

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (SEDE EN LAS PALMAS DE GRAN CANARIA)
Sentencia n.º 226/20025 de 8 de mayo de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 499/2020.

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, operaciones de activos y canje de valores. *Motivos económicos válidos. Venta de asesoría fiscal cuyos beneficios van a quedar reducidos a cero en virtud de una operación de absorción de otras dos entidades.* La resolución del TEAR transcribe el Acuerdo de liquidación correspondiente a la escritura de fusión por absorción. Considera la Inspección que en el presente caso ha quedado demostrado que no existe ningún motivo económico relevante para llevar a cabo la operación de fusión más allá de una finalidad fiscal. Estamos ante una operación de venta de un negocio de asesoría fiscal cuyos beneficios van a quedar reducidos a cero en virtud de una operación de absorción de otras dos entidades íntegramente participadas por la primera, cuyas actividades desarrolladas - restauración- nada tienen que ver con la de la absorbente -asesoría contable- y que, significativamente, van a transferir cuantiosas pérdidas que enjugarán el beneficio obtenido en la operación originaria. En este caso una sociedad que no tenía bases negativas para compensar se fusiona con dos entidades que no la tenían, sin que exista actividad económica en común, ni grupo societario como afirman. Una asesoría fiscal y dos restaurantes con pérdidas. La recurrente ha creado artificialmente las condiciones necesarias para la obtención de la ventaja realizando una fusión forma o artificial, carentes de toda justificación económica y comercial, con el objetivo esencial de obtener una ventaja fiscal que es contraria al objeto o a los fines del Derecho fiscal aplicable. La Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, y puede regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario en cuya sede se ha realizado la corrección valorativa, sin resultar exigible que la liquidación practicada al mismo haya adquirido firmeza. Las normas procedimentales contenidas en los arts. 16.9 TRLIS y 21 del RIS, y en particular el requisito de la firmeza de la liquidación, son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que explícitamente han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas, en los que será preciso esperar a la firmeza de la liquidación practicada en el procedimiento en que se haya efectuado la valoración de la operación vinculada, para proceder a la regularización de la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario por razón de tal operación. No se ha impuesto la sanción por ser asesor fiscal, sino por sus conductas negligentes como sujeto pasivo del Impuesto.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS
(SEDE EN LAS PALMAS DE GRAN CANARIA)

SENTENCIA

Sección: IRF

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

Plaza de San Agustín Nº 6

Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: 928 30 64 80

Fax.: 928 30 64 86

Email: s1contadm.lpa@justiciaencanarias.org

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000499/2020

NIG: 3501633320200000532

Materia: Administración tributaria

Demandante: Anibal Santana y Asociados S.L.; Procurador: Clara Rosa Sintés Sanchez

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

SENTENCIA

Ilmos./as Sres./as

Presidente

Dª. INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN (Ponente)

Magistrados

D. JAIME BORRÁS MOYA

D. FRANCISCO JOSÉ GÓMEZ DE LORENZO CÁCERES

Síguenos en...



En Las Palmas de Gran Canaria, a 8 de mayo de 2025.

Visto por esta Sección Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección Primera, integrada por los Sres. Magistrados, anotados al margen, el recurso Contencioso-Administrativo nº 499/2020, interpuesto por D./Dña. ANIBAL SANTANA Y ASOCIADOS S.L., representado el Procurador de los Tribunales D./Dña. CLARA ROSA SINTES SANCHEZ y dirigido por el abogado D./Dña. HUGO ALEJANDRO PERDOMO BENITEZ,

Ha intervenido como demandada la ADMINISTRACION DEL ESTADO, representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Pretensiones de las partes y hechos en que las fundan.

A.- Por resolución del TEAR de Canarias de 30 de octubre de 2020, que estimó parcialmente la reclamación económico administrativa y que anula el :

1.- Acta de Disconformidad A02-72769280, al considerar que no procedía la modificación del negocio contractual realizada por la Inspección de Tributos respecto a la operación llevada a cabo entre ASYA, S.L. y Deloitte, consistente en la venta de la cartera de clientes de la primera. También anula la sanción derivada del anterior acta de disconformidad por importe de 126.000 euros.

2.- El Acta de Disconformidad A02-72769262, se anula respecto al negocio de venta de cartera anterior y se confirma en cuanto a la liquidación relativa al resto de ajustes realizados y también parcialmente la sanción en la parte relativa a la venta de cartera.

B.- La representación de la actor interpuso recurso contencioso administrativo, formalizando demanda con la súplica de que se dice sentencia por la que, se declare la nulidad de la resolución recurrida.

C.- La representación procesal de la Administración demandada se opone a la pretensión actora y solicita se dicte sentencia que desestime el recurso interpuesto y declare la conformidad de los actos impugnados con el ordenamiento jurídico, condenando en costas a la recurrente.

SEGUNDO.- Pruebas propuestas y practicadas.

Practicada la prueba pertinente, las partes formularon conclusiones y señalado día para votación y fallo tuvo lugar la reunión del Tribunal el día señalado al efecto. Aparecen observadas las formalidades de tramitación.

