

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de julio de 2025

Sala 1.ª

R.G. 8813/2024

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Tramitación. Plazo. *Ampliación del plazo de tres a seis meses.* A efectos de determinar si es de aplicación el art.209.2 de la Ley 58/2003 (LGT) en la redacción introducida por la Ley 11/2021, hay que estar a la fecha de la comisión de la infracción. Ello supone en este caso que, en la fecha en la que se cometió la infracción, esto es, en la fecha en la que tuvo lugar la presentación de la autoliquidación del IS, la redacción vigente del art. 209 de la LGT establecía un plazo de tres meses para iniciar el procedimiento sancionador, pues la modificación de la redacción del art. 209 de la LGT por la Ley 11/2021, de 9 de julio, entró en vigor posteriormente.

En Sede sesión, 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 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante TEAR) de la Comunidad Valenciana de 29/10/2024 recaída en los expedientes tramitados con referencias 46/01963/2022; 46/02252/2022; 46/02253/2022; 46/09908/2022; 46/10175/2022; 46/10176/2022, correspondientes a las reclamaciones económico-administrativas, acumuladas para su resolución conjunta, dirigidas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación y contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, dictados en fecha 17/02/2022 y 05/09/2022 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) contra la entidad **XZ SL**, con NIF ..., por el concepto de Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2014, 2015 y 2016.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 11-12-2024 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 11-12-2024 contra la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 29/10/2024 identificada en el encabezamiento.

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente.

SEGUNDO.- Con fecha 16/03/2020 se iniciaron, mediante notificación de la comunicación de inicio, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de la situación tributaria de **XZ SL**, en relación con su IS de los ejercicios 2014, 2015 y 2016 e IVA de los periodos 1T/2016 a 4T/2017.

Las citadas actuaciones tuvieron alcance general.

La entidad **XZ SL** se constituyó el 10/05/1994 y tiene por objeto social *la producción de cítricos y productos agrícolas, así como la comercialización de los mismos, la explotación, alquiler y realquiler de viviendas en general, naves comerciales e industriales, locales comerciales, ..., oficinas y todo tipo de inmuebles en general. Asimismo, la sociedad tiene por objeto la suscripción, compraventa de títulos de cualquier clase, y la compraventa, suscripción y adquisición derivada de participaciones sociales por cuenta propia, (...).* Además, *la prestación de servicios de asesoramiento económico, financiero, jurídico, tributario, comercial y de dirección empresarial y apoyo a la gestión, a través de la correspondiente organización de medios materiales y personales, a sus empresas participadas.*

Figura dada de alta en los siguientes epígrafes de la Sección Empresarial del IAE: 849.7 *Servicios de gestión administrativa* y 861.2 *Alquiler de locales industriales*, constando como fecha de inicio de ambas actividades el día 20/09/2005.

Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, la entidad había presentado declaraciones-liquidaciones del IS, por los periodos comprobados, con los siguientes datos (en euros):

	Ejercicio 2014	Ejercicio 2015	Ejercicio 2016
BASE IMPONIBLE
Reserva nivelación (disminuciones)
BASE IMPONIBLE después reserva nivelación

Síguenos en...



Cuota íntegra	...	...	...
Deduc. doble imposición	...	...	...
Cuota líquida positiva	...	...	...
Retenciones e ingresos a cuenta (cap. mob, arrendamientos inm urb, participaciones IIC y otros)	...	...	...
Cuota del ejercicio	...	...	(-)...
Pag frac. y cuot. imput.			
Líquido a ingresar o dev.	...	...	(-)...

TERCERO.- En el curso de las actuaciones inspectoras se han puesto de manifiesto los siguientes hechos relevantes:

La entidad está participada y administrada por D. **Axy**, con NIF ..., y su hermana, D^a **BXY**, con NIF

Las entidades **XZ** y **TW**, SL son socios/administradores de las entidades **PQ** SL y **GH** SL, ostentando cada una de ellas un 50% del capital social de la primera, y un 25% de la segunda, y en representación de cada una de las administradoras personas jurídicas actúan principalmente las personas físicas D. **Axy** y D^a. **Bxy** (en el caso de **XZ**) y D. **Cxt** y D^a. **Dxf** (en el caso de **TW**).

GH SL (NIF ...) es una entidad dedicada al comercio al por mayor de frutas y verduras cuyo cliente principal es **JS** SA, y su proveedor principal es la entidad **QR** CV.

Los socios de **GH** SL en el ejercicio 2014 eran los que se indican a continuación, con la siguiente participación en el capital social: **TW** SL (25%), **XZ** SL (25%), **GXL** (25%) y **HXL**(25%).

A su vez, los socios mayoritarios de **TW** SL y **XZ** SL (entidades cuya actividad principal es la venta de fruta a la entidad **QR** CV) son:

- De **TW** SL: D. **Cxt** (32,95%), D^a. **Dxt** (32,95%) y D^a. **Pxt** (32,95%). Los hermanos **xt** son hijos de D.**Hxl**, y los tres están dados de alta como empresarios en la actividad de agricultura, determinando el rendimiento neto de esta actividad económica por el régimen de estimación objetiva. El único cliente de los tres hermanos **xt** es la entidad **QR** CV. D. **Oxm**, cónyuge de D. **Dxt**, también ejerce la actividad de agricultura por la que tributa en régimen de estimación objetiva, siendo su único cliente la entidad **QR** CV.
- De **XZ** SL: D. **Axy** (49,46%) y D^a. **Bxy** (49,46%). Los dos hermanos **xy** son hijos de D. **Gxl**, y el primero de ellos está dado de alta como empresario en la actividad de agricultura, determinando ambos el rendimiento neto de esta actividad económica por el régimen de estimación objetiva. El único cliente de los dos hermanos **xy** es la entidad **QR** CV. D^a. **Tbn**, cónyuge de D. **Axy**, también ejerce la actividad de agricultura por la que tributa en régimen de estimación objetiva, siendo su único cliente la entidad **QR** CV.

Por tanto, la entidad **GH** SL está controlada al 100% por dos grupos familiares: la familia **xt** y la familia **xy**.

La conclusión es que, a **GH** SL, del grupo económico, sólo le vende fruta la **QR** y a esta última, le venden fruta, básicamente cítricos, las tres sociedades referidas, **TW**, **XZ** y **PQ**, y todas las personas físicas que resultan ser socios y administradores de las mismas (estas últimas solo formalmente). En última instancia, y haciendo abstracción de la personalidad jurídica de las sociedades estas cinco personas físicas son las que venden todos los cítricos a través de sociedades participadas o controladas.

El obligado tributario resulta ser administrador de las siguientes sociedades: **GH** SL (...), **NV** SL (...), **KL** SL (...), **HU** SL (...) y **PQ** SL (...).

CUARTO.- Como resultado de las actuaciones inspectoras descritas, con fecha 30/07/2021 se formalizó acta de disconformidad A02-REFERENCIA_1, en relación con el IS de los ejercicios 2014, 2015 y 2016, en la que se proponía regularizar la situación tributaria de la entidad, en síntesis, por los siguientes motivos:

- Se considera probado, de los hechos y circunstancias que constan en el expediente, la existencia de una división artificial de la actividad entre la mercantil **XZ** SL y los socios/administradores de ésta, D. **Axy** y D^a **Bxy**, así como con la cónyuge de éste, D^a **Tbn**, a fin de eludir una parte significativa del pago de los tributos que corresponderían a la sociedad, tributando por las rentas obtenidas indebidamente en estimación objetiva en el IRPF, en el cual los rendimientos y cuotas a ingresar son independientes del volumen de facturación. La Inspección concluye que la actividad económica que han declarado D. **Gxl**, D^a. **Bxy** y D^a. **Tbn** como personas físicas debe ser declarada en sede de la persona jurídica **XZ** SL. En consecuencia, considera que aquéllos no han realizado la actividad económica declarada, sino que se simula el ejercicio de actividad agrícola, venta de cítricos, siendo que los productos (las naranjas) se cultivan y se venden a la entidad **QR** (principal cliente) por **XZ** SL, y el importe que se cobra por las mismas se ingresa en las cuentas de los socios y de la Sra **Tbn** con base a la factura que estos presentan.

Síguenos en...

- Se aprecia la existencia de una operación vinculada entre D. **Axy** y **XZ** SL derivada de la prestación de servicios de la persona física a la mercantil consistentes en servicios desarrollados como representante de **XZ** SL en la administración de la entidad **GH** SL, que deben valorarse a valor de mercado conforme a los artículos 41 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) y artículo 18 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). La citada regularización determina un aumento de la base imponible general de la persona física, en concepto de rendimientos del trabajo personal, que se corresponden con la diferencia entre el valor de mercado de las prestaciones de servicios que el obligado tributario efectúa a la sociedad vinculada, **XZ** SL, de la cual es socio y administrador, y el rendimiento del trabajo declarado en su imposición personal derivado de las mismas; por otro lado, para **XZ** resulta un ajuste negativo por la diferencia entre el valor de mercado determinado para la referida operación vinculada y la retribución realmente satisfecha, así como un ajuste positivo por el importe de las retribuciones de los administradores (se considera una partida no deducible) al incumplirse la normativa mercantil que estipula que las mismas se determinen en junta general debiendo legalizarse las certificaciones de las mismas en el Registro Mercantil.
- Se comprueba la existencia de determinados ingresos financieros no declarados como consecuencia de valorar, al interés legal del dinero, un préstamo concedido a la entidad participada **HU** SL.
- Se considera que la cancelación del saldo de la cuenta contable "Cuenta corriente con **Axy** y **Bxy** contra la cuenta "Préstamo **Gxl**" en agosto de 2017 es una cancelación de pasivo que supone un resultado positivo para la entidad, constituyendo una renuncia a cobrar dicha deuda y, por tanto, una liberalidad a favor del socio, calificándose como utilidad obtenida por éste. Constituye, por tanto, un gasto no deducible (retribución de fondos propios) por la entidad en el IS (art. 15 LIS).
- Se niega por la Inspección la procedencia de la aplicación del Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, en adelante Régimen FEAC, a la operación societaria de aportación no dineraria de participaciones en la entidad **GH** efectuada por los socios en la operación de ampliación de capital de la entidad **XZ**, por considerar que no se habría justificado la existencia de motivos económicos válidos, en los términos del artículo 89.2 de la LIS. Este motivo de regularización no comporta un ajuste del que resulte cuota a ingresar en la liquidación a practicar en sede de la entidad.
- Finalmente, se niega la deducibilidad en el IS de determinadas gastos que habían sido registrados en la contabilidad de la entidad al no cumplirse los requisitos establecidos en la normativa aplicable, en concepto de amortización de árboles/plantones y concesiones administrativas/royalties, y del importe reflejado en la cuenta de gasto IVA soportado no deducible por falta de justificación documental y/o corresponder a ejercicios prescritos.

Igualmente, como resultado de las actuaciones de comprobación, se incoó acta de conformidad, referencia A01-82608352, en la que se incluye la propuesta de regularización que resulta de aquellos ajustes a los que la entidad prestó su conformidad; eran relativos a los intereses devengados al tipo del interés legal del dinero derivados del préstamo entre la entidad y la sociedad participada **HU** SL y a la no deducibilidad de determinadas concesiones administrativas/royalties (derechos mandarina "orri").

Por el órgano competente para liquidar, con fecha 10/01/2022 se dictó acuerdo por el que se rectificaba la propuesta de liquidación contenida en el señalada acta A02-REFERENCIA_1, como consecuencia de haber apreciado, en ella, una indebida aplicación de las normas jurídicas: en concreto, el error se identifica en lo referente a la no práctica del ajuste secundario de la operación vinculada considerada (entre D. **Axy** y **XZ** SL). Asimismo, se rectifica el ajuste por ventas agrícolas no declaradas corrigiéndose un error material apreciado en el cálculo incluido en la propuesta recogida en el acta e, igualmente, en los intereses de demora del periodo 2016/2017 que figuraban calculados erróneamente en el acta, a juicio del Inspector Jefe.

Finalmente con fecha 17/02/2022 se dictó el correspondiente acuerdo de liquidación en el que se confirma la propuesta contenida en el acuerdo de rectificación dictado, desestimándose las alegaciones presentadas por la entidad, practicando la siguiente liquidación definitiva:

	Ejercicio 2014	Ejercicio 2015	Ejercicio 2016
BASE IMPONIBLE
Reserva nivelación (disminuciones)
Cuota íntegra
Deduc. doble imposición

Síguenos en...



Cuota líquida positiva	...	...	...
Retenciones e ingresos a cuenta (cap. mob, arrendamientos inm urb, participaciones IIC y otros)	...	...	...
Cuota del ejercicio	...	...	...
Pag frac. y cuot. imput.	...	...	...
Líquido a ingresar o dev.	...	...	...
Autoliquidación	...	...	(-)...
Cuota acta 01	...	...	...
CUOTA DEL ACTA	...	...	...
Cuota	...		
Intereses de demora	...		
Deuda a ingresar	...		

El citado acuerdo fue notificado a la entidad el día 21/02/2022.

QUINTO.- Como consecuencia de las actuaciones desarrolladas se inició expediente sancionador con la notificación del acuerdo de inicio y propuesta de imposición de sanción el día 29/06/2022.

Con fecha 05/09/2022 se dictó el correspondiente acuerdo (sancionador) considerando que la conducta de la entidad, en los ejercicios comprobados, era constitutiva de la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT, calificada como muy grave, en los ejercicios 2014 y 2015, y como grave, en el ejercicio 2016, resultando una sanción por importe total de 239.324,39 euros.

El citado acuerdo fue notificado a la entidad el día 12/09/2022.

SEXTO.- Frente a los acuerdos de liquidación e imposición de sanción anteriormente mencionados, la interesada interpuso, ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, los días 17/03/2022 y 27/09/2022, las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, que fueron tramitadas con los números 46/01963/2022; 46/02252/2022; 46/02253/2022; 46/09908/2022; 46/10175/2022; 46/10176/2022, siendo acumuladas para su resolución conjunta.

Con fecha 29/10/2024 el TEAR de la Comunidad Valenciana resolvió dichas impugnaciones, estimando en parte las pretensiones de la reclamante.

En concreto, el TEAR acuerda anular parcialmente la liquidación impugnada, invalidando algunos de los ajustes practicados:

a) el referido a la no deducibilidad en el IS de los ejercicios comprobados de gastos como consecuencia de cuotas soportadas de IVA por corresponder a ejercicios prescritos; la no deducibilidad fiscal de las retribuciones satisfechas a los administradores de la entidad;

b) el que deriva de la improcedencia de aplicación del régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, por considerar que la Inspección no ha motivado de forma suficiente que la operación societaria de aportación no dineraria de participaciones en la entidad **GH** efectuada por los socios en la operación de ampliación de capital de la entidad **XZ**, tuviera como único o principal objetivo la búsqueda de un ahorro fiscal;

c) el que resulta de la valoración de la operación vinculada consistente en los servicios prestados por Don **Axy** a la entidad por considerar que los comparables utilizados por la Inspección no son adecuados;

d) finalmente, el que se practica por haber considerado improcedente la aplicación del tipo reducido para entidades de reducida dimensión.

En definitiva, el TEAR confirma la liquidación en relación a los siguientes ajustes:

- La existencia de ocultación de ingresos de la actividad agrícola mediante el ejercicio simulado de una actividad económica por los socios de la entidad.
- La regularización de la cuenta corriente con los socios D.**Axy** y D^a.**Bxy** por considerarla como utilidad a favor de los socios, no deducible en el IS de los ejercicios comprobados.
- La no deducibilidad de determinados gastos de amortización de árboles/plantones por no haberse justificado los mismos.

Respecto del acuerdo sancionador, se anulan las sanciones impuestas, manteniendo únicamente como ajuste sancionable el que resulta de la ocultación de ingresos por el ejercicio simulado de actividad agrícola por los socios. También se confirma la sancionabilidad, tras valorar la motivación de la culpabilidad recogida en la resolución sancionadora, de los ajustes practicados en conformidad referidos a la amortización de royalties y el aumento de ingresos financieros derivados del préstamo efectuado con la entidad vinculada **HU SL** en 2014.

SÉPTIMO.- Notificada dicha resolución el 12/11/2024 a la entidad, el día 11/12/2024 se interpuso, contra la misma, el presente recurso de alzada ante este TEAC, mediante escrito en que se vierten las siguientes alegaciones, sintéticamente expuestas:

- Prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS de los periodos investigados, 2014, 2015 y 2016 por haberse superado el plazo de duración de las actuaciones inspectoras. En concreto, alega la entidad que el plazo que resultaba de aplicación al procedimiento era de 18 meses, por no haber probado la Administración la concurrencia de las circunstancias que motivarían la aplicación, al mismo, del plazo excepcional ampliado de 27 meses.
- Improcedencia de la calificación como simulación de los rendimientos y la actividad ejercida por las personas físicas, socios y no socios, de la entidad.
- Improcedente regularización en concepto de cuenta corriente de socios, por no haberse justificado de forma adecuada ni suficiente la regularización en el acuerdo de liquidación.
- Deducibilidad de los gastos por amortización de árboles/plantones.
- Nulidad de la sanción por incumplimiento del plazo del que disponía la Administración para el inicio del expediente sancionador.
- Nulidad de la sanción por ausencia de motivación de la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad en su conducta.

Adicionalmente, este TEAC ha tenido conocimiento de que se siguieron actuaciones inspectoras de comprobación frente a los socios de la entidad aquí recurrente, D. **Axy** y D^a **Bxy**, en relación a su IRPF de los ejercicios 2015, 2016 y 2017. De esas actuaciones resultaron unas liquidaciones que fueron impugnadas también, ante el TEAR de la Comunidad Valenciana (46/01925/2022 y acumuladas y 46/01924/2022 y acumuladas) y que fueron resueltas con fecha 29/10/2024, acordando el TEAR, también, una estimación parcial anulando, en parte, dichas liquidaciones (y las sanciones dictadas como derivadas de aquellas).

