamento Jurídico CUARTO de la STS de 07/12/2021, (rec. núm. 380/2020)-, que:

"En cualquier caso, la conclusión que se impone para dilucidar este recurso de casación es como sigue:

1) La simulación, sea objetiva o subjetiva, sea absoluta o relativa, al incorporar el dolo o intención entre sus elementos constitutivos -tal como esta Sala ha declarado de modo constante y reiterado, desde hace muchos años-, excluye la comisión culposa o negligente y, desde luego, el error invencible de prohibición (inconciliable con la simulación). Si la Sala a quo apreciase factores o signos en la conducta de que el sancionado actuaba en la creencia de obrar correctamente, como afirma, la única posibilidad lícita que le permitía la ley era la de recalificar los negocios examinados, abandonando su inclusión entre los simulados.

Antes al contrario, se viene a acuñar en la sentencia una especie de "simulación objetiva", en tanto se alude a "...que las sociedades constituían una simulación, en el sentido de que carecían de estructura real, también considera que no puede desprenderse de ello una conducta dolosamente elusiva". En tal expresión se declara al unísono que había sociedades que constituían una simulación (sic), es decir, que carecían de estructura real, no obstante lo cual se excluye, al mismo tiempo, que de tal estructura simulada derive una conducta dolosamente elusiva.

En la reunión de ambas afirmaciones antagónicas, la Sala sentenciadora incurre, a nuestro juicio, en una contradicción insalvable, pues o bien no hay simulación -cuya presencia no es negada por el Tribunal de instancia al calificar los hechos, de forma coincidente con el TEAR de Cataluña- o, de haberla, no puede ser tal apreciación indiferente a efectos sancionadores, ni cometerse por mera negligencia o por virtud de caso fortuito.

2) La simulación negocial -institución que proviene del Derecho privado, pero que encuentra en el Derecho tributario un terreno proclive a su aplicación dogmática (art. 16 LGT), en tanto esa simulación se oriente a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las formas jurídicas lícitas y admisibles- es siempre dolosa si se la examina desde el punto de vista sancionador. No cabe, pues, la comisión culposa ni la fortuita o la basada en el error invencible de prohibición -si se mantiene a fortiori la simulación como fundamento de la aparición de la deuda dejada de ingresar-.

*De tal antítesis se deriva que hayamos considerado, en la doctrina anterior -que ahora se completa y extiende-, que no es posible invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2.d) de la LGT para neutralizar la imposición de una sanción **tributaria** por hechos en que ha concurrido **simulación**. Y ahora reiteramos tal doctrina, afirmando que no cabe acogerse a un error de prohibición -de naturaleza invencible- para justificar la inexistencia de infracción ante hechos declarados, en la sentencia, como simulados, a menos que tal calificación pudiera excepcionalmente ser revisada con ocasión de un recurso de casación, y así lo hubiera pretendido el recurrente, lo que no es el caso.*

(...)"

El Fundamento Jurídico TERCERO de la STS 3473/2022, concluye que:

*"Ello no significa -esto dicho en términos generales, sin vinculación con este particular asunto- que no por ello toda conducta en que concurra simulación deba ser inexorablemente sancionada y no pueda ser impugnada con todas las garantías el acuerdo sancionador en tal caso. **Lo que significa es que no se podrán hacer valer frente a la legalidad de tales actos, cuando deriven, es de repetir, de la realización de conductas que se consideren simuladas, con ocasión de su impugnación administrativa y judicial, determinados motivos que consideramos incompatibles de suyo con la simulación y con el elemento intelectual del dolo o intención del que resulta inseparable, lo que no significa que no puedan ser aducidos, en el caso de que se trate, otros motivos jurídicos relativos al procedimiento sancionador o a la legalidad de la sanción misma (prescripción, incompetencia, motivación, proporcionalidad, etc.)"***

Así pues, la concurrencia tanto de los elementos necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria como la apreciación de la culpabilidad en dicha conducta, justifica la imposición de las sanciones que nos ocupan, sin que pueda apreciarse ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179 de la Ley 58/2003.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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...