Ha sido ponente el/la Ilmo./a. Sr./a. D./Dña. INMACULADA RODRÍGUEZ FALCÓN.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso la resolución del TEAR de Canarias de 30 de octubre de 2020, que estimó parcialmente la reclamación económico administrativa y que anula el :

1.- Acta de Disconformidad A02-72769280, al considerar que no procedía la modificación del negocio contractual realizada por la Inspección de Tributos respecto a la operación llevada a cabo entre ASYA, S.L. y Deloitte, consistente en la venta de la cartera de clientes de la primera. También anula la sanción derivada del anterior acta de disconformidad por importe de 126.000 euros.

2.- El Acta de Disconformidad A02-72769262, se anula respecto al negocio de venta de cartera anterior y se confirma en cuanto a la liquidación relativa al resto de ajustes realizados y también parcialmente la sanción en la parte relativa a la venta de cartera.

Por tanto, el recurso queda limitado a las cuestiones concretas, en las que el TEAR de Canarias desestimó la reclamación.

SEGUNDO.- En cuanto a la Neutralidad fiscal

La resolución del TEAR transcribe el Acuerdo de liquidación, A23 Num Ref.: 72769262 En escritura de fecha 11 de diciembre de 2.012 con número de protocolo 3.246, se otorga escritura de fusión por absorción de las sociedades Anibal Santana y Asociados S.L (en calidad de absorbente); Restaurante el Pote SLU y Alonda SLU (en calidad de absorbidas).

(...)

Dado que las sociedades absorbidas estaban íntegramente participadas por la entidad absorbente, la fusión fue aprobada sin necesidad de contar con un proyecto, sin haberse convocado la junta general de socios de las sociedades absorbidas, ni haberse puesto a disposición de socios o titulares de derechos especiales la información establecida en el Art. 39 de la ley 3/2.009, no procediendo a la inclusión de los informes de administradores y expertos sobre el proyecto de fusión. Art.49 ley 3/2.009, sobre Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles.

En dicha escritura se protocolizan notarialmente los acuerdos de fusión adoptados por la entidad ANIBAL SANTANA Y ASOCIADOS S.L, en Junta General Ordinaria y Universal de socios de esta Sociedad celebrada el día 30 de junio de 2.012.

Por otra parte de la lectura de la propia escritura notarial y del proyecto de fusión, quiere destacar la Inspección las siguientes cuestiones:

- Los balances de fusión tomados como base de la operación según manifestaron al Notario los señores comparecientes, son balances cerrados a fecha 12-11-2012 (Restaurante el Pote SL.U), 27-09-2.012 (Alonda S.L.U) y 26-09-2.012 (Anibal Santana y Asociados S.L.U); no obstante, en el proyecto de fusión aprobado, se dice que las cuentas utilizadas a efectos de la fusión son las cerrada a fecha 31-12- 2.011. Preguntando en diligencia de fecha 24 de noviembre de 2.016 (D-6) por la fecha real de los balances de

Síguenos en...



fusión empleados, el contribuyente manifestó a la Inspección que: "todos los balances estaban cerrados a 31/12/2011". La fecha de efectividad a efectos contables de la fusión se fija para el 01/01/2.012; fecha a partir de la cual deben entenderse realizadas las operaciones contables por cuenta de la sociedad absorbente.

El contenido del Proyecto de fusión queda reflejado en las páginas 33 a 35 del Acuerdo de liquidación, a las que nos remitimos.

Considera la Inspección que en el presente caso ha quedado demostrado que no existe ningún motivo económico relevante para llevar a cabo la operación de fusión más allá de una finalidad fiscal. Así, en Antecedentes del Acuerdo se indica lo siguiente: Tanto Alonda S.L.U como Restaurante el Pote S.L.U eran sociedades técnicamente quebradas mucho antes de la fusión y sostenidas financieramente por Anibal Santana y Asociados S.L.U mucho antes de la misma. No obstante eran titulares de créditos fiscales en forma de voluminosas bases imponibles negativas pendientes de aplicar (Ambas transfieren bases imponibles negativas pendientes de compensar generadas hasta 2.011 por un importe 881.669,45 euros - modelo 200 2.012 Anibal Santana y Asociados S.L.).

Por su parte, Anibal Santana y Asociados S.L carecía de bases imponibles negativas pendientes de compensar a 31/12/2011. Con fecha 01 de junio de 2.011 se produce la venta extraordinaria del activo principal de la actividad económica de Anibal Santana y Asociados S.L.; su cartera de clientes. El importe a pagar asciende a 2.500.000 euros. De este importe

2.083.333,33 euros se cobra en los ejercicios 2012 y siguientes, aplicando Anibal Santana y Asociados S.L la imputación de la renta obtenida a medida que se fueron realizando los distintos pagos art.19.4 TRLIS.

Dado que el contribuyente aportó contabilidad diferenciada de Restaurante El Pote S.L.U y de Alonda S.L.U relativa al año 2.012 y que la actividad de asesoramiento fiscal y contable prácticamente desapareció con la venta del Negocio Fiscal, esta Inspección puede afirmar que la existencia de resultados contables negativos en Anibal Santana y Asociados S.L a partir de 2.011(modelos 200 de 2.012 a 2.015) derivan en gran medida de los negocios antes gestionados por estas sociedades: el restaurante de nombre comercial El Pote y la bocadillería contigua.