Constan interpuestos ante este TEAC, contra las resoluciones del TEAR de 29/10/2024, los correspondientes recursos de alzada tramitados con RG 9082/2024 y 9081/2024, que han sido resueltos en la misma fecha que la presente.

Finalmente, sirva también indicar que se siguieron también actuaciones inspectoras en relación con la entidad **TW SL**, de las que resultó el acuerdo de liquidación referido al IS de los ejercicios 2014, 2015 y 2016 (**A23-REFERENCIA_2**) que fue impugnado por la entidad ante el TEAR de la Comunidad Valenciana (RG 46/01965/2022 y acumuladas). La resolución por la que el TEAR resolvió dicho expediente ha sido impugnada ante este mismo TEAC en recurso tramitado con RG 8839/2024, recientemente resuelto.

Igualmente, las personas físicas, socios y administradores de esta última entidad **TW SL**, D. **Cxt**, D^a **Dxt** y D^a **Pxt**, también fueron objeto de actuaciones inspectoras, de las que resultaron sendas liquidaciones **A23-REFERENCIA_3**, **A23-REFERENCIA_4** y **A23-REFERENCIA_5**, las cuales fueron impugnadas ante el TEAR de la Comunidad Valenciana (reclamaciones 46/01961/2022 y acumuladas; 46/01959/2022 y acumuladas; 46/01958/2022 y acumuladas). Contra las resoluciones de esas reclamaciones dictadas por el TEAR se han interpuesto ante este TEAC los recursos de alzada RG 9087/2024, 9085/2024 y 9084/2024, que han sido resueltos, de igual forma de manera reciente, por este TEAC.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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 impugnada, atendiendo a las alegaciones en contra de la misma expuestas por la entidad en el recurso.

TERCERO.- Procede analizar, en primer lugar, la cuestión referida a la duración de las actuaciones inspectoras, de las que resultó la liquidación del IS a la que se refiere el presente expediente, teniendo en cuenta lo que alega la entidad interesada sobre una (posible) superación del plazo máximo legalmente establecido para aquel que ocasionaría, en su caso, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, cuanto menos, el IS de los ejercicios 2014, 2015 y 2016.

En concreto, alega la entidad que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras era de 18 meses y no de 27 meses, como se recoge en la comunicación de inicio del procedimiento, en la medida en que no

Síguenos en...



consta en el expediente prueba alguna de la concurrencia de los hechos o circunstancias que, de acuerdo con la LGT, pueden dar lugar a la ampliación del plazo de duración respecto del plazo general de duración. Respecto de la duración de las actuaciones inspectoras, señala el artículo 150 apartado 1º y 2º de la LGT, en redacción dada por Ley 34/2015, y, por tanto, en la versión aplicable a estas actuaciones cuyo inicio no es controvertido que se produjo el 16/03/2020, que:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

3.º Que el objeto del procedimiento sea la comprobación o investigación del Impuesto Complementario.

Quando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable.

En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

El plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3.

A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración."

Al efecto, dispuso la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, que introdujo una importante reforma de este precepto, lo siguiente:

"Constatada la existencia de numerosas incidencias en la interpretación de la regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras, se hace precisa una nueva regulación que, sin menoscabar los derechos y garantías de los obligados tributarios, permita reducir la conflictividad en esta materia.

Varios son los objetivos perseguidos con la nueva regulación de los plazos del procedimiento inspector:

a) Simplificar de manera importante la normativa vigente, al eliminarse un amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo. Asimismo, se suprime el supuesto de interrupción injustificada durante más de seis meses.

b) Una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector, incorporando nuevas obligaciones para informar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el obligado pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento.

c) Reducir significativamente la conflictividad tributaria.

Es decir, la modificación de la regulación del plazo del procedimiento inspector permitirá que las actuaciones inspectoras tengan una fecha más previsible de finalización, conocida por el obligado tributario, sin merma de derecho alguno de éste, contribuyendo, a su vez, al buen fin de las liquidaciones tributarias y defensa de los intereses generales.

La reforma implica un incremento del plazo del procedimiento de inspección y, como contrapartida, a lo largo de la tramitación se van a producir determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo del que la Administración Tributaria dispone para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otras Administraciones.

Síguenos en...

No obstante, podrán descontarse determinados periodos de suspensión definidos de forma objetiva en la Ley en supuestos que impiden la continuación del procedimiento, pudiéndose extender la duración del procedimiento por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo o cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta.

Las consecuencias de la superación del plazo del procedimiento inspector serán las actualmente previstas."

En definitiva, es claro que el citado artículo establece un plazo general de duración de las actuaciones inspectoras, de 18 meses, y prevé un plazo especial, ampliado, de 27 meses, cuando concurran una serie de circunstancias que el propio legislador considera como suficientemente justificativas para se produzca tal incremento.

Sobre esta cuestión, cabe ya traer a colación lo que ha recogido este TEAC en una reciente resolución, dictada el 19 de julio de 2024 (RG 9422/2021), fijando como criterio que, en virtud del principio de seguridad jurídica, la exigencia ha de ser que el obligado tributario sea conocedor del plazo que le resulta de aplicación desde el instante mismo, o en el momento más inmediato, en que la Administración Tributaria conozca, o debiera conocer, que se han producido las circunstancias determinantes de esa modificación del plazo del procedimiento, esto es, de las que explican o justifican que ese plazo sea de 27 meses y no el general de 18 - las previstas en el señalado artículo 150.1.b) LGT.

Dijimos en esa resolución que:

"En la comunicación de inicio del procedimiento inspector, se informó al obligado tributario que el plazo de duración de las actuaciones era de 18 meses, contado desde la fecha de su notificación, en virtud del artículo 150, apartados 1. a) y 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), según la redacción dada por la Ley 34/2015 (...)

(...)

Durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras se ha apreciado la circunstancia prevista en el número 1º de la letra b) del artículo 150.1 de la Ley General Tributaria, es decir, que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario resulta ser superior al requerido para auditar sus cuentas. Por ello, el 24 de septiembre de 2019 se emite Comunicación relativa al plazo máximo de duración del Procedimiento de Inspección (documento firmado por ..., ... de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, oficina de Valencia), donde se recoge:

"De acuerdo con lo consignado en las Declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios en comprobación, su Cifra Anual de Negocios asciende a las siguientes cantidades: 2013 2014 2015 2016

... ..

que resultan, en todos los casos, superiores a la requerida para auditar sus cuentas.

Por ello, de conformidad con el artículo 150.1 b) 1º de la LGT, se le informa que el plazo de duración del procedimiento inspector será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio.

Asimismo, se le comunica que el plazo será único para todas las obligaciones y periodos objeto del procedimiento, aunque las circunstancias solo afecten a algunas de ellas, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3 del artículo 150 LGT."

Esta comunicación se notificó al obligado tributario el 25 de septiembre de 2019. Así mismo, la ampliación del plazo a 27 meses se hizo constar en el apartado B. de la diligencia nº 13 de fecha 30 de septiembre de 2019 (...)

Respecto a esta cuestión hemos dicho en Resolución de 22 de abril de 2024 (RG 00-03296-2023) lo siguiente:

<<Inicialmente, en este caso el plazo del procedimiento inspector se estableció en 18 meses, al estar circunscrito dicho procedimiento, exclusivamente, a la comprobación del SI del ejercicio 2013, no concurriendo, en ese momento, ninguna de las circunstancias previstas en la letra b) del apartado 1 del reproducido artículo 150 LGT, como así se notificó al obligado tributario en la comunicación de inicio del procedimiento.

Posteriormente, se acordó ampliar el alcance del procedimiento inspector, que pasó a incluir el IS de los ejercicios 2014 a 2017, con alcance parcial. En este último ejercicio el importe neto de la cifra de negocios declarada por el contribuyente ascendió ... euros, es decir, a un importe superior al requerido para auditar las cuentas anuales, como así reconoce el propio obligado tributario en el escrito de alegaciones, lo que llevaría a que se cumpliera el presupuesto para aplicar el plazo de 27 meses previsto en el artículo 150.1.b) de la LGT. Estaríamos, por tanto, en el supuesto previsto en el artículo 150.2 LGT cuando refiere al "caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras".

En ese mismo párrafo se señala que, en ese supuesto (que las circunstancias que determinarían la aplicación, al procedimiento inspector, del plazo de 27 meses se hayan apreciado una vez iniciado y durante su desarrollo), esa circunstancia ha de ser "puesta en conocimiento" del obligado tributario. Es cierto que no se especifica ni la forma ni el momento en que debe realizarse esa "puesta en conocimiento" lo que lleva

Síguenos en...

a este Tribunal a considerar que, en virtud del principio de seguridad jurídica, **la exigencia ha de ser que el obligado tributario sea conocedor del plazo que le resulta de aplicación desde el instante mismo, o en el momento más inmediato, en que la Administración Tributaria conozca, o debiera conocer, que se han producido las circunstancias determinantes de la modificación del plazo del procedimiento. Es decir, en un caso como este, la Administración Tributaria debió poner en conocimiento del obligado tributario el nuevo plazo que, conforme al artículo 150.1.b) LGT, resultaba de aplicación al procedimiento que se estaba siguiendo frente a él, en el mismo momento de notificar la ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras puesto que ese fue el momento en el que, al incluir la comprobación del IS de 2017 - ejercicio en el que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario era superior al importe requerido para auditar sus cuentas - al ser el momento en el que concurrió la circunstancia determinante de que el plazo del procedimiento inspector seguido para con el sujeto pasivo por su IS fuese de 27 meses en vez de los 18 meses inicialmente establecidos.**

Sirva señalar, en este punto, que la propia exposición de motivos de la Ley 34/2015 que fue la que introdujo, en la LGT, la nueva versión del artículo 150 LGT, referido a la duración de las actuaciones inspectoras, y que es la aplicable en este caso señaló que eran "Varios son los objetivos perseguidos con la nueva regulación de los plazos del procedimiento inspector:

...

b) Una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector, incorporando nuevas obligaciones para informar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el obligado pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento"

En definitiva, este TEAC entiende que en este caso no se cumplió con la exigencia de "poner en conocimiento" del obligado tributario, en el tiempo debido, que se habían producido las circunstancias determinantes de que el plazo de duración del procedimiento inspector fuese de 27 meses y no de los 18 meses con el que se había iniciado aquel.

(...)

Es decir, la propia Inspección confirma que el obligado tributario no tuvo conocimiento expreso formal del nuevo plazo aplicable al procedimiento hasta el 29 de julio 2019, es decir, cuando tan solo restaba poco más de un mes para la superación del plazo inicial de 18 meses de duración, recogido y puesto en conocimiento del obligado tributario en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, notificada en marzo de 2018. Sin embargo, según hemos argumentado, este cambio o ampliación del plazo de duración debió ser puesta en conocimiento del sujeto pasivo al tiempo de producirse las circunstancias determinantes del mismo, esto es, en este caso, cuando se acordó extender o ampliar el alcance de las actuaciones, pasando a incluir el ejercicio en el que la cifra de negocios de la entidad era superior a la requerida para auditar sus cuentas anuales, lo que se produjo el 31 de diciembre de 2018, para evitar un quebrantamiento de los derechos y garantías otorgados a los contribuyentes en los procedimientos de aplicación de los tributos, en los que el plazo de duración se establece como un límite objetivo que la Administración Tributaria debe procurar cumplir. Así lo recoge el apartado ñ del artículo 34 de la LGT, cuando dispone que el contribuyente tiene "Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley."

A juicio de este Tribunal, procediendo la rectificación de la resolución del TEAR en este punto, ante la falta de notificación en tiempo y forma al obligado tributario del nuevo plazo del procedimiento de 27 meses, aplicable, en teoría, desde el momento en que se le comunicó la extensión del alcance de las actuaciones de comprobación incluyendo el ejercicio 2017, el plazo aplicable al procedimiento era el originalmente fijado de 18 meses, a contar desde la fecha de notificación del inicio el 13 de marzo de 2018. Dado que el acuerdo liquidatorio, con el que se pudo fin al procedimiento, se notificó el 28 de julio de 2020 es claro que se produjo un incumplimiento del plazo máximo legalmente permitido para la duración de las actuaciones inspectoras, por lo que procede valorar las consecuencias que, de ello, se derivan."

En el presente caso, en la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación, notificada a la entidad el día 16/03/2020, se informó, a la misma, que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras sería de 27 meses, recogiendo dicha comunicación:

"El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras será de 27 meses (art. 150.1 b) LGT), por ser el obligado tributario una persona o entidad vinculada de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, con GH SL con NIF ... en el que concurre la circunstancia prevista en el apartado 1.b).1º del artículo 150 de la LGT y respecto del que se sigue un procedimiento de inspección."

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 157 LGT y 96 y 183 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), con fecha 7/07/2021, se puso en conocimiento de la entidad recurrente la apertura del trámite de

audiencia previo a la formalización de las actas, para que ésta alegara lo que conviniera a su derecho, presentándose, con fecha 20/07/2021 el correspondiente escrito de alegaciones.

Con fecha 30/07/2021 se formalizó acta de disconformidad (A02- **REFERENCIA_1**) en la que la Inspección, tras valorar las alegaciones presentadas por la entidad, dispuso la propuesta de regularización que, en cuanto al concepto y ejercicios comprobados, consideró procedente, presentando la entidad, nuevamente, escrito de alegaciones frente a dicha propuesta de regularización, el día 12/08/2021.

Finalmente, con fecha 17/02/2022 la Inspección dictó el correspondiente acuerdo de liquidación impugnado, dando contestación a las alegaciones planteadas por la entidad. En lo relativo a la duración de las actuaciones inspectoras, se dispuso lo siguiente:

"De conformidad con el citado artículo 150 en la comunicación de inicio de actuaciones del procedimiento inspector se informó al obligado tributario que el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras sería de 27 meses, conforme al apartado 1.b) del mismo, por ser el obligado tributario una entidad vinculada de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), con GH SL (de la que es administrador y socio en un porcentaje igual o superior al 25%), con NIF ..., en el que concurre la circunstancia prevista en el apartado 1.b).1º del artículo 150 de la LGT, cifra anual de negocios superior al requerido para auditar sus cuentas (... euros) y respecto del que se sigue un procedimiento de inspección."

CUARTO.- En el escrito de alegaciones que presentó la entidad ante el TEAR, para sustentar la reclamación que se interpuso contra el acuerdo liquidatorio por el IS al que se refiere el presente expediente, se justificó esta cuestión, referida a la superación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, en que no había quedado suficientemente justificado en el expediente que dicha sociedad vinculada con ella, **GH SL**, tuviera efectivamente una cifra anual de negocios igual o superior a la requerida para auditar sus cuentas en alguno de los ejercicios objeto de la inspección (no en el o los ejercicios en los que se ha desarrollado el procedimiento inspector).

Expuso, en concreto, la entidad en ese escrito presentado ante el TEAR, que, en ese punto, se encontraba en:

"(...) total indefensión al no existir en el expediente administrativo ninguna prueba que acredite ni la cifra de negocios de la entidad vinculada que motiva el establecido del plazo de 27 meses ni tan siquiera la circunstancia de que dicha entidad se encuentra en un procedimiento de inspección"

enfaticando, además, que en ella no concurría ninguna de las circunstancias que, de acuerdo con el artículo 150.1.b) LGT, justificarían que las actuaciones inspectoras seguidas con ella pudieran tener una duración de 27 meses.

El TEAR responde a esta cuestión, en la resolución que ahora se impugna ante este TEAC, en los términos siguientes:

"CUARTO- En primer lugar, la reclamante considera improcedente la aplicación el plazo extendido de 27 meses de duración del procedimiento aplicado por la Inspección argumentando:

(...)

- Inexistencia en el expediente de prueba que acredite la cifra de negocios de sus entidades vinculadas en los ejercicios objeto de inspección.

(...)

(...) la reclamante manifiesta que no consta en el expediente la cifra de negocios de su entidad vinculada y por ello entiende que no procede la aplicación del plazo ampliado de 27 meses indicado, sino el plazo general de 18 meses.

Pues bien, el contribuyente conocía perfectamente desde la comunicación de la ampliación de actuaciones las razones que justificaban al aplicación del plazo de 27 meses y durante la intervención en el procedimiento pudo aportar las pruebas oportunas y alegar lo que estimara conveniente a su derecho sobre la aplicación del plazo de 27 meses, sin que la sociedad hubiera ejercitado tales derechos durante la tramitación del procedimiento inspector.

(...)

En definitiva, atendiendo a la carga de la prueba, en tanto la entidad no suscitó la cuestión controvertida en vía inspectora, le compete acreditar en esta vía económica administrativa la indebida aplicación del artículo 150.1.b) de la Ley indicado, en particular, que la cifra de negocios de su entidad vinculada "GH S.L." no es superior al requerido para auditar sus cuentas en alguno de los periodos objeto de comprobación, por lo que no puede estimarse la alegación formulada por falta de prueba de la entidad que desvirtúe lo expuesto por la Inspección en el acto impugnado."

En esta instancia, la recurrente insiste en que no hay nada en el expediente administrativo que acredite cuál era la cifra anual de negocios de su vinculada **GH SL**, que fue el considerado por la Inspección para determinar que concurría la circunstancia prevista en la LGT para que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras seguidas con ella fuese de un máximo de 27 meses, indicando, además, en oposición a lo señalado por el TEAR, que corresponde, en todo caso, a la Administración probar, de forma

adecuada o suficiente, la concurrencia de la circunstancia que ampara que el plazo máximo de unas actuaciones inspectoras sea de 27 meses y no el general (de 18 meses).

Entiende que, sin mediar dicha acreditación, no es posible considerar justificada la aplicación, al procedimiento seguido con ella, del que resultó la regularización a la que se refiere el expediente, del plazo máximo de 27 meses, por lo que el que debe considerarse es el de 18 meses establecido con carácter general.

Ya hemos señalado que, del contenido del art.150.1 de la LGT resulta que, además del plazo general de 18 meses de duración del procedimiento inspector, se contempla la aplicación, con carácter excepcional, de un plazo extendido o ampliado de 27 meses, exclusivamente por la concurrencia de las circunstancias expuestas en la letra b) del citado artículo 150.1 LGT; entre ellas, y por lo que aquí interesa, por:

"1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas."

Admitiéndose que dicha circunstancia - tener una cifra anual de negocios igual o superior a la que se requiere por la normativa mercantil y contable para auditar sus cuentas anuales - para justificar que el procedimiento inspector tenga un plazo máximo de 27 meses concurra tanto en el propio obligado tributario, al que se refieran las actuaciones inspectoras, como en una entidad o persona vinculada de acuerdo con el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) que también esté siendo objeto de actuaciones inspectoras.

Sirva señalar que tal obligación de auditar cuentas queda regulada por la Ley de Sociedades de Capital aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (en adelante LSC), en el artículo 263, dispone que:

"1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.

2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior."

Es claro que la aplicación, a un procedimiento inspector, de un plazo máximo de duración de 27 meses no deja de ser la aplicación de un plazo "ampliado" y, por tanto, de carácter excepcional, siendo claro que las circunstancias determinantes para tal aplicación (en este caso, que la cifra de negocios de la entidad correspondiente - el obligado tributario al que se refiere la inspección o una entidad vinculada a efectos del IS que también esté siendo objeto de actuaciones inspectoras - sea superior a la exigida para auditar sus cuentas que, como hemos visto es de ... euros) deben quedar plenamente acreditadas y ser debidamente motivadas, a cargo de la Inspección, por ser quien pretende la aplicación de ese plazo excepcional, en los documentos que elabore durante el desarrollo de las actuaciones, quedando ello debidamente incorporado al expediente. Sirva recordar que, en la resolución ya transcrita (la resolución de 19/07/2024, RG 9422/2021) señalamos que es la Administración Tributaria la que debe poner en conocimiento del obligado tributario que el procedimiento inspector en curso tiene un plazo de duración de 27 meses, de acuerdo con el artículo 150.1.b) LGT, debiendo hacerlo en el mismo momento en que se aprecie la circunstancia determinante de ello.

Conviene señalar que, ya en la versión de la LGT anterior a la modificación operada por la Ley 34/2015, se fijaba un plazo de duración de las actuaciones inspectoras de 12 meses, ampliables por otros 12 meses cuando concurrieran ciertas causas justificadas, exigiéndose un deber especial de motivación y justificación para la apreciación de esas circunstancias determinantes de dicha prórroga, conforme a la redacción del propio artículo 150.1 de la LGT.

Es claro que, bajo la versión del artículo 150.1 LGT tras la Ley 34/2015, sigue siendo necesario exigir una especial justificación de los motivos en los que se ampara que un procedimiento inspector tenga el plazo excepcional ampliado de 27 meses, y no el general de 18, correspondiendo ello hacerlo a la Inspección, que es quien debe exponer los detalles que le llevan a entender aplicable ese plazo especial, que, recordemos, solo resulta legítimo cuando concurren las específicas y tasadas circunstancias previstas en el artículo 150.1.b) de la LGT.

En el presente caso, la Inspección consideró, al tiempo de notificar la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras a desarrollar en relación con **XZ** SL el 16/03/2020 que al procedimiento le era de aplicación el plazo de 27 meses porque aquella entidad era una entidad vinculada, a efectos del IS, artículo 18 LIS, con otra entidad, **GH** SL, que tenía una cifra anual de negocios superior al requerido para auditar

sus cuentas (... euros), concurriendo así la circunstancia prevista en el apartado 1.b).1º del artículo 150 de la LGT, al tratarse de entidades vinculadas sujetas a procedimiento inspector.

Pero lo cierto es que, del expediente, lo que resulta es que eso (que **GH SL** tenía en alguno de los ejercicios comprobados una cifra anual de negocios superior al requerido para auditar sus cuentas) no es más que una afirmación que no encuentra sustento en ninguna prueba documental incorporada al expediente. Es decir, la Inspección se ha limitado a afirmarlo - que el obligado tributario con NIF ..., **GH SL**, tenía en alguno de los ejercicios comprobados, 2014 a 2016, una cifra de negocios igual o superior a la requerida para auditar cuentas - pero sin haberlo justificado siquiera minimamente (no consta incorporado en el mismo ninguna documentación que acredite tal afirmación).

Por tanto, de los hechos expuestos, este TEAC no puede compartir la conclusión del TEAR sobre que el contribuyente conociese perfectamente, desde la comunicación del inicio de las actuaciones, las razones que justificaron la aplicación, a estas, del plazo de 27 meses, ni que, durante la intervención en el procedimiento, pudiera aportar las pruebas oportunas y alegar lo que estimara conveniente a su derecho sobre la aplicación de ese plazo, apreciando una evidente indefensión en el hecho de no poder conocer, porque no le fue comunicado por la Inspección (ni se prueba en el expediente), cuál era esa "cifra anual de negocios igual o superior a la requerida para auditar cuentas" que tuvo o declaró **GH SL** en los ejercicios comprobados - al menos, de ellos.

De ello, entiende este TEAC, contrariamente a lo resuelto por el TEAR, que, en este caso, la Administración no ha cumplido con el deber que le correspondía de motivar y acreditar, de forma adecuada y suficiente, la concurrencia de la circunstancia prevista en el artículo 150.1 b) 1º LGT - es decir, que la cifra de negocios de una entidad vinculada con el obligado tributario objeto del procedimiento inspector era superior a la exigida para auditar sus cuentas - por lo que no se puede dar eficacia a dicho acuerdo, negando que se tratase de un procedimiento inspector cuyo plazo máximo de duración fuera de 27 meses.

Y, en base a lo expuesto, este TEAC debe estimar esta primera alegación de la reclamante afirmando que el plazo aplicable al procedimiento ha de ser el de 18 meses, a contar desde la fecha de notificación del inicio del mismo, que en este caso acaeció el 16/03/2020 (por lo que su fecha límite había de fijarse el 16/09/2021).

Dado que el acuerdo de liquidación, con el que se puso fin al procedimiento, se dictó el día 17/02/2022 y se notificó el 21 del mismo mes y año, es claro que debe afirmarse el incumplimiento del plazo máximo legalmente establecido para la duración de las actuaciones inspectoras seguidas, en este caso, en cuanto al IS de los ejercicios 2014, 2015 y 2016, por lo que procede valorar las consecuencias que, de ello, se derivan.

QUINTO.- Las consecuencias de la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras se disciplina en el artículo 150.6 de la LGT a cuyo tenor:

"6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento."

Analicemos, pues, si se produjo, como se alega, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, mediante la oportuna liquidación, del IS de los ejercicios objeto de comprobación.

El artículo 66 de la LGT regula el plazo de prescripción de los siguientes derechos:

"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.

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."

Por su parte el artículo 68 de LGT contempla las causas de interrupción de la prescripción disponiendo:

Síguenos en...



"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria."

Teniendo, pues, presente que, conforme a lo expuesto, y habida cuenta de que el procedimiento inspector no respetó su plazo máximo de duración, todas las actuaciones del procedimiento desarrolladas desde la comunicación de inicio de las actuaciones no produjeron la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, como consecuencia de la superación del plazo de duración del procedimiento inspector, hasta que se pueda entender producida una actuación de reanudación formal de aquellas actuaciones posterior al cumplimiento del plazo de duración que produzca la interrupción de la prescripción, es preciso determinar, en primer lugar, qué actuación puede ser así considerada.

En ese sentido, conviene señalar que, en nuestra resolución de 23/03/2021, RG 3098/2020, se fijaron las condiciones que ha de tener una actuación inspectora (administrativa) realizada tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras para poder ser considerada como un "acto de reanudación formal" del procedimiento interruptivo de la prescripción, asumiendo la jurisprudencia del TS expresada en la Sentencia de 12 de julio de 2017 (Rec. Casación 1564/2016).

Dijimos en esa resolución de 23/03/2021:

"(...) La interpretación jurisprudencial del artículo 150.2 de la LGT considera que en estos casos se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado, considerando el Alto Tribunal a estos efectos como tal:

"sólo una actuación formal de la Inspección informando al obligado tributario de la reanudación del procedimiento, tras el transcurso del plazo máximo de duración, tiene entidad suficiente para entender interrumpida la prescripción"; "decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido"; "la reanudación de la prescripción exigía que se comunique al destinatario «los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a practicarse»". En definitiva, la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no supone interrupción de la prescripción, si bien se producirá la interrupción mediante la reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse."

Llegados a este punto resulta pertinente observar que este TEAC, en situaciones como la que aquí se plantea, ha venido manteniendo (entre otras, en resolución de 5/04/2018-RG.676/2015-), a la vista de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2017, que tras el transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, el acta de disconformidad constituía un acto de reanudación formal de las actuaciones con efectos interruptivos de la prescripción, ya que su concreto contenido evidenciaba que con su notificación al obligado tributario éste ha conocido con precisión los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones, además de habersele dado traslado a fin de que presentara las oportunas alegaciones.

En el caso que nos ocupa, como hemos indicado, el acta A02 se suscribió con fecha 20/04/2016, es decir, con posterioridad al transcurso del plazo de 12 meses a que legalmente podía extenderse el procedimiento inspector. Quiere esto decir que, conforme al criterio de este TEAC que se acaba de manifestar, el acta A02

Síguenos en...



aquí implicada podría haber surtido el efecto reanudatorio de las actuaciones con efectos interruptivos de la prescripción.

Pues bien, atendido el tenor de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2017 (Rec. Cas 1564/2016), en el mismo sentido que las anteriores de 23/05/2016 (Rec. cas. 789/2014) y de 21/06/2016 (Rec. cas. 1591/2015), Resolución TEAC (Doctrina) de 05/07/2016 (RG 00/35/2013), este Tribunal Central procede a cambiar su criterio, recogiendo el del Tribunal Supremo, consistente en esencia en **considerar que para que una actuación realizada tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras tenga efectos interruptivos deben cumplirse los siguientes requisitos: 1) Dictar un acuerdo formal de reanudación; 2) Poner de manifiesto que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos; y 3) Indicar los objetos y periodos a los que irán referidas las actuaciones siguientes.**

El Alto Tribunal, en el caso allí examinado, en que, tras superarse el plazo de duración del procedimiento, la Inspección había notificado al interesado el **acta de inspección**, concluía que, a pesar de que en el acta se ponía de manifiesto el concepto y periodos comprobados, la misma **no constituía un acuerdo formal de reanudación** y en ella no se indicaba ni que se hubieran extinguido los efectos interruptivos de las actuaciones realizadas con anterioridad ni que hubiera prescrito el derecho de la Administración a comprobar el impuesto sobre Sociedades de determinados ejercicios, por lo que el acta no cumplía ninguno de los requisitos exigidos para desplegar los efectos interruptivos previstos en el artículo 150.2.a) de la LGT."

Aplicada esta doctrina a nuestro caso significa que, a la vista de la documentación incorporada al expediente, no existe tal actuación formal de reanudación de las actuaciones inspectoras posterior al incumplimiento de su plazo máximo de duración, por lo que no existe un acto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo y los ejercicios comprobados anterior al propio acuerdo liquidatorio dictado el 17/02/2022, que se puso a disposición de la entidad en el buzón asociado a su dirección electrónica el mismo día, accediendo la entidad a su contenido, según consta en el expediente, el 21 del mismo mes y año.

En ese sentido, respecto al IS de los ejercicios 2014 y 2015, es claro que la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria había prescrito en la medida en que el plazo de 4 años con que aquella contaba para hacerlo finalizaba, teniendo en cuenta el período impositivo de la entidad, el día 25 de marzo de 2020 (para IS 2014) y el día 25 de marzo de 2021 (para IS 2015), por lo que es claro que debe ser anulado el acuerdo de liquidación al que se refiere este expediente en lo que a esos ejercicios 2014 y 2015 se refiere, estimando, en este punto, lo alegado por la entidad recurrente.

Sin embargo, respecto del IS del ejercicio 2016, el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria no estaría prescrito. Como hemos señalado, el citado plazo de 4 años, teniendo en cuenta le período impositivo de la entidad, finalizaría el 25/03/2022, mientras que el acuerdo de liquidación fue dictado el día 17/02/2022 y notificado a la entidad el día 21 del mismo mes y año, es decir, antes de haber prescrito el IS del 2016.

Respecto del momento en que debe entenderse producido el acto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración de liquidar el IS de 2016, siendo analizable dicho acuerdo liquidatorio dictado el 17/02/2022 a cuyo contenido accedió electrónicamente la entidad el 21 de febrero siguiente.

Ya hemos señalado que el artículo 68 LGT dispone, en cuanto a la interrupción de los plazos de prescripción, que:

"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

Se considera preciso señalar que, de acuerdo con el artículo 43.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, conforme a la que se rigen las notificaciones electrónicas de los actos administrativos:

"2. Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

Síguenos en...



Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

En síntesis, dado que el acceso, por parte de la entidad, al contenido del acto de liquidación, puesto a su disposición en su buzón electrónico el 17/02/2022, no se produjo hasta el día 21 de ese mes y año, siempre dentro del plazo de diez días naturales a contar desde la puesta a disposición para que se pudiera tener por rechazada la notificación (y, con ello, efectiva), es evidente que hasta ese momento (21/02/2022, en que la entidad accedió al contenido del acuerdo liquidatorio) no existió una acción de la Administración tributaria conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, por lo que no existió acto interruptivo de la prescripción, de acuerdo con el artículo 68.1.a) LGT, hasta ese momento lo cual conlleva que deba tomarse esa fecha como el momento en que se debe considerar interrumpida la prescripción, iniciándose de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, en virtud de lo dispuesto en el artículo 68.6 LGT.

En consecuencia, este TEAC debe analizar las cuestiones de fondo planteadas por la entidad en su escrito de alegaciones que afecten únicamente al IS del ejercicio 2016, único ejercicio no prescrito.

SEXTO.- a primera cuestión planteada, para discutir esa liquidación, que ha sido confirmada por el TEAR, se refiere a la improcedencia de la calificación como simulada de la actividad agrícola declarada por las personas físicas, D. **Axy** y D^a **Bxy**, socios de la entidad recurrente, y D^a **Tbn** (cónyuge del primero), entendiéndose que era **XZ** quien la ejercía y a quien, por tanto, correspondían los ingresos y rendimientos derivados de ella.

En concreto, se rechaza, por la recurrente, que haya habido una ocultación de ingresos de la actividad agrícola mediante el ejercicio simulado de una actividad económica por los socios de la entidad, apreciada por la Inspección y confirmada por el TEAR de instancia.

Expuesto lo anterior, el debate planteado debe iniciarse acudiendo, de partida, al artículo 16 de la LGT según el cual:

"1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente."

Así, ese citado artículo 16 de la LGT se configura como un mecanismo para que la Administración tributaria pueda proceder a la recalificación de negocios, operaciones, contratos o situaciones, rectificando las previas calificaciones efectuadas por los contribuyentes, de manera que las normas tributarias en las que se regulan los tributos se apliquen sobre el sustrato jurídico material realmente existente, sobre la verdad jurídico material que se contenga en el presupuesto de hecho sobre el que recae la norma, y todo ello con independencia de la apariencia jurídico formal o denominación que los sujetos pasivos del tributo le hayan otorgado.

Por otra parte, tal y como bien señala el TEAR, este TEAC, acudiendo al concepto de simulación en el ámbito civil en el sentido empleado por la doctrina y la jurisprudencia, ha desarrollado una sólida doctrina sobre la figura del negocio simulado, entendiendo que tal tipo de negocio jurídico, en sus aspectos fiscales, se caracteriza en que mediante él se crea una ficción con la que se enmascara la realidad obteniéndose una tributación menor de la que correspondería aplicando la legalidad al negocio realmente llevado a cabo o realizado.

Tal doctrina establece que los negocios simulados constituyen un tipo de negocio anómalo en los cuales existe una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, de forma que, de esta contradicción, nace un negocio que se califica de aparente. Este negocio aparente puede encubrir otro negocio, cuando la simulación es relativa, o puede no encubrir negocio alguno, cuando la simulación es absoluta y las partes, en realidad, no quisieron celebrar negocio alguno, a pesar de su manifestación de voluntad en sentido contrario. Este, por ejemplo, es el caso de las facturas falsas cuando se hace constar como concepto facturado un servicio o una entrega de bienes realmente inexistente.

La también reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto entiende que la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad que se da en los negocios jurídicos cuando las partes, con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, exteriorizan una declaración de voluntad distinta de su querer interno. Manifiesta también, al respecto, el Tribunal Supremo que se produce simulación contractual cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato por responder éste a otra finalidad jurídica distinta, de tal modo que la simulación se concibe como una suerte de ocultación, que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio y realmente no querido, que encubre un resultado obtenido en violación de la Ley.

Podemos acudir, por todas, a la sentencia de 28 de noviembre de 2003, de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo (recurso de casación 7/2001), para definirla como:

Síguenos en...



"Tanto la simulación como el fraude de ley son figuras connotadas de ilicitud y caracterizadas - más allá de sus diferencias- porque quien recurre a ellas busca desfigurar ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico".

Precisando a continuación, que:

"En el caso de la simulación -aquí se trata de la relativa- se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley".

La simulación surge, por tanto, de una contradicción entre la voluntad declarada por el obligado tributario y su voluntad interna, contradicción de la que nace un negocio jurídico aparente, consciente y con voluntad de engaño, siendo las características propias del negocio simulado, las siguientes:

1. Una divergencia querida y deliberadamente producida entre la voluntad y su manifestación.
2. Un fin de engaño a los terceros extraños al acto.

La simulación, ya hemos dicho, puede ser absoluta y relativa.

La simulación absoluta es la forma más simple y supone crear la apariencia de un negocio jurídico cuando en realidad no se realiza negocio alguno, mientras que con la simulación relativa se realiza, aparentemente, un negocio jurídico, queriendo, y llevando a cabo, en realidad, otro negocio bien distinto.

De este modo, lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad jurídica. Por eso, frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir.

El propio Tribunal Supremo en sentencias como la de 8 de febrero de 1996 (sentencia 69/1996, de la Sala de lo Civil), se refiere al concepto jurisprudencial y científico de simulación contractual como:

"... un vicio de la declaración de voluntad de los negocios jurídicos por el cual, ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, dan a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer".

Pues bien, por nuestra doctrina y jurisprudencia se ha admitido la inexistencia de un concepto propio de la simulación en el derecho fiscal, por lo que las referencias que la Ley General Tributaria hace a la simulación deben entenderse hechas al concepto civil de simulación negocial, según el cual existirá aquella (la simulación negocial) *"cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial"* (Profesor Federico De Castro). Este propósito puede consistir en encubrir un negocio real distinto, o bien no encubrir ningún otro negocio, sino simplemente una situación real.

De este modo, deviene esencial determinar lo que debe entenderse como "causa de un negocio".

Actualmente nuestra doctrina y jurisprudencia acogen una concepción dualista o sincrética de la causa, que es fiel reflejo de la postura intermedia que asume el doble aspecto "objetivo" y "subjetivo" existente en la causa, que ya de antiguo fue acogida por el Tribunal en reiterada jurisprudencia, entre otras, citamos las Sentencias de 23 de mayo de 1980 y de 25 de febrero de 1995.

En este ámbito, el problema radica en diferenciar los simples motivos o fines de las partes, siempre existentes en un negocio y con una casuística infinita, con los *"motivos jurídicamente relevantes"*, que son los que se incorporan a la causa y pueden tener trascendencia fiscal, esto es, la denominada *"causa concreta"*, que excluye los móviles puramente subjetivos, que permanecen en la esfera interna de los contratantes, y que carecen de relevancia jurídica. Así, para que estos motivos puedan considerarse *"incorporados a la causa"* deben concurrir dos requisitos:

- Que ese motivo sea el origen o la razón de la celebración del contrato (aunque no ha de ser el único motivo; puede concurrir con otros).
- Y que el motivo sea común por ambas partes; ello significa que ese motivo sea conocido por las dos partes, sin que sea necesario que las dos partes participen del mismo (de su ilicitud).

Así lo afirma la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en sentencia 881/1989, de 29 de noviembre de 1989, al declarar:

"...que para entender el verdadero alcance o significado de la causa como razón de ser del contrato... no puede omitirse el peso que en toda esa configuración debe ostentar la real intención o explicación del componente de voluntad que cada parte proyecta al consentir el negocio, y que si ésta puede explicitarse, en el conjunto de las circunstancias que emergen de la situación subyacente que origina el negocio que se lleva a cabo, ha de tenerse en cuenta la misma para integrar aquel concepto, pues de esa forma se consigue localizar un presupuesto de razonabilidad que funda el intercambio de prestaciones efectuado."

Del mismo modo, esa Sala de lo Civil señala en sentencia de 12 de junio de 2008 (recurso de casación 1449/2001), que:

"La causa no puede ser confundida con el fin individual (mero interés o motivo) que anima a cada contratante en su proceder, y en consecuencia, para que los móviles subjetivos de los otorgantes repercutan

Síguenos en...



en la plenitud del negocio, como tiene previsto el ordenamiento positivo en determinadas hipótesis, será necesario que tales determinantes, conocidas por ambos intervinientes, hayan sido elevadas a presupuesto determinante del pacto concreto, operando a manera de causa impulsiva -Sentencia de 27 de diciembre de 1966 -, doctrina acogida en Sentencias de 1 de abril de 1982 y 30 de diciembre de 1985 (Sentencia de 17 de febrero de 1989)."

Finalmente en sentencia de 19 de febrero de 2009 (recurso de casación 2236/2003), la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo abordaba **el tema de la causa negocial** con el siguiente tenor:

"...puede afirmarse que se trata del fin objetivo o inmediato del negocio jurídico o la función económica y social que el Derecho le reconoce como relevante, sin perjuicio de que los móviles subjetivos -en principio, ajenos a la causa- puedan considerarse integrados en la misma cuando se han objetivado mediante su expresión en el propio negocio como fundamento del mismo o se trata de móviles ilícitos, los que vienen a integrar los llamados "motivos casualizados" (sentencias de esta Sala de 11 julio 1984".

La propia jurisprudencia civil acepta que el fin o resultado real perseguido con el contrato celebrado (la causa del contrato) pueda ser de cualquier índole jurídica, también por supuesto, fiscal; de modo que la causa será ilícita si se opone a cualquier norma legal incluida la fiscal. Así lo afirma expresamente el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 19 febrero de 2009 (recurso de casación 2236/2003), ya citada, declarando al final de su Fundamento de Derecho Segundo lo siguiente:

"En definitiva habría de ser considerado como contrato con causa ilícita -por opuesta a la ley- aquél cuyas prestaciones estuvieran ordenadas a procurar la defraudación fiscal."

Por otra parte, de existir, la "causa simulando" o la "anomalía del negocio o conjunto negocial" deberá acreditarla la Administración, que es quien invoca la misma.

Ahora bien, debe considerarse que, habida cuenta de que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado.

La Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de febrero de 2005, entre otras muchas, tras poner de manifiesto la dificultad de la prueba de la simulación contractual, acrecentada por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, señala que:

"la doctrina de esta Sala admite como suficiente la prueba de presunciones, la cual se configura en torno a un conjunto de indicios, que si bien tomados individualmente pueden no ser significativos, e incluso cabe que sean equívocos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias, son reveladores de la actuación simulatoria."

Posteriormente el mismo Alto Tribunal, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en sentencia de 17 de mayo de 2010, precisamente con ocasión de un supuesto de simulación en el ámbito tributario, manifiesta:

"A estos efectos debe tenerse en cuenta, como señala el Abogado del estado, que la mencionada clase de pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra".

En este sentido, el artículo 108 de la LGT en el que se regulan las presunciones en materia tributaria, dispone que:

"1. Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano."

El Tribunal Constitucional ha venido construyendo una sólida jurisprudencia acerca de las presunciones como medio de prueba válido y eficaz, siempre, eso sí, que los indicios de los que resultan los presupuestos de base de aquellas hayan quedado suficientemente acreditados por medios directos, que exista el necesario enlace o relación unívoca entre el hecho "base" acreditado y el hecho "consecuencia" presumido o deducido que se pretende acreditar, y que se exprese razonadamente el referido enlace o relación unívoca (SSTC de 21 de diciembre de 1988, de 8 de junio de 1990, de 24 de enero de 1991, de 13 de julio de 1998 o de 20 de enero de 1999, entre otras). En el mismo sentido, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en sentencia de 14 de septiembre de 2015 (rec casación para la unificación de doctrina 1761/2014):

"la prueba de presunciones está admitida para obtener el convencimiento del Tribunal, tanto por el artículo 108 LGT como por el artículo 386 LEC, siempre que, como en el presente caso, esté acreditado el hecho base y exista un enlace o conexión lógica y congruente entre dicho base o indicio y el hecho conclusión o presunto. Técnica que está sujeta a las reglas del criterio humano o de la sana crítica, siendo admisible que

el camino o vía de inferencia resulte implícita a partir de las reglas de la evidencia, del hecho notorio o de la máxima de la experiencia".

En lo que hace al "enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano" al que alude la norma, concreta la misma Sala en su sentencia de 3 de diciembre de 2012 (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 524/2009), remitiéndose a una anterior de 20 de julio de 1998 (recurso de apelación 4515/1992), que:

"las reglas del criterio humano no son otras que las de la lógica o recta razón, y, en este sentido, el enlace entre el hecho acreditado y el que se trate de demostrar no ha de consistir en otra cosa que la conexión o congruencia entre ambos, de suerte que el conocimiento de uno lleve al intérprete, como consecuencia obligada de aquella lógica o recta razón, al conocimiento del otro".

Conforme a la doctrina de este TEAC, consagrada en numerosas resoluciones (por ejemplo resolución de 17/10/2013, RG 00/454/12), tal enlace se da cuando concurren los tres requisitos siguientes:

- a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico, como extremadamente posible.
- b) Precisión o, lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse.
- c) Concordancia entre todos los hechos conocidos, que deben conducir a la misma conclusión.

Naturalmente la aplicación de los criterios en ellas manejados requiere un examen pormenorizado de cada caso concreto a fin de determinar si, a la vista de las pruebas aportadas por la Inspección, puede apreciarse ese enlace preciso y directo, de modo que de los indicios considerados en su conjunto y en relación con las circunstancias concurrentes revelan la actuación simulatoria.

Además, los indicios presentados por la Administración deberán valorarse conjuntamente, no pudiendo desvirtuarse la eficacia de los mismos atendiendo a que de ninguno de ellos, individualmente considerados, pueda concluirse, irrefutablemente, que dicha operación no se haya realizado efectivamente, pues si así fuese ya no estaríamos ante indicios, sino ante la prueba evidente de la inexistencia de un acto o negocio celebrado.

SÉPTIMO.- En el presente caso, la Inspección considera, y así lo expone en el acuerdo de liquidación impugnado, que se habría producido una división artificial de la actividad agrícola desarrollada por la sociedad concluyendo que tanto la actividad agrícola aparentemente desarrollada por los socios, personas físicas, D. **Axy**, D^a **Bxy** D^a **Tbn** (cónyuge de aquél) como la desarrollada por la entidad recurrente **XZ** SL constituyen una unidad de negocio aunque se haya simulado la realización de actividades independientes con la finalidad de obtener un importante ahorro fiscal trasladando el beneficio económico de la actividad económica ejercida a dichas personas físicas, aprovechando la tributación indebida de las mismas en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta.

Tal conclusión ha sido confirmada por el TEAR de instancia en la resolución que ahora se impugna.

Por su parte, la entidad aquí recurrente insiste, en esta instancia, en la ausencia de la simulación apreciada, reiterando los argumentos ya expuestos ante la Inspección, en el curso de las actuaciones inspectoras, y ante el TEAR en primera instancia de esta vía económico-administrativa. En síntesis, la entidad se reitera, en el escrito presentado ante este TEAC, en las siguientes alegaciones:

- Ausencia en el expediente de documentación relativas a las personas físicas, no constando las facturas emitidas por éstas de ventas de productos agrícolas. Se desconoce si las personas físicas son propietarias de las tierras en explotación y la existencia de gastos pagados relativos a su actividad.

- La percepción de subvenciones de la PAC es un dato que desvirtúa la simulación.

- Se indica que las personas físicas en régimen de estimación objetiva no deben presentar el modelo 347 y que la inexistencia de facturas de gastos obedece a dos razones: su falta de eficacia para determinar el rendimiento objetivo y la costumbre que sean asumidos por la entidad compradora del producto, en este caso, naranjas aunque sí existen gastos cargados en cuentas bancarias. Se alega que no queda justificado que la renta pactada en los contratos de arrendamiento sea testimonial ni tiene relevancia que los camiones de naranjas retiren la fruta de las explotaciones agrícolas de **XZ** SL, máxime cuando no constan las facturas de transporte.

- Los volúmenes de ingresos de los socios en estimación objetiva son diferentes aunque ambos tienen la misma participación en la entidad, lo que demuestra la existencia de una actividad real.

Con carácter adicional, alega ante este TEAC que se habría producido una valoración indebida de la prueba aportada por parte del TEAR. En concreto, señala la entidad que el TEAR no habría valorado de forma adecuada que las personas físicas fueran propietarias del 40% de las tierras que se explotan y que, además, se ofreció dentro del expediente de la inspección una valoración de los costes en los que **XZ** hubiera podido incurrir. Estas dos pruebas habrían sido obviadas, a su juicio, tanto por la inspección, como por el propio órgano revisor.

En definitiva, argumenta la entidad recurrente que **XZ** es quien trabaja las tierras a las personas físicas y concluye que la absoluta realidad es que han sido las personas físicas las que han percibido el fruto que

legalmente le correspondía, de unas tierras de su propiedad, y las que hubieran debido satisfacer a **XZ** el importe de los trabajos realizados en las mismas.

Expuesta la cuestión objeto de controversia, cabe comenzar por detallar las siguientes circunstancias que llevaron a la Inspección a la conclusión expuesta, es decir, a la existencia de simulación en la actividad agrícola desarrollada por las personas físicas, socios/administradores de la entidad recurrente:

- La entidad se constituye el 10/05/1994 siendo sus socios en el periodo comprobado D. **Axy** y D^a. **Bxy**, con un 49,46% de participaciones sociales representativas del capital social de la entidad cada uno de ellos, y administradores solidarios de la misma.

- La sociedad tiene por actividad principal en los periodos comprobados la actividad agrícola, mientras que las personas físicas están dada de altas en el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas "B01 Actividad Agrícola", acogiéndose al régimen de estimación objetiva, a su vez, en los periodos comprobados perciben retribuciones como empleados por cuenta ajena: D. **Axy** de **XZ** SL, de **GH** SL, y de **QR** C.V.; D^a. **Bxy** la recibe sólo de **XZ** SL.

- El único cliente de todos los socios personas físicas de **XZ**, D. **Axy** y D^a. **Bxy** así como de D^a. **Tbn** es la entidad **QR** C.V. a la que facturan, en conjunto, en los periodos comprobados, las siguientes cantidades: ... euros en 2015... euros en 2016 y ... euros en 2017, en concepto de venta de cítricos, en total ... euros. En dichos periodos perciben subvenciones de la PAC que ascienden a: ... euros en 2015, ... euros en 2016 y ... euros en 2017.

Esa entidad "**QR** C.V está participada por **TW** SL (10,62%), por **XZ** SL (14,05%), por **PQSL** (12,68%), todas ellas controladas por los hermanos **xt** y **xy**..

- D. **Axy** y D^a. **Bxy**, y D^a. **Tbn**, carecen de una estructura productiva adecuada y suficiente para el ejercicio de la actividad agrícola que declaran ejercer, así se expone en el acto impugnado :

"No existen contratos firmados con la sociedad. La sociedad, de acuerdo con las manifestaciones del obligado, lleva a cabo una parte de los trabajos rutinarios, y en ratos libres los titulares y el cónyuge de Antonio también los efectúan. Los trabajadores los aporta, en su caso, la sociedad.

*Los obligados tributarios no presentan el modelo (347) declaración resumen anual de ingresos y pagos, figurando una imputación de ingresos relevante del cliente **QR** CV. Los obligados tributarios no declaran gasto alguno en el modelo (347) de los periodos comprobados, y respecto de los gastos imputados, no aportan facturas recibidas en los periodos comprobados, no acreditándose ningún tipo de gasto de carácter agrícola, excepción hecha de las facturas recibidas de **TW** en 2017, consideradas por la Inspección, no disponiendo de medios materiales ni personales, por lo que su único recurso productivo es su mano de obra.*

...

*El propio obligado en el escrito de alegaciones presentado señala que la mayor parte de los gastos los asume **XZ** SL, si bien hay pagos por cuenta corriente que han satisfecho los hermanos **xy**, que se han aportado. No obstante, se ha de volver a incidir por éste órgano, en que dichos pagos bancarios, no vienen acompañados de soporte documental alguno que acredite la realidad y efectividad del gasto, ni tan siquiera de un detalle y especificación individualizada del concepto del cargo bancario (más allá de una descripción genérica), que acredite su vinculación con la supuesta actividad agrícola ejercida. .*

En relación con los contratos de arrendamiento de fincas rústicas aportados, la renta pactada resulta ser absolutamente testimonial, interviniendo en alguno partes vinculadas, o no existiendo constancia de fecha de entrada en un registro público con carácter previo al inicio de las actuaciones inspectoras. .

*Los camiones de naranjas que llevan la fruta donde les indique la **QR** la retiran de explotaciones agrícolas de la sociedad **XZ**. Las facturas se emiten por el comprador de los cítricos a quien se le indique ser el vendedor, y a esa misma persona le materializa el ingreso."*

- La entidad **XZ** SL í dispone de una estructura productiva al contar con medios humanos (entre 36 y 66 empleados por cuenta ajena en los periodos comprobados) y de medios materiales, disponiendo de terrenos, árboles, construcciones, instalaciones de riego, etc.

Finalmente se indica en el acto impugnado:

*"En base a lo anterior, se concluye que las naranjas que los obligados tributarios transmiten a la **QR** proceden de la actividad agrícola que desarrolla la sociedad **XZ** participada por los hermanos **xy** y en la que éstos desarrollan la labor de administrador. Se trata en definitiva de un ingreso adicional para la sociedad, que es la que, a juicio de la inspección, en realidad vende las naranjas, y una liberalidad que reciben los obligados por su condición de socio/administrador. **XZ** no contabiliza la venta de cítricos realizada a la **QR**, y el reparto posterior a los socios en concepto de utilidad de los importes recibidos, mientras que los gastos para producir esas naranjas/mandarinas sí figuran contabilizados junto a todos en los que incurre en su producción la citada entidad"*

Junto con las circunstancias expuestas, la Inspección recabó una serie de indicios que, a su juicio, llevarían razonablemente a considerar la existencia de la simulación cuestionada. Conclusión que ha sido confirmada por el TEAR de instancia.

Tales indicios se encuentran debidamente expuestos y detalladamente desarrollados en el acta de disconformidad y en el acuerdo de liquidación impugnado.

A continuación, recogemos el resumen de todos estos indicios, como ya hizo el TEAR en la resolución impugnada.

Un indicio apreciado por la Inspección con fuerte capacidad reveladora es, en este punto, la ausencia de gastos debidamente acreditados, generados por la actividad agrícola declarada, para las personas físicas referidas que se ha puesto de manifiesto con ocasión del desarrollo de actuaciones de comprobación desarrolladas frente a las mismas; tal ausencia es la que, en síntesis, determina la conclusión de inexistencia de una infraestructura económica en sede de las mismas suficiente para generar unos ingresos declarados por los socios de la mercantil por un importe conjunto de 759.237,35 euros durante los periodos comprobados 2015 a 2017.

Se indica, por la interesada, que no constan en el expediente las facturas aceditivas de tales ingresos; no obstante, el dato revelado por la Inspección proviene de los ingresos declarados por los socios en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, exponiendo la Inspección que en los expedientes de comprobación de los hermanos **xy** constan aportados los libros de ingresos de la actividad agrícola y las facturas emitidas al comprador, siempre la entidad **QR C.V.** Asimismo, se recoge en la página 11 del acuerdo los datos extraídos las correspondientes retenciones practicadas por el comprador de los productos, la indicada **QR C.V.**, declaradas en el modelo 190. resumen anual de retenciones. En este sentido, queda claro la actividad comprobadora desplegada por la Inspección y, en estas circunstancias, no queda desvirtuada la presunción de certeza atribuida al contenido del acta.

Por otro lado, compartimos con el TEAR de instancia en que no cabe exigir a la Inspección una prueba diabólica de un hecho negativo la ausencia de los gastos indispensables y necesarios para el desarrollo de unas explotaciones agrícolas con una considerable cifra de ingresos, cifra que lleva a la conclusión lógica de los gastos asociados a la misma deben ser realmente significativos.

La entidad alega la existencia de una serie de gastos que se ponen de manifiesto en las cuentas bancarias de D. **Axy** como deriva del documento integrante del expediente denominado "**Axy** alegaciones bis", documento que fue aportado por la propia recurrente adjuntado a su escrito de alegaciones al acta y que contiene las alegaciones formuladas por D. **Axy** en el curso del propio procedimiento inspector desarrollado frente al mismo.

En este punto, este TEAC coincide, nuevamente, con la Inspección y con el TEAR de instancia en que meros apuntes bancarios no son suficientes para acreditar la vinculación a la actividad de unos pagos respecto de los que se desconoce sus detalles concretos.

La entidad manifiesta que tales gastos de explotación eran asumidos por el comprador del producto, pero no aporta ningún elemento probatorio consistente que permita ni tan siquiera respaldar tal afirmación formulada.

Por lo que se refiere a la titularidad de determinadas fincas rústicas o la existencia de determinados contratos de arrendamiento sobre las mismas, simplemente señalar que se trata de elementos patrimoniales aislados que, por sí solos, resultan insuficientes para desvirtuar la conclusión sobre inexistencia de una infraestructura económica que permita desarrollar la actividad declarada.

Los restantes indicios recabados por la Inspección fueron los siguientes:

- La coincidencia de las actividades económicas declaradas los socios personas físicas con las desarrolladas con la entidad **XZ SL**, entidad que sí dispone de medios humanos y materiales para realizar una actividad agraria.
- La coincidencia de clientes, los socios venden sus naranjas a **QR C.V** que, a su vez, es el principal cliente de **XZ SL**..
- La participación de D. **Axy** D^a. **Bxy**, de manera casi absoluta, en el capital social de **XZ SL** de la que son administradores solidarios y, en consecuencia, con capacidad suficiente para la toma de decisiones en sede de la mercantil. Es decir, existiría una clara y evidente unidad en la toma de decisiones.
- La tributación de las personas físicas, en sede de su IRPF, bajo el régimen de estimación objetiva que posibilita, como es conocido, sistemas de elusión fiscal mediante el traslado de beneficios de la mercantil a sus socios.

El acuerdo de liquidación, además, motiva la existencia de la simulación, en este supuesto, de la siguiente forma:

*"(...) ha resultado acreditado en el curso de las actuaciones seguidas respecto del obligado, que las naranjas se cultivan y se venden a la **QR** por **XZ SL**, y el importe que se cobra por las mismas se ingresa en las cuentas de los socios y de la Sra. **Tbn** con base a la factura que estos presentan, sobre la base de los indicios probatorios:*

*1.- La absoluta falta de coherencia y racionalidad económica que representa disponer de una organización y una estructura empresarial con sede en la mercantil de la que son dueños al 50% los hermanos **xy** gestionar personalmente, explotaciones agrícolas paralelas, asumiendo el riesgo de gestión y la pérdida de tiempo que lleva aparajado el hacerlo personalmente, siendo que la diversificación de la*

Síguenos en...



actividad agrícola ha permitido el disfrute de una ventaja fiscal evidente, que no puede tener cobertura bajo el ejercicio de una economía de opción tributaria, dado que ésta solo puede concurrir en aquellos casos en los que el ordenamiento jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas.

Sin embargo, en el caso planteado, la conducta seguida por los obligados tributarios para procurar el ahorro fiscal que, sin duda, han alcanzado, no puede ser encasillada en el ejercicio de una opción económica porque no han escogido una entre varias alternativas ofrecidas por la ley tributaria (régimen de módulos, o especial de la agricultura en IVA) para someterse voluntariamente a la seleccionada, sino que han tenido previamente que hacerse merecedores de las opciones escogidas diversificando artificiosamente la producción agraria para que cada unidad, individualmente considerada, les permitiera acogerse al régimen fiscal que les resultaba más ventajoso dado que el conjunto productivo en su unidad no se lo permitía. Dicho en otros términos, de no haber diferenciado de forma simulada la explotación agrícola en unidades productivas distintas, nunca hubieran podido verse integradas en el régimen de módulos en el IRPF para la determinación de bases, o en el régimen especial del IVA.

2.- En relación con los contratos de arrendamiento de parcelas y campos aportados a la inspección, todos los que han sido registrados en algún organismo público con fecha posterior al inicio de las presentes actuaciones, solo se consideran desde la fecha de aportación a la inspección y nada justifican de las relaciones que en los mismos figuran.

(...)

Otros, que sí están registrados antes, son en varios casos con la propia sociedad **XZ SL**, y carecen de racionalidad económica en los términos indicados, renta pactada de carácter testimonial, y carecen de otra finalidad distinta a la de generar una apariencia de actividad para poder vender de forma directa cítricos a la **QR**, y que ésta les expida las facturas correspondientes.

Asimismo debe señalarse que de acuerdo con el artículo 5 del Real Decreto 1776/1981, de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación, podrán asociarse para promover la constitución de una SAT:

- a) Las personas que ostenten la condición de titular de explotación agraria o trabajador agrícola.
- b) Las personas jurídicas en las que no concurriendo las condiciones expresadas en el número anterior, persigan fines agrarios.

3.- La circunstancia de ser propietarios de tierras fincas rústicas según las escrituras aportadas nada justifica en el sentido alegado por el interesado, resultando insuficiente a todas luces para acreditar el ejercicio de la actividad económica agrícola por las personas físicas referidas, al no cumplirse lo dispuesto en el art. 27.1. LIRPF que recoge el concepto de rendimiento de actividad económica en los siguientes términos:

"1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas 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.**

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas."

En el presente caso, no existe ordenación de medios alguna, y si se mantienen contratos de alquiler con XZ SL o entre socios, o incluso en algún caso puntual con terceros, son con el objeto puramente fiscal de crear una apariencia de estructura, habiendo sido probado por la Inspección actuante la ausencia absoluta de la estructura productiva necesaria, medios materiales y/o humanos, que permitiera a los obligados tributarios facturar las cantidades recogidas en las facturas emitidas a la QR.

Esta Dependencia Regional considera que la **realidad económica contradice** de forma absoluta la apariencia documental creada por la obligada tributario, la existencia de diversas actividades diferenciadas y autónomas, **constatándose** en virtud de los hechos puestos de manifiesto en el expediente y de los indicios probatorios recabados por la Inspección, la existencia de **una única actividad económica** llevada a cabo exclusivamente por la entidad **XZ SL**.

De las actuaciones inspectoras desarrolladas se deduce que no existe, como tal, la pretendida actividad empresarial en estimación objetiva de **Tbn, Bxy** y **Axy**, sino que los obligados implicados dividen ficticiamente la actividad; de esta forma aprovechan fraudulentamente las ventajas fiscales de la estimación objetiva, en la que ingresan las cuotas mínimas en IRPF mientras que residen los gastos de producción en **XZ SL**, sin que la actividad se corresponda a hechos reales y, por tanto, que estamos ante un negocio de simulación relativa, por cuanto que la actividad del epígrafe del IAE B01 Actividad agrícola en módulos no existe en sí misma, siendo la única unidad económica existente la sociedad mercantil **XZ SL** para la que trabajan el obligado tributario y su hermana **Bxy**. En el caso planteado, el organizador, la organización, el producto y el mercado son los mismos, tanto para las personas físicas referidas como para **XZ SL** y, en consecuencia, debe concluirse que sólo existe una única empresa: **XZ SL**.

Síguenos en...

A lo cual cabría añadir que el principio de libertad de empresa resulta totalmente ajeno a las cuestiones que se plantean en el presente expediente que recordemos se ciñen a la correcta tributación del obligado tributario. Dando por sentada la vigencia de dicho principio, del mismo no se deduce la posibilidad de incumplir las normas tributarias a que se sujeta todo contribuyente. Como señala el principio constitucional recogido en el art. 31.1: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

En el presente caso, se simula la división de una única actividad empresarial para que parte de la misma tenga cabida en la tributación por módulos a los efectos de aligerar las cantidades a ingresar en concepto de impuestos directos aprovechando asimismo que la facturación emitida por la persona física no influye en su tributación mientras no sobrepase los límites del régimen objetivo. No se puede entender que nos encontremos en un caso de economía de opción, ya que debe existir concordancia entre lo formalizado y la realidad, y en este caso lo formalizado simplemente no existe, está simulado ya que no existen dos realidades económicas diferentes. No cabe duda de que es XZ SL la que aglutina la actividad económica real, por diversas razones como la existencia de una estructura productiva adecuada, medios humanos, inmovilizado, etc., debiendo en consecuencia desestimarse las alegaciones presentadas por el obligado tributario, que vienen constituidas por un conjunto de manifestaciones genéricas carentes de virtualidad probatoria y que se limitan a enjuiciar como insuficientes los argumentos y el conjunto de indicios probatorios esgrimidos por la Inspección y que llevan a concluir la existencia de simulación en el ejercicio de la actividad agrícola por los hermanos xy la cónyuge de uno de ellos (...)"

OCTAVO.- A partir de lo expuesto, este TEAC considera que debe confirmar la conclusión del TEAR expuesta en la resolución impugnada: tras una valoración global, conjunta y concurrente de los diferentes elementos probatorios, la conclusión que obtiene este Tribunal es que D. Axy, D^a Bxy D^a Tbn no desarrollaban una actividad económica independiente de la realizada por la recurrente, habiéndose simulado su existencia con la única finalidad de eludir la verdadera carga impositiva.

Además, correspondiendo la carga de la prueba de la realidad de las operaciones a la entidad, y frente a todos los argumentos expuestos por la Inspección, la recurrente sigue sin aportar prueba alguna que acredite la realidad de que las personas físicas indicadas ejercieran real y efectivamente, por su cuenta y de forma autónoma, la actividad agrícola cuestionada.

Tampoco puede estimar este TEAC, como alega la entidad recurrente, que el TEAR haya realizado una valoración improcedente de la prueba obrante en el expediente. De hecho consta que, tanto la Inspección, en el curso de las actuaciones inspectoras, como el TEAR de instancia, sí han valorado con detalle y conjuntamente el elenco probatorio obrante en el expediente, habiendo contestado en reiteradas ocasiones a las cuestiones alegadas por la entidad recurrente, que insiste en reiterar en las distintas instancias, sin aportar prueba alguna adicional que sostenga las afirmaciones expuestas y que a juicio de este TEAC, en ningún caso desvirtúan la conclusión alcanzada por la Inspección y confirmada por el TEAR.

En definitiva, debe desestimarse la alegación del contribuyente toda vez que no se ha acreditado el ejercicio, por los socios personas físicas en su propio nombre, de la actividad agrícola que se ha concluido que ejercía XZ SL, sin ser suficientes, para enervar estas conclusiones inspectoras, la documentación aportada por la entidad y que consiste, básicamente, en los contratos de alquiler de campos y en unos justificantes de cargos bancarios que, en modo alguno, acredita ni siquiera una subcontratación de trabajos agrícolas a XZ SL a la que alude en su escrito (no se aporta ningún tipo de contrato de prestación de servicios ni éstos se facturan al obligado); debe, por tanto, ser rechazada su pretensión de que sea la Inspección la que valore dichos servicios no facturados al obligado y cuya realidad no se acredita sin que proceda la realización del ajuste solicitado, al concluirse que es procedente la afirmación en que la Inspección sustenta la regularización que se practica: la verdadera actividad agrícola era desarrollada, de forma directa, por XZ SL, no habiéndose realizado por los hermanos xy, socios de la entidad, y el cónyuge de uno de ellos actividad agrícola independiente de la realizada por la entidad, afirmando, con ello, que esas personas físicas simulaban el ejercicio de una actividad agrícola con una finalidad exclusivamente fiscal.

En consecuencia, ha de confirmarse la procedencia de imputar los ingresos declarados por dichas personas físicas a la mercantil que ha desarrollado realmente la actividad económica controvertida.

NOVENO.- Al efecto, la interesada insiste ante este TEAC, como ya argumentó ante el TEAR de instancia, que los ingresos que la Inspección consigna en la página 12 del acuerdo se corresponde con las ventas de las personas físicas de 01/01 a 31/12 de cada año, cuando su ejercicio económico es de 01/09 a 31/08 de cada año, por lo que ingresos imputados están mal calculados.

Pues bien, tal y como se detalla en la resolución impugnada, en el acuerdo de liquidación impugnado se estableció que:

"Procede realizar en la sociedad XZ SL un ajuste al resultado contable por ventas no declaradas, en los importes indicados como ingreso en el Libro Registro aportado con ajuste de las subvenciones. Para el caso de que no coincida con el importe que le imputa la SAT se tomará este último.

Los importes constan en las declaraciones presentadas por el IRPF de los socios en los ejercicios indicados y la sociedad XZ SL tributa en periodo partido desde el 1 de septiembre de 2014 hasta el 31 de agosto de

los distintos años. Sin embargo, tal y como consta en los registros de ingresos de la actividad agrícola aportados, todas las facturas se emiten en los ocho primeros meses del año, entre enero y agosto, luego resulta coincidente en lo esencial. Entre los ingresos íntegros se incluyen las compensaciones por IVA que no han soportado y también las subvenciones recibidas por los distintos conceptos."

En definitiva, al tratarse de ingresos obtenidos por los socios en los ochos primeros meses del año, y declarados por ellos mismos en sus declaraciones de IRPF presentadas, no se aprecia el error alegado por la reclamante.

Procede, por tanto, confirmar la regularización practicada por la Inspección de los tributos y la resolución dictada por el TEAR en primera instancia, respecto de este primer ajuste cuestionado.

DÉCIMO.- La siguiente controversia que plantea la recurrente frente a la liquidación impugnada deriva de la regularización de una determinada anotación contable.

Al efecto, de los hechos expuestos en el expediente resulta que, con fecha 31/08/2017, se canceló el saldo de la cuenta contable "Cuenta corriente **Axy y Bxy**" por importe de ... euros contra la cuenta 171 "Préstamo **Gxl**".

La Inspección considera que dicha cancelación de un pasivo supone un resultado positivo para la sociedad, al suponer la renuncia a cobrar una deuda; se considera, en síntesis, una liberalidad en favor del socio que se califica como utilidad obtenida por éste.

La recurrente insiste ante este TEAC, como ya lo hizo ante el TEAR de instancia, que la explicación de ese asiento contable de 2017 es la siguiente: el padre (D. **Gxl**) interesó que con el cobro de parte de su crédito frente a la sociedad se saldase parte de la deuda de sus hijos (D. y D^a **Bxy**) frente a la misma. Se trataría, por tanto, de la aplicación de un pago realizado al acreedor, el padre, a un tercero (los hijos del acreedor) que, de esta manera, cancelan su deuda de titularidad común.

Señala, a continuación, que, en contra de lo que sustenta el TEAR, no se trata de una cancelación de una deuda, sino que lo que ocurre es que se compensa un pasivo contra otro activo: el pasivo que tenía **XZ** por una deuda contra D. **GXL** que se canceló, a su vez, con una parte del activo que tenía la empresa contra D. **Axy** D^a **Bxy**.

Además, destaca la entidad, respecto de la ausencia de documentación del citado asiento, que la contabilidad aportada tiene suficiente valor probatorio, para sustentar su pretensión.

Pues bien, este TEAC ya anticipa que comparte con el TEAR que las explicaciones de la interesada sobre los motivos que justifican la anotación contable controvertida carecen del adecuado respaldo probatorio.

En este sentido, según los hechos que constan probados, la entidad canceló una deuda frente a un acreedor (D. **Gxl**), esto es, un pasivo de su balance, figurando como contrapartida (contable) un activo, esto es la cancelación de un crédito que la misma tenía frente a sus socios (D. **Axy** y D^a**Bxy**). Al respecto, insiste la entidad en que se habría producido una compensación entre el citado pasivo y activo.

La compensación tiene lugar, en virtud de lo estipulado en el artículo 1195 del Código Civil, cuando "*dos personas, por derecho propio, sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra.*" Es decir, la compensación está ceñida a que las partes sean recíprocamente acreedoras y deudoras.

En el caso que aquí nos ocupa, tal y como señala el TEAR en la resolución impugnada, las anotaciones contables no se justifican con ningún documento que respalde lo manifestado por la entidad. Es decir, que no se ha justificado debidamente el traspaso de la posición acreedora que, respecto de **XZ**, tenía D. **Gxl** (el padre de los socios de la mercantil) a los propios socios de esta (D. **Axy** D^a **Bxy**), y la posterior cancelación de deuda y crédito con los socios por compensación de saldos (en la que existiría la reciprocidad entre las partes exigida por la figura de la compensación)

Al efecto, en la Parte Primera "Marco conceptual de la contabilidad, del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se establece:

En estas circunstancias de falta de justificación documental suficiente de la aplicación de una deuda

"4º. *Elementos de las cuentas anuales*

...

4. *Ingresos : incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios.*

...

5º. *Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales.*

3. *El reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto."*

En definitiva, en virtud de las circunstancias concurrentes, la cancelación de la deuda de la entidad frente a D. **Gxl** debe dar lugar a un resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias, esto es, a un ingreso, por

Síguenos en...



cuanto implica un aumento de sus fondos propios en tanto que el acreedor no era socio de la mercantil. Por el contrario, en cuanto al valor del crédito (frente a sus socios, los hermanos **xy**) que, en el mismo asiento, se da de baja contable en la sociedad, supone una condonación que tiene su causa en la condición de socios de la mercantil de los deudores por lo que representa una retribución de fondos propios que se considera fiscalmente no deducible (artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Finalmente, en cuanto al valor probatorio de la contabilidad aportada por la entidad, cabe traer a colación lo expuesto por este TEAC en resolución de 11 de septiembre de 2014, en la que, a partir de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, exponíamos lo siguiente:

"QUINTO.- Continúa el interesado defendiendo que la "traditio" se produjo en la fecha que indica el contrato privado sobre la base de que la operación está contabilizada y facturada en dicha fecha.

Ahora bien, el artículo 327 de la Ley de Enjuiciamiento Civil titulado "Libros de los comerciantes" dispone que:

"Cuando hayan de utilizarse como medio de prueba los libros de los comerciantes se estará a lo dispuesto en las leyes mercantiles..."

Y el artículo 31 del Código de Comercio establece que:

"El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los tribunales conforme a las reglas generales del Derecho".

Y acerca del valor probatorio de la contabilidad y demás documentación contable tiene dicho el Tribunal Supremo en el fundamento segundo de su Sentencia de 30-04-1986 que:

"...al prevenir el Código de Comercio expresamente que «el valor probatorio de los libros de los comerciantes y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho», claramente está poniendo de manifiesto que no existe un precepto sancionador de sometimiento pleno probatorio afirmativo del resultado del contenido de los libros de comercio en contra de tercero";asimismo, en el fundamento séptimo de su Sentencia de 07-10-986 dispone que:

"...la contabilidad de la actora no puede tomarse como básica, fuera del conjunto de la prueba, ya que éste no es el alcance del artículo 1228 del Código Civil referente a los asientos, registros y papeles privados, ni el del artículo 47 del Código de Comercio que no concede a los libros de comercio un valor probatorio especial -sentencias del Tribunal Supremo de 12/02/1982 y 07/01/1983";

y acerca del principio de valoración conjunta de la prueba tiene dicho el Tribunal Supremo en su Sentencia de la Sala de lo Civil del 16-02-2002 (recurso nº 2714/1996), que:

"...cuando se habla de valoración libre de la prueba no se pretende dar cobertura a la arbitrariedad del juzgador de instancia en la apreciación fáctica, sino que se refiere a la necesidad de aplicar una serie de reglas que aseguren la racionalidad de su decisión en torno a los hechos, la apreciación de reglas lógicas, que son las que en nuestro Derecho se conocen con el nombre de reglas de la sana crítica o reglas del conocimiento humano".

En definitiva, que la contabilidad y documentación contable no hace prueba plena de la veracidad y exactitud de lo en ellas documentado sino que habrá que atenderse al conjunto de pruebas concurrentes a los efectos de llegar a una conclusión racional y motivada acerca de lo acaecido."

Por todo lo expuesto, este TEAC considera que no pueden estimarse las alegaciones de la recurrente en este punto, debiendo confirmar las conclusiones del TEAR de instancia al respecto y la regularización por tal motivo recogida en el acuerdo de liquidación.

UNDÉCIMO.- La siguiente controversia que surge en el expediente se refiere a la deducibilidad de determinados gastos en que incurre la entidad recurrente y que la Inspección niega.

Para comenzar, cabe tener presente que, como este TEAC ha expresado en diversas resoluciones, para que los gastos sean deducibles en el IS se deben cumplir una serie de requisitos:

1. Contabilización del gasto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de reservas (artículo 11.3 de la LIS).

Artículo 11.3 de la LIS: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente."

2. Justificación mediante factura completa o cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho. Además el gasto debe corresponderse con una operación efectivamente realizada.

Al respecto, la tesis que debe imponerse en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades es aquélla que permite la libertad de prueba a la hora de justificar el gasto. En el bien entendido de que la exigencia de factura tiene relevancia en lo que se refiere a la carga de la prueba, esto es, que en el caso de que el sujeto pasivo no aporte una factura completa, será él quien deba acreditar la deducibilidad del gasto por los medios de prueba que estime convenientes debiendo por otra parte tenerse en cuenta que, aún aportándose dicha factura, la Inspección de los Tributos, en uso de sus facultades, puede verificar el resto de los requisitos exigidos en cuanto a la admisión o no de su deducibilidad.

Síguenos en...

En este sentido, señalaba el Tribunal Supremo, Sentencia de 11 marzo 2013, Recurso de Casación núm. 3858/2010, sobre la deducción de gastos:

"Así pues, la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de su realidad o efectividad, a cuyo fin se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos y debidamente contabilizadas, pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando aquellos documentos, por sí mismos, no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (casación 2739/02, FFJJ 4.º y 5.º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3.º), 10 de septiembre de 2009 (casaciones 3171/05 y 3238/05, FJ 3.º), 5 de noviembre de 2009 (casación 5349/03, FJ 8.º) y 17 de diciembre de 2009 (casación 4545/04, FJ 11.º)]."

3. Imputación según criterio de devengo (artículo 11.1 de la LIS), con las excepciones previstas en el segundo párrafo del artículo 11.3 de la LIS para el caso de gastos/ingresos imputados en un período impositivo posterior/anterior al de su devengo.

Artículo 11.1 de la LIS "Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

4. Correlación con los ingresos de la sociedad, en contraposición al concepto de liberalidad reflejado en el artículo 15.1.e). Dicho artículo establece que no tendrán la consideración de gastos deducibles "los donativos y las liberalidades", señalando a continuación "No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".

Los importes considerados por los contribuyentes como gasto, para que sean fiscalmente deducibles y no constituyan donativos o liberalidades, deben de estar correlacionados con los ingresos. Es decir, un gasto será deducible siempre que se encuentre correlacionado con los ingresos.

5. Principio de efectividad del gasto. Ello supone que un gasto, para ser deducible, debe ser efectivo y, por tanto, debe responder a una operación efectivamente realizada. La prueba y justificación de dicha realidad recae por expresa disposición del citado artículo 105 de la Ley General Tributaria sobre quien pretende el ejercicio de tal deducción, esto es, sobre el obligado tributario. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la deducción de los gastos está condicionada a la efectiva realidad de los mismos, si el sujeto pasivo no prueba esta circunstancia, no puede ejercitar tal derecho sin que la Administración Tributaria tenga que soportar la carga de la prueba.

6. Necesidad del gasto. A este respecto resulta necesario aclarar que la norma fiscal no recoge de una manera directa este requisito de deducibilidad del gasto pero sí que se infiere del principio de correlación de ingresos y gastos tal y como recoge la Consulta de la DGT de 11/05/2004 (cuyo criterio comparte este TEAC), cuando dispone que:

"...aquellos gastos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente, no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica."

Además, resulta oportuno hacer un breve repaso de la jurisprudencia y doctrina existentes sobre la carga de la prueba en el ámbito de la deducibilidad de los gastos en el IS.

La normativa básica acerca de la carga de la prueba se encuentra en el ya referido artículo 105.1 de la LGT. Por su parte, el artículo 1214 del C. Civil establece: "Incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento, y la de su extinción al que la opone".

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, gastos deducibles etc.

Así, el TS en su sentencia de 26 de octubre de 2012 (RC 4724/2009) señala (FD Noveno):

"...la Inspección tras negar suficiencia a los elementos acreditativos aportados con el fundamento de que se trata de operaciones entre sociedades vinculadas, deniega la deducción sin desarrollar actividad alguna para justificar que los gastos controvertidos no son necesarios/convenientes."

El motivo tampoco puede prosperar, toda vez que el sujeto pasivo tiene la carga de acreditar no sólo la facturación y contabilización del gasto que pretenda deducirse, sino también su realidad, así como su vinculación a la obtención de ingresos, si la Administración cuestiona estos extremos."

En la citada sentencia se remitía al criterio fijado por esta Sala en la sentencia de 20 de Junio de 2012, cas. 3421/2010 (RJ 2012, 8266):

"Pues bien, ante todo, hay que descartar que la Inspección vulnerase los preceptos sobre la carga de la prueba.

Conviene recordar que **la recurrente, en el procedimiento inspector, mantuvo la postura de que una vez acreditada la contabilidad del gasto la única forma de eliminar la deducción de un gasto real y contabilizado era mediante la prueba en contrario por parte de la Inspección de la que resulte que tal gasto no existió, al gozar el mismo, como hecho declarado, de la presunción legal de veracidad.**

No podemos compartir este criterio, pues aunque la entrada en vigor del Impuesto sobre Sociedades aprobado por la ley 43/1995, de 27 de Diciembre, generó cambios sustanciales en lo que a la determinación de la base imponible se refiere, al introducir, como principio general, la determinación de la base imponible fiscal partiendo del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, lo que permite mantener, en principio, que todo gasto contabilizado que tenga una justificación contable por su vinculación con los ingresos del ejercicio es un gasto deducible, sin que sean necesarias más justificaciones, no podemos sin embargo, desconocer, que el art. 14 de la Ley en la relación de gastos no deducibles fiscalmente incluyó cuatro excepciones a la no deducibilidad de los donativos y liberalidades, concretamente los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores; los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; los gastos para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios y los gastos correlacionados con los ingresos, lo que comporta que la carga de la prueba, por aplicación del entonces vigente art. 114 de la Ley General Tributaria correspondiera, en todo caso, al contribuyente, quien tenía que acreditar que los citados gastos, calificados a priori como liberalidad, se encuadraban en alguno de los cuatro supuestos y, que por lo tanto, eran fiscalmente deducibles".

En sentencia de fecha 5 de mayo de 2014, rec. casación nº 1511/2013, el Alto Tribunal, señala:

"CUARTO

El punto de partida del razonamiento debe ser, pues, que la mencionada compañía no presentó pruebas que acreditaran la efectividad, la realidad y la necesidad de los gastos fiscalmente deducidos para la obtención de los ingresos declarados. Se ha de recordar en este punto que, ya bajo la vigencia de la Ley 61/1978 (RCL 1978, 2837) (artículo 13 y 14), para que un gasto tuviera el carácter de deducible fiscalmente debía ser necesario para la obtención de los ingresos, además de real o efectivo. No bastando a tal efecto con estar contabilizado, porque el artículo 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (RCL 1982, 2783 y 2941) (BOE de 21 de octubre), disponía que «toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente». Esta configuración no varió bajo la vigencia de la Ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) , que vinculó el concepto de gasto fiscalmente deducible a su carácter de necesario para la obtención de los ingresos, además de a sus imprescindibles reflejo contable y justificación documental, debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia, según hemos recordado, entre otras muchas, en la sentencias de 25 de noviembre de 2011(sic) (RJ 2012, 2448) (casación 594/09 , FJ 4º), 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11, FJ 2º) y en dos de 11 de marzo de 2013 (casaciones 3854/10 (RJ 2013, 3745) y 3858/10 (RJ 2013, 3109) , FFJJ 8º y 3º, respectivamente).

Pues bien, en virtud del artículo 114.1 de la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490) (también en la disciplina del artículo 105 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945)), **correspondía al sujeto pasivo la carga de probar la efectividad y la necesidad de los gastos cuya deducción fiscal pretendía, conforme a la doctrina consolidada de esta Sala, referida tanto a la Ley 61/1978, como a la Ley 43/1995, que la sustituyó [véanse, por todas, las sentencias de 19 de diciembre de 2003 (RJ 2003, 9310) (casación 7409/98 , FJ 6º), 9 de octubre de 2008 (RJ 2008, 7773) (casación 1113/05) , FJ 4º), 16 de octubre de 2008 (RJ 2009, 1553) (casación 9223/04 , FJ 5º), 15 de diciembre de 2008 (RJ 2009, 920) (casación 2397/05 , FJ 3º), 15 de mayo de 2009 (RJ 2009, 5451) (casación 1428/05 , FJ 4º), 27 de mayo de 2010 (RJ 2010, 5286) (casación 1090/05 , FJ 3º), 24 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 2448) (casación 594/09 , FJ 4º), 2 de febrero de 2012 (casaciones 388/09, FJ 3º, y 686/09, FJ 4º) y 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11 , FJ 2º), además de las dos citadas en último lugar en el párrafo anterior], sin que el principio de facilidad probatoria ni el de buena fe procesal puedan amparar una inversión del onus probandi [tres sentencias de 13 de febrero de 2012 (RJ 2012, 3946) (casaciones 4096/08 , 4910/08 (RJ 2012, 3360) y 4964/08 (RJ 2012, 4545) , FJ 4º en los dos primeros casos y FJ 5º en el último)].**

Así pues, la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de su realidad o efectividad, a cuyo fin **se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos y debidamente contabilizadas, pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando aquellos documentos, por sí mismos, no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos** [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (RJ 2007, 867) (casación 2739/02, FFJJ 4º y 5º), 15 de diciembre de 2008 (RJ 2009, 920) (casación 2397/05 , FJ 3º), 10 de septiembre de 2009 (RJ 2010, 797) (casaciones 3171/05 y 3238/05 , FJ 3º), 5 de noviembre de 2009 (RJ 2010, 1698) (casación 5349/03, FJ 8º) y 17 de diciembre de 2009 (RJ 2010, 2309) (casación 4545/04 , FJ 11º)].

Nada de lo anterior ha hecho «H.....» y en este escenario alcanzan todo su sentido los argumentos de la Sala de instancia sobre la insuficiencia de la invocación pro forma del artículo 1740 del Código civil y acerca de la ausencia de justificación de la causa jurídica en la asunción de pagos por terceros. Ciertamente el

Síguenos en...



animus donandi no se presume, pero en la disciplina del impuesto sobre sociedades, cuestionada por la Inspección de los Tributos, de forma razonada y razonable, la consideración de un gasto contabilizado como fiscalmente deducible, esto es, su condición de real, efectivo y necesario para la obtención de los ingresos que integran la base imponible, pesa sobre el sujeto pasivo la carga de acreditar suficientemente tales circunstancias, lo que, insistimos, no ha hecho la compañía recurrente. No podemos negar que su discurso resulta razonable, porque es lógico pensar que si una compañía transfiere, cualquiera que sea la forma, fondos a una filial lo hace en interés propio, para defender su inversión, pero de esa tesis no deriva indefectiblemente que la transferencia de fondos constituyera un crédito, un fondo reembolsable, como pretende, sin más sustento que la mera argumentación, ni sobretodo convierte en arbitrarios e irrazonables el discurso y las conclusiones de la sentencia recurrida.

Mala defensa frente a la falta de prueba achacable a uno mismo constituye tachar de contrario a las más elementales reglas del criterio humano el argumento jurisdiccional que, partiendo de aquella ausencia, niega la realidad descrita por quien no ha probado".

Y en la reciente sentencia de 29 de enero de 2020 (recurso de casación 4258/2018), señala que:

"Sobre la doctrina de la carga de la prueba.

Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba.

Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó. Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de ius cogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impositivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo"

Por su parte, este TEAC también se ha pronunciado sobre este precepto y, por remisión a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2010 (RJ 2010\5991), señala en su Resolución de 24 de abril de 2013 (RG 2251/11) lo siguiente en su Fundamento de derecho Sexto:

"Son reiterados los pronunciamientos judiciales que, en función de lo establecido en los artículos de la LGT y LIS, 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, requisitos de deducibilidad de gastos etc. En el presente caso nos encontramos con que es el sujeto pasivo el que pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, como es el de deducirse fiscalmente unos determinados importes como gasto por lo que, con arreglo a la normativa citada y a la interpretación que de la misma han realizado los tribunales, es a dicho sujeto pasivo al que le incumbe la carga de probar que dichos pretendidos importes cumplen los requisitos normativamente establecidos como para que puedan ser considerados como gastos fiscalmente deducibles.

Constituye un consolidado criterio jurisprudencial, expuesto entre otras, en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 1 de julio de 2010 (RJ 2010\5991), que el art. 105 de la LGT, anteriormente transcrito, obliga de igual modo al contribuyente y a la Administración, de manera que a la Inspección de Tributos le corresponde probar "los hechos en que descansa la liquidación impugnada", "sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos", "convirtiendo aquella en una probatio diabólica referida a hechos negativos" (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2000 (recurso de casación núm. 3537/1995, FD Tercero); pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración (Sentencias

de 15 de febrero de 2003 -recurso de casación núm. 1302/1998, FD Séptimo-; de 5 de julio de 2007 -recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 251/2002, FD Cuarto-; de 26 de octubre de 2007 ¿recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 88/2003, FD Quinto-; y de 12 de noviembre de 2008 -recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 370/2004, FD Cuarto.1).

Señala el Tribunal Supremo en la primera de las sentencias citadas que con el aludido precepto "la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general". Y continúa el Alto Tribunal: "En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 (hoy 105) LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas. Tratándose -hemos dicho- «de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos."

Se añade en la repetida sentencia que "la jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general", cuya aplicación "supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc.» [Sentencia de 23 de enero de 2008 (RJ 2008, 1119) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 16 de octubre de 2008 (RJ 2009, 1553) (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Quinto]. Así, hemos señalado que, en virtud del citado art. 114 L.G.T., correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (RJ 2003, 9310) (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto; de 9 de octubre de 2008 (RJ 2008, 7773) (rec. cas. núm. 1113/2005), FD Cuarto.1; de 16 de octubre de 2008, cit., FD Quinto; de 15 de diciembre de 2008 (RJ 2009, 920) (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero.3; y de 15 de mayo de 2009 (RJ 2009, 5451) (rec. cas. núm. 1428/2005), FD Cuarto.1].".

Concluye el Tribunal Supremo que "habiéndose fundado la liquidación tributaria en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, y tratándose de gastos cuya deducción pretende la sociedad recurrente, pues, es evidente que correspondía ella la carga de probar la procedencia de los mismos...."

Por tanto, existe un consolidado criterio jurisprudencial de que es el obligado tributario el que debe probar la existencia y realidad de los gastos y aportar los oportunos soportes documentales.

Además, respecto del valor probatorio de las facturas y la contabilidad, que son las principales pruebas aportadas en el caso que nos ocupa, este TEAC en resolución de 5 de marzo de 2015 (RG 3795/12), se expresa del siguiente modo, en su Fundamento de derecho Cuarto, al analizar el valor probatorio de la factura:

"CUARTO: Pues bien, la entidad sigue insistiendo en sus alegaciones ante este Tribunal sobre la deducibilidad de los anteriores gastos ya que se aportó la factura correspondiente.

Conviene destacar que el motivo por el que la inspección no aceptó la deducción de los gastos contabilizados cuyo soporte documental está constituido por las facturas emitidas por los proveedores mencionados es por no haberse acreditado la realidad de las operaciones que formalizan lo cual les priva del carácter de deducibles con arreglo a derecho. Además, en el caso de R..... debe advertirse que aunque se trata de operaciones entre entidades vinculadas la inspección se ha limitado a no admitir el pago efectuado por la supuesta renuncia al contrato de arrendamiento puesto que en los contratos de arrendamiento aportados ni se hace referencia a este pago ni a las renunciaciones a los contratos de alquiler.

Este Tribunal Central se ha pronunciado en relación a las facturas como medio de prueba, entre otras, en las resoluciones de 13 de mayo de 2009 (RG 4034/08), 30 de septiembre de 2010 (RG 5603/09) y 3 de febrero de 2010, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio 358/2009, en la que se establecía como criterio que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su efectividad. Más recientemente, en la resolución de 24 de julio de 2012 (RG 5012/10), decíamos:

"No podemos compartir con la recurrente que aportadas las facturas se produce automáticamente la inversión de la carga de la prueba correspondiendo a la administración demostrar la falsedad de las facturas. Antes bien entendemos que corresponde al obligado tributario probar la realidad de las operaciones recogidas en las facturas sin que la factura por sí sola sea suficiente para justificar la deducibilidad de un gasto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo en diversas sentencias. Entre ella la sentencia de 1 de julio de 2010 dictada en el recurso de casación 2973/2005 o la sentencia de 15 de diciembre de 2008 dictada en el recurso de casación 2397/2005. Así dispone la sentencia de 1 de julio de 2010:

"Las anteriores consideraciones conducen derechamente a rechazar también que se haya infringido el art. 114 de la L.G.T. Esta Sala ha señalado que el citado es un «precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración», de manera que es a la Inspección de Tributos a la que corresponde probar «los hechos en que descansa la liquidación impugnada», «sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos», «convirtiendo aquella en una probatio diabólica referida a hechos negativos» [Sentencia de 18 de febrero de 2000 (rec. cas. núm. 3537/1995), FD Tercero]; pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración [Sentencias de 15 de febrero de 2003 (rec. cas. núm. 1302/1998), FD Séptimo; de 5 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 251/2002), FD Cuarto; de 26 de octubre de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 88/2003), FD Quinto; y de 12 de noviembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 370/2004), FD Cuarto.1]. En este sentido, hemos señalado que «[e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.- En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas». Tratándose -hemos dicho- «de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos.- La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT y entendiendo que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le benefician como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc.» [Sentencia de 23 de enero de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 16 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Quinto]. Así, hemos señalado que, en virtud del citado art. 114 L.G.T. , correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto; de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 1113/2005), FD Cuarto.1; de 16 de octubre de 2008, cit., FD Quinto; de 15 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero.3; y de 15 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1428/2005), FD Cuarto.1].

Habiéndose fundado la liquidación tributaria en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, y tratándose de gastos cuya deducción pretende la sociedad recurrente, pues, es evidente que correspondía ella la carga de probar la procedencia de los mismos. No habiéndolo hecho, según apreciación de la Inspección de tributos, que confirma la Sentencia de instancia -en una valoración de la prueba que, repetimos, no puede considerarse irrazonable o arbitraria-, debe rechazarse de plano la lesión del art. 114 de la L.G.T."

Por su parte la sentencia de 15 de diciembre de 2008 dictada en el recurso de casación 2397/2005 establece:

"En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, (...) debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se ha producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. Así, el art. 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades dispone que "toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente...". En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto se ha realizado efectivamente, aportando justificación de la realidad del mismo y, en definitiva, de la realidad de los servicios prestados. (...)"

En conclusión, corresponde al obligado tributario acreditar las exenciones, bonificaciones, deducciones, gastos y demás hechos que le favorecen. De acuerdo con lo anterior, le corresponde a la recurrente la prueba de la deducibilidad de aquellos gastos que contabilizó. Sin que la aportación de la contabilidad y la documentación contable, como son las facturas, hagan prueba plena de la veracidad y exactitud de tales gastos, debiendo el sujeto pasivo probar que el gasto se ha realizado efectivamente, y que el mismo se encuentra correlacionado con los ingresos obtenidos por el desarrollo de la actividad correspondiente.

Es el sujeto pasivo quien pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, por lo que, con arreglo a la normativa citada y a la interpretación que de la misma han realizado los Tribunales, es a dicho sujeto pasivo al que le incumbe, en concreto, la carga de probar que unos pretendidos importes que corresponden a partidas de gastos en las que ha incurrido cumplen los requisitos normativamente establecidos como para que puedan gozar de la consideración de ser importes deducibles como gastos.

Síguenos en...



Adicionalmente, el obligado tributario se sitúa en una coyuntura de facilidad probatoria y de proximidad al objeto de la prueba.

En definitiva, es claro que la carga de la prueba se sitúa, indiscutiblemente, en este punto, en sede de la entidad comprobada.

Por último, mencionar que en la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" de 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*", lo que, en este caso, no sucede. Por tanto, no ofrece duda alguna de que corresponde al interesado la acreditación y prueba de sus alegaciones.

DUODÉCIMO.- Una vez expuesta la legislación aplicable al caso, procede examinar las alegaciones de la entidad a la relación de gastos que la Administración entiende como fiscalmente no deducibles.

En concreto, la pretensión de la recurrente se centra en unos gastos relacionados con la amortización de unos árboles-plantones cuya deducción ha sido rechazada por la Inspección, habiéndolo confirmado el TEAR de instancia; se trata, por una parte, de partidas relacionadas con árboles comprados en viveros, por la falta de aportación de soporte documental que justificase tal adquisición y, por otra, de partidas relacionadas o correspondientes con árboles incorporados en las explotaciones agrícolas adquiridas, por exceso del coeficiente de amortización aplicado, un tipo del 10%, sobre el legalmente establecido. La Inspección indica, al respecto, que se han aportado escrituras de tierras adquiridas por la sociedad con árboles plantados en las que no se desglosa el valor del terreno y de los árboles plantados, sin que haya aportado elementos probatorios que respalden los valores que viene amortizando. Y concluye que "*no puede quedar a criterio del obligado determinar en cada operación de compra el valor de los árboles de las fincas que adquiere, y en menor medida otros elementos, para después reducir el beneficio de la actividad por vía de la amortización.*"

En concreto, señala en el acuerdo de liquidación, lo siguiente:

"Se realizan en consecuencia dos ajustes, el primero por no aportar soporte documental (también hay justificantes en que el importe que en el mismo consta para los árboles es inferior al que figura en el cuadro de referencia facilitado). El segundo por el diferencial en la amortización que resulta de aplicar un tipo del 10% cuando el máximo es el 8%. El ajuste por contabilización no procede, ya que, en realidad no están contabilizado como elemento del inmovilizado independiente y sí solo la amortización acumulada al inicio y al final del ejercicio.

A juicio de la inspección, cada finca o parcela debería estar identificada en el diario con detalle y una referencia común para terreno, árboles, construcciones, instalaciones de riego, y demás elementos individualizables.

La amortización acumulada debería estar detallada por explotaciones agrícolas, para cada uno de los elementos susceptibles de ser amortizados, con los oportunos justificantes de adquisición."

En el curso de las actuaciones de comprobación, la Inspección analizó la documentación aportada por la entidad y que consta en el expediente, destacando los siguientes extremos:

"De acuerdo con la doctrina de la DGT referida en el acta incoada, siempre que la entidad pueda identificar y separar conceptualmente los distintos componentes de la finca rústica (terreno y árboles de producción) por medio de los justificantes adecuados, resultaría posible aplicar para cada uno de ellos, de forma independiente, los coeficientes de amortización específicos de las tablas, teniendo en cuenta a estos efectos que el terreno no es amortizable ni contable ni fiscalmente y el coeficiente lineal máximo de amortización de árboles de cítricos es el 4% (8% - usados). Por tanto, aun cuando en una finca rústica se integren componentes que formen parte del conjunto, nada impide la amortización de los árboles, siempre que contablemente estén suficientemente diferenciados y sea posible justificar el precio de adquisición o coste de producción de aquellos. De conformidad con los artículos 105 y 106 LGT será el interesado quien habrá de aportar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a Derecho, sirvan para justificar dicha separación, los cuales serán valorados por la Administración tributaria competente en materia de comprobación.

En relación con las compras de árboles en viveros hay que destacar que un árbol de cítricos no es productivo hasta pasados tres años desde su plantación, luego no es susceptible de amortización ningún árbol adquirido en los ejercicios objeto de comprobación inspectora. Para el resto, por una parte, los que figuran en el balance de apertura del primer ejercicio objeto de comprobación y por otra los adquiridos formando parte de explotaciones agrícolas y en producción en los ejercicios objeto de comprobación, son amortizables al coeficiente del 4 % o del 8% si se trata de árboles jóvenes o ya maduros.

(...)

Al cierre del ejercicio 2016/17 (31/08/2017), los árboles pasan de 658.747,57 euros a 720.468,47 euros. Se incrementan en 61.720,9 euros y la amortización acumulada de 1.100.368,74 euros a 1.180.423,52 euros. La diferencia es de 80.054,8 euros al 4% implica una base de amortización de 2.001.370 euros. En consecuencia, existiría un exceso de amortización por la diferencia.

La dotación contable total de amortización de inmovilizado material del ejercicio es de 211.475,91 euros.

Síguenos en...



En diligencia nº2 de fecha 23/09/2020 se solicita por la Inspección la justificación del coste de adquisición de los árboles objeto de amortización en los periodos comprobados e informes técnicos que justifiquen la distribución de la inversión realizada entre terrenos, construcciones, riego, árboles, etc.

El obligado ha facilitado, a requerimiento de la inspección, el listado de inmovilizado, hoja excel de árboles y plantones con los datos relativos al coste de adquisición, amortización acumulada y la dotación de los tres ejercicios objeto de comprobación y por diferencia el valor neto contable,

(...)

El obligado ha facilitado hoja Excel con los cálculos relativos a la amortización, anteriormente expuestos. Sin embargo, no aporta soportes documentales de la adquisición de los mismos, en los que debe estar identificado el elemento objeto de amortización.

(...)

(...) tomando como referencia la amortización contable, se habrán de ajustar esas dotaciones una vez revisados los justificantes aportados relativos al coste de adquisición. Así, se aportan por el obligado facturas de adquisición de árboles, escrituras de adquisición de explotaciones de cítricos, en las que se desglosa el importe del precio de venta fijado entre los distintos elementos de la explotación agrícola, si bien únicamente relativas a los periodos objeto de comprobación. La inspección ha admitido el desglose que se refleja en los documentos aportados.

Revisada por la Inspección la documentación aportada, se detallan por el actuario observaciones referentes a los apuntes no justificados con soporte documental (facturas o escrituras), con el detalle expuesto en el acta incoada, y de acuerdo con la tabla reflejada en el Antecedente Tercero, realizándose dos ajustes: el primero por no aportar soporte documental, y el segundo por el diferencial en la amortización que resulta de aplicar un tipo del 10% cuando el máximo es el 8%. Dichos ajustes suponen una amortización no deducible de 95.366,19 euros, 56.636,44 euros y 42.798,30 euros, respectivamente, en los periodos 2014/15, 2015/16 y 2016/17, debiendo ser desestimadas las alegaciones presentadas.

En relación con el primer ajuste, su desglose es el que figura en la siguiente tabla:

(...)

Se detallan a continuación las siguientes observaciones referentes a los apuntes No Justificados con soporte documental por parte del Obligado Tributario (facturas o escrituras):

-...: coincide la fecha de éste apunte con la de la escritura con nº protocolo ... de fecha .../2005, donde únicamente consta importe global por valor de ... euros (sin determinar árboles), solicitada al Registro Mercantil; también presenta la escritura el O.T. en A.R. ...-2021 como "PARTICION COMUN" (la que presenta el O.T. es copia simple y falta la hoja 28 donde posiblemente conste el importe global, igual que en la escritura que pedimos al R.M.

-...: coincide la fecha de éste apunte con la de la escritura con nº protocolo ... de fecha .../2005, donde únicamente consta importe global por valor de ... euros (sin determinar árboles), solicitada al Registro Mercantil; también presenta la escritura el O.T. en A.R. ...-2021 como "PARTICION COMUN" (la que presenta el O.T. es copia simple y falta la hoja 28 donde posiblemente conste el importe global, igual que en la escritura que pedimos al R.M.

-...: coincide la fecha de éste apunte con la de la escritura con nº protocolo ... de fecha .../2005, donde únicamente consta importe global por valor de ... euros (sin determinar árboles), solicitada al Registro Mercantil; también presenta la escritura el O.T. en A.R. ...-2021 como "PARTICION COMUN" (la que presenta el O.T. es copia simple y falta la hoja 28 donde posiblemente conste el importe global, igual que en la escritura que pedimos al R.M.

-...: coincide la fecha de éste apunte con la de la escritura con nº protocolo ... de fecha .../2005, donde únicamente consta importe global por valor de ... euros (sin determinar árboles), solicitada al Registro Mercantil; también presenta la escritura el O.T. en A.R. ...-2021 como "PARTICION COMUN" (la que presenta el O.T. es copia simple y falta la hoja 28 donde posiblemente conste el importe global, igual que en la escritura que pedimos al R.M.

-...: escritura protocolo ... con importe en árboles por valor de ... euros, no los ... que consigna. Pone un importe de ... euros de amortiz. (coeficiente 6% sobre ... euros) en cada periodo. Le corresponde una amortiz de ... euros(6% s/ ... euros), siendo el exceso q no le corresponde ... euros.

-...: Presenta la misma escritura con número de protocolo ... de .../2010 para justificar los apuntes 476, 477 y 496, solo justificando el apunte 476, al coincidir con el importe del apunte (... en árboles).

-...: Presenta la misma escritura con número de protocolo ... de .../2010 para justificar los apuntes 476, 477 y 496, solo justificando el apunte 476, al coincidir con el importe del apunte (... en árboles).

-...: Escritura protocolo 7 de fecha .../2010 (no .../2010 como consigna el XZ), con importe total de árboles por ... euros y no los ... euros que consigna. Aplica el coef. amort. del 4% sobre ... euros, consignando ... euros. Si aplicamos el 4% a los ... (valor árboles de la escritura), resultan ... euros. El exceso de amortiz. no justificado son ... euros para cada periodo.

-...: factura de venta de fincas, pone a mano importe árboles: ... euros

Síguenos en...



-...: ..., aparece en la escritura un importe total de ... euros, no separa árboles (misma escritura que apunte 506).

-...: ..., aparece en la escritura un importe total de ... euros, no separa árboles (misma escritura que apunte 505).

-...: factura número Consigna el importe de ""Vallado parcela ... Pol. 11" por ... euros, en vez del importe de los "Plantones M7" cuyo valor en factura es de ... euros. (...). En el periodo del 01/09/16 al 31/08/2017, XZ consigna ... aplicando el coef.amort. al 4%, pero solo quedan justificados ... euros (...euros al 4%), siendo la diferencia, el importe de exceso de amortización que falta por justificar de ... euros "

-...: ... En la escritura no especifica la parte de árboles y de terreno, importe:

-...: ... y En la escritura no especifica la parte de árboles y de terreno, importe: ... euros.

-...: En la escritura no especifica la parte de árboles y de terreno, dos terrenos, no coinciden con la descripción del apunte (uno de ellos es mas parecido: parcela 64 polig. 15, importe ... euros).

El obligado tributario alega en relación con la amortización de árboles/plantones que no se han podido localizar aquéllas facturas recibidas y contabilizadas hace muchos años, solicitando que se tenga en cuenta esta circunstancia para aceptar la deducibilidad de los gastos correspondientes."

El TEAR, en la resolución impugnada, confirmó la conclusión alcanzada por la Inspección, recogiendo los siguientes argumentos:

"Pues bien, el cuadro de la página 99 del acuerdo de liquidación se obtiene de los datos elaborados por la propia interesada para justificar las amortizaciones practicadas, algunas aplicando coeficientes de amortización del 10 por ciento, no obstante, a continuación, la Inspección detalla los distintos apuntes que no considera justificados y sus motivos, principalmente se aprecia, por si solas, insuficientes las escrituras para justificar los valores de adquisición amortizados cuando en las mismas no se diferencia entre valores de adquisición del terreno, cuya amortización no resulta fiscalmente deducible, y valores de adquisición de los árboles plantados que fiscalmente se considera deducible. En este sentido, se incorpora en dicho cuadro de manera detallada e individualizada cada uno de los ajustes practicados por amortización fiscalmente no deducible por falta de justificación de los valores de adquisición de los árboles respecto de los que la sociedad calcula las amortizaciones deducidas. En este sentido, la Inspección señala que los valores de la cuenta de amortización acumulada de "árboles" supera en exceso los valores contables por los que figuran dichos árboles en contabilidad en todos los ejercicios comprobados,

En definitiva, a juicio de este Tribunal, la entidad no ha justificado la valores de adquisición de los árboles que la entidad viene amortizando y, en consecuencia, su derecho a la deducción de un gasto derivado de su amortización y, en consecuencia, no pueden estimarse las alegaciones de la reclamante en este punto."

En la presente instancia, ante este TEAC, la entidad vuelve a insistir en la deducibilidad de los gastos señalados, reiterándose en los mismos argumentos y alegaciones que ya formuló y expuso ante el TEAR, en la primera instancia de esta vía revisora, tratando de defender que las partidas de gasto correspondientes a la amortización de plantones y árboles cuya deducibilidad se negó por la Inspección debían considerarse, sin embargo, como deducibles.

Sin embargo, no dejan de ser meras afirmaciones que no constan respaldadas por elemento probatorio alguno, tal y como ya destacó el TEAR de instancia.

Dado que no consta la aportación de prueba o documento adicional, por parte de la entidad recurrente, que pudiera reforzar sus argumentos y desvirtuar, con ello, las conclusiones alcanzadas por el TEAR, cuando, como hemos detallado, le corresponde la carga de probar que tales gastos cumplen con los requisitos para su deducibilidad en el IS, y vistos y analizados los hechos y circunstancias concurrentes, no podemos más que compartir las conclusiones del TEAR, expuestas en la resolución aquí impugnada, debiendo desestimar la presente alegación, negando que los gastos cuestionados cumplan los requisitos para ser considerados, en el ejercicio 2016, como gastos fiscalmente deducibles.

DECIMOTERCERO.- Respecto del acuerdo sancionador impugnado, la recurrente alega una serie de cuestiones relativas a la nulidad del mismo.

Con carácter previo a valorar las alegaciones expuestas, cabe tener en cuenta que parte de la sanción impuesta inicialmente por la Inspección fue anulada por el TEAR de instancia, en la resolución impugnada, tal y como detallamos en los ANTECEDENTES DE HECHO.

Además, cabe recordar también que en la presente resolución hemos declarado la nulidad, por prescripción, de la liquidación del IS de los ejercicios 2014 y 2015, lo que hace que, lógica y consecuentemente, se deba anular, también, la sanción que derive de dichas liquidaciones.

DECIMOCUARTO.- En consecuencia, este TEAC debe pronunciarse sobre la procedencia de la sanción confirmada por el TEAR, que deriva de la liquidación del IS de 2016 y, particularmente, que surge de haber considerado sancionable el ajuste, confirmado en la presente resolución, por apreciar ocultación de ingresos derivados de una actividad agrícola que era realmente ejercida por la entidad aunque, de forma simulada, fuera declarada como ejercida por los socios de la entidad recurrente. Asimismo, ha de recordarse que el TEAR también confirmó la sancionabilidad del ajuste practicado por no admitir la

deducibilidad de determinados gastos por la amortización de royalties, registrados en relación al IS del ejercicio 2016.

En primer lugar, la entidad alega de nuevo en la presente instancia, como ya lo hizo ante el TEAR, que se habría producido la caducidad del expediente sancionador, al haberse incumplido el plazo de 3 meses previsto en el artículo 209.2 de la LGT.

En concreto, la entidad insiste en que se debe aplicar la normativa sancionadora vigente al momento de la posible comisión de los hechos o, en su defecto, la que existía al inicio de las actuaciones inspectoras, ya que la modificación del referido artículo 209.2 LGT, elevando a seis meses el plazo que tiene la Administración para iniciar el expediente sancionador "*como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección*" es fruto de la reforma de la Ley 11/2021, 9 de julio, es decir con posterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras.

Dicho plazo máximo para el inicio del procedimiento sancionador incoado a partir de liquidaciones o resoluciones dictadas fruto de procedimientos de aplicación de los tributos se amplió al plazo general de seis meses por Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (B.O.E. de 10 de julio), estableciendo la normativa anterior un plazo de tres meses

En el presente caso, el procedimiento inspector fue iniciado mediante notificación de fecha 16/03/2020, finalizando con la notificación, a la entidad, el día 21/02/2022, del acuerdo de liquidación dictado.

En relación al procedimiento sancionador, consta que el mismo se inició el día 29/06/2022, con la notificación, al obligado tributario, de la propuesta de inicio, y que el acuerdo de imposición de sanción que puso fin al procedimiento sancionador se notificó en fecha 12/09/2022.

En su escrito de alegaciones la entidad reclamante alude a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

La citada Ley, en su artículo 13, dio nueva redacción al artículo 209 de la LGT en los siguientes términos:

"Artículo decimotercero. Modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

Veintidós. Se modifica el apartado 2 del artículo 209, que queda redactado de la siguiente forma:

*«2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección **no podrán iniciarse** respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento **una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.***

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.»

La redacción anterior del artículo 209 de la LGT, que había sido dada por el artículo 1.13 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, señalaba lo siguiente respecto de la iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria:

"(...):

*2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección **no podrán iniciarse** respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento **una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.***

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto".

Por lo tanto, con la modificación introducida por la Ley 11/2021, se amplió de tres a seis meses el plazo habilitado para iniciar el procedimiento sancionador derivado de la tramitación de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o de inspección.

Respecto a la entrada en vigor de dicha modificación, la Disposición Adicional Séptima de la referida Ley 11/2021 estableció que esa nueva redacción del artículo 209 entraría en vigor al día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. La publicación en el BOE se produjo el 10/07/2021, por lo que la nueva redacción del precepto era aplicable desde el día 11/07/2021.

En su escrito de alegaciones la entidad entiende que el plazo del que disponía la Administración tributaria para iniciar el procedimiento sancionador era el previsto en la normativa vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 11/2021, de 9 de julio, esto es, de tres meses desde que fue notificado el acuerdo de liquidación.

Síguenos en...

Según su argumentación, la Inspección pudo notificar el acuerdo de inicio del expediente sancionador hasta el día **21/05/2022**, -tres meses desde la notificación, el 21/02/2022, del acuerdo de liquidación-, por lo que, habiéndose notificado el inicio del procedimiento sancionador el día 29/06/2022, se habría superado el referido plazo de tres meses y, por tanto, habría tenido lugar la caducidad del derecho a sancionar.

Así pues, la cuestión objeto de debate que debe resolver este TEAC exige determinar la redacción del artículo 209.2 de la LGT que debe resultar de aplicación al caso concreto, esto es, la redacción anterior a la modificación introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, que fijaba un plazo de tres meses, o la redacción posterior a dicha modificación, que fija un plazo de seis meses.

Sirva señalar que, al respecto, se ha pronunciado recientemente este Tribunal Central aclarando la cuestión, y sentando su doctrina administrativa, en la resolución de 24/06/2025, RG 7220/2022, en la que hemos dispuesto:

La discusión, estrictamente jurídica, planteada ante este TEAC, guarda idéntica similitud con el caso resuelto por el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 15-10-2014, dictada en el recurso nº 497/2013, de Casación en Unificación de Doctrina, en la que el Alto Tribunal debía resolver si procedía la aplicación del artículo 49.2.j) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que aprobó el Reglamento General de la Inspección de los tributos, y que establecía el plazo de un mes para el inicio del procedimiento sancionador, o bien, la de la modificación introducida en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, por el artículo 37 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, por la que se estableció que el plazo para iniciar el procedimiento sancionador pasaba a ser de "tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación".

Por tanto, donde el Alto Tribunal discurría entre la aplicación del artículo 49.2.j) del Real Decreto 939/1986 y la modificación introducida en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, esto es, la procedencia de un plazo de uno o de tres meses, este TEAC debe concretar en este caso la redacción aplicable del artículo 209.2 de la LGT, esto es, la procedencia de un plazo de tres o de seis meses.

En la referida sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 15-10-2014, dictada en el recurso nº 497/2013, el motivo de casación relacionado con la cuestión que aquí se discute se concretó por el Alto Tribunal del siguiente modo (el subrayado es de este TEAC):

"C) Planteamiento del problema:

La cuestión debatida, que las sentencias de contraste dan por supuesta, como también la sentencia impugnada, pero resolviendo en sentido contrario, radica en decidir si la normativa aplicable a la sanción, en lo referente a la aplicación de la caducidad contemplada en el artículo 49.2 j) del Reglamento de la Inspección, es la prevista en la redacción original de dicho Reglamento antes de la entrada en vigor de la Ley 53/2002 que modifica el plazo para la iniciación del expediente sancionador, fijándolo en 3 meses, en lugar de un sólo mes que afirmaba el texto anterior, o, por el contrario, ha de regirse por lo que la Ley 53/2002 establecía, al entrar en vigor aquella el día 1 de enero de 2003."

Pues bien, siendo esta la cuestión planteada, el Alto Tribunal resolvió del siguiente modo (el subrayado es de este TEAC):

"D) Decisión de la Sala.

El recurso debe ser estimado en este punto en virtud de diversas consideraciones:

1º) Hemos señalado que las normas sobre prescripción -y caducidad- configuran la sustantividad de las sanciones, lo que significa que las modificaciones legislativas no pueden tener carácter retroactivo cuando la nueva normativa tiene naturaleza agravatoria, lo que sucedería si se aplicara la norma invocada a la sanción aquí enjuiciada, que se había producido mucho antes de la entrada en vigor de la nueva Ley.

2º) Pero aunque se configurara como de naturaleza procesal la norma ampliatoria del plazo que habilita para la declaración de caducidad, es evidente que la norma que rige el procedimiento que aquí terminó en sanción es la que regía cuando el procedimiento inspector se inició, lo que hace inaplicable el artículo 37 de la Ley 53/2002 al hecho enjuiciado, pues en la fecha de entrada en vigor de esta ley el procedimiento inspector ya se había iniciado."

De acuerdo con la argumentación del Tribunal Supremo, la modificación del plazo de inicio del procedimiento sancionador, por la que se amplía el plazo de un mes, pasando a ser de tres, y que fue introducida en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, por el artículo 37 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, suponía un agravio para el interesado al representar una aplicación retroactiva de una norma sancionadora que no tenía para él efectos favorables pues, atendidas las circunstancias del caso concreto, la consideración del plazo superior de tres meses determinaba la validez del procedimiento sancionador en lugar de su caducidad, lo que sucedía si se atendía al plazo inferior de un mes.

Dada la identidad entre el caso aquí planteado y el que fue resuelto por el Tribunal Supremo en la sentencia citada, de fecha 15-10-2014, dictada en el recurso nº 497/2013, este TEAC considera que en el presente caso es de aplicación el criterio reflejado por el Alto Tribunal en relación a la aplicación retroactiva de la modificación de la norma sancionadora, el cual, además, ha sido seguido en pronunciamientos judiciales

que analizan la cuestión, como la sentencia del Tribunal Superior de Justicia, TSJ, de Castilla y León, de fecha 17-07-2024, dictada en el recurso contencioso-administrativo nº 177/2023.

En esta sentencia, en la que el objeto de debate es el mismo que el que se suscita ante este TEAC, esto es, la determinación de la redacción del artículo 209.2 de la LGT que debe ser de aplicación, el TSJ resuelve la redacción del artículo 209.2 de la LGT que resulta más favorable al administrado. Así, el texto de la sentencia señala expresamente lo siguiente (el subrayado es de este TEAC):

"(...;)

Creemos que el art. 209.2 LGT no es una norma estrictamente procedimental, sino que posee también una importante dimensión de derecho sustantivo o material, por cuanto el transcurso del plazo supone la imposibilidad de sancionar la eventual infracción que se hubiese cometido. Se trataría así de una caducidad extintiva, y si bien no se recoge en el art. 189 LGT como una causa de extinción de responsabilidad de las infracciones tributarias, desde luego en sus efectos se equipara a la prescripción.

La jurisprudencia alude a ese plazo como "un plazo preclusivo para el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora", y en tal sentido la STS de 4 de julio de 2005 (rec. 91/2003). Y sin perjuicio de las distintas concepciones doctrinales que se manejan sobre la naturaleza de ese plazo, la caducidad del procedimiento sancionador aquí implica siempre el decaimiento definitivo del derecho a sancionar cualquier conducta infractora en el ámbito tributario del art. 209.2 LGT; es decir, la caducidad del procedimiento sancionador conlleva en la práctica un efecto similar a la prescripción de la infracción.

No obstante, es cierto que la STS de 5 de junio de 2007 (rec. 7616/2003; Secc. 5ª), entre muchas otras, refleja que:

"La aplicación de dicha Ley al procedimiento en tramitación no debe ofrecer dudas:

1º. Porque la misma no establecía ninguna disposición transitoria alguna en relación con los procedimientos en tramitación.

2º. Porque una norma procedimental no puede considerarse limitadora o restrictiva de derechos".

Sin embargo, como decimos, no creemos estar aquí ante una norma meramente procedimental que fije un plazo de duración del procedimiento para resolver y notificar, con posibilidad de reinicio para el caso de que no prescribiera el derecho. No. Pues el transcurso del referido plazo para dar inicio al procedimiento sancionador supone la extinción de la responsabilidad tributaria. Es algo más que un mero plazo del procedimiento de mayor o menor duración. Es un límite definitivo a la potestad sancionadora de la Administración.

En un caso que guarda una gran similitud con el que ahora nos ocupa, la STS de 9 de diciembre de 1993 (Secc.4ª) señaló:

"La Sala entiende que el Real Decreto 1.945/1983, de 22 de junio, es indudablemente una norma que regula el ejercicio de la potestad sancionadora y que por tanto, en la medida en que establezca prescripciones no favorables a los particulares, no puede tener carácter retroactivo en cuanto a ningún extremo de la sanción misma y del procedimiento sancionador que se establece.

Ello lleva a la consecuencia de que no es posible aplicar con carácter retroactivo la Disposición Transitoria Primera que establece el plazo de caducidad a partir de la terminación de las diligencias para esclarecimiento de los hechos, pues ello supone un mandato menos favorable a los particulares que el cómputo de la caducidad a partir de la fecha de las actas.

Es obligado por tanto para llevar a cabo una recta aplicación del texto constitucional interpretar la prohibición de irretroactividad, que constituye sin duda una garantía de los particulares, en el sentido que se deduce del mismo texto del precepto del artículo 9.3 de la Constitución".

En consecuencia, pensamos que nos encontramos ante la misma situación, y que toda vez que, además, está en tela de juicio la seguridad jurídica del obligado tributario - que es el fundamento del actual art. 209.2 LGT -, el plazo que debe regir en estos casos debiera ser el existente al momento de comisión de la infracción (...;)"

Ello supone, en este caso, que, en la fecha en la que se cometió la infracción, esto es, en la fecha en la que tuvo lugar la presentación de la autoliquidación del IS de 2016, la redacción vigente del artículo 209 de la LGT establecía un plazo de tres meses para iniciar el procedimiento sancionador, pues la modificación de la redacción del artículo 209 de la LGT, operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, entró en vigor posteriormente, el 11/07/2021.

Por tanto, estando vigente el plazo de tres meses para iniciar el procedimiento sancionador, cuando la Inspección notificó la propuesta de inicio en fecha 29/06/2022, se había superado dicho plazo, que habría finalizado el 21/05/2022, dando lugar a la caducidad del procedimiento, pues en dicha fecha, el 29/06/2022, habían transcurrido más de tres meses desde la notificación, el 21/02/2022, del acuerdo de liquidación.

Ello ocasiona la caducidad de la potestad para sancionar.

Por todo lo anterior, procede declarar la caducidad del procedimiento sancionador al haberse producido su inicio una vez superado el plazo máximo de tres meses previsto en la redacción del artículo 209 de la LGT

vigente al tiempo de cometerse la infracción, por lo que procede la estimación de la alegación efectuada por la reclamante, debiendo este TEAC anular el acuerdo sancionador impugnado.

DECIMOQUINTO.- En relación, por tanto, a las restantes alegaciones que se han planteado respecto del acuerdo sancionador, no procederá su análisis de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho anterior.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el presente recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