Estas pérdidas contables junto con las bases imponibles negativas pendientes de compensar, contribuyeron a su vez a diluir el beneficio obtenido con la venta de la cartera a medida que se imputaba fiscalmente (modelos 200 de 2012 a 2015).

En todo caso se hace depender la validez mercantil de la fusión, a la propia aplicación del régimen fiscal que es objeto de análisis por la Administración Tributaria.

El hecho, es que hasta el año 2.015 (último año de presentación del modelo 200 a la fecha de las presentes actuaciones de Inspección), Anibal Santana y Asociados S.L había reconocido fiscalmente rentas derivadas de la venta de la cartera de clientes por importe de 2.083.333,33 euros y que principalmente por las pérdidas contables derivadas de los negocios traspasados con la fusión de Alonda S.L.U y Restaurante El Pote S.L.U - tanto en forma de bases imponibles negativas pendientes de compensar como en forma de pérdidas ordinarias de los distintos ejercicios- , Anibal Santana y Asociados S.L.U ha pagado fiscalmente - liquidado a ingresar - por Impuesto sobre Sociedades incluyendo esas rentas extraordinarias, 0 euros".

Tras ello, en la fundamentación jurídica del Acuerdo de liquidación, la Inspección, tras exponer razonadamente las causas de la exclusión de los motivos esgrimidos por el contribuyente a la hora de beneficiarse del régimen especial de neutralidad fiscal -razones económicas que no fiscales, y que esta Sala comparte cabalmente, aducía lo que sigue:

"Pues bien, en el caso que nos ocupa surge de inmediato un ahorro tributario que solo se logra con el FEAC. Hay que ponderar la situación previa, coetánea y posterior a la realización de la operación y, como sabemos, la entidad obligada tributaria, AS&A, percibe una renta (la contraprestación anual que le abona Deloitte por la venta del negocio fiscal) la cual no llega a tributar de manera efectiva, gracias

a:

-La aplicación de los créditos tributarios (BINS) en los que AS&A se subroga procedentes de las entidades absorbidas (ALONDA Y RESTAURANTE EL POTE).

-Pérdidas ordinarias que la actividad a la que se dedicaban las actividades absorbidas (restauración) sigue generando también en los ejercicios posteriores a la fusión".

La conclusión del TEAR de Canarias es que en síntesis, el escenario planteado y que la Inspección analiza con todo lujo de detalles es el de una operación de venta de un negocio de asesoría fiscal cuyos beneficios van a quedar reducidos a cero en virtud de una operación de absorción de otras dos entidades íntegramente participadas por la primera, cuyas actividades desarrolladas -restauración- nada tienen que ver con la de la absorbente -asesoría contable- y que, significativamente, van a transferir a esta cuantiosas pérdidas que, como se ha dicho, enjugarán el beneficio obtenido en la operación originaria. Ciertamente, ante este planteamiento fáctico que se deduce estrictamente de los términos en que se llevaron a cabo las dos operaciones mencionadas, poco o nada se puede oponer a la plena presencia en la operación de motivos puramente fiscales, más allá del reproche que formula la reclamante al órgano actuante en relación a determinadas conjeturas que se formularon en relación a la supuesta vinculación en que se forjaría la primera de las operaciones realizadas -compraventa del negocio de asesoría fiscal- pero que esta Sala, ciñéndose específicamente a los hechos acreditados, no ha tomado en consideración. Por todo lo anteriormente expuesto entendemos que no pueden tener acogida los alegatos de la reclamante en este punto.

La recurrente en su demanda apunta dos cuestiones para oponerse a lo anterior:

1.- Sí que existieron motivos económicos válidos para realizar la fusión.

Síguenos en...

2.- Aún admitiendo a efectos dialécticos el principal argumento vertido por la Inspección de tributos para aplicar el régimen FEA al final no es así porque la administración trasladó el beneficio de la sociedad al socio, y el beneficio sería mucho menor al determinado por la Inspección. Sin que sea cierta la afirmación de que la entidad ASYA, S.L no tributó por la renta obtenida por la cartera de clientes (2.088.333,33€) por las BINS DE a, su y REP S.L.U porque aún se aplicaran las BINS de las dos mercantiles de 2008 a 2011 todavía quedaba por tributar un importe de un millón de euros.

En realidad los motivos a los que apunta como motivos económicos válidos:

a) Reducción del tiempo dedicado a las tareas administrativas, contabilidad, elaboración de modelos tributarios, etc., suponiendo para la empresa un ahorro de forma indirecta, ya que no es lo mismo llevar la gestión administrativa de tres sociedades que llevar una sola.

b) Ahorro de los intereses generados por los saldos entre ellas, disminuyendo los gastos y los ingresos financieros y, dando así, una verdadera imagen fiel del grupo.

c) Idénticamente ocurre con el alquiler que soportaba una del as absorbidas con respecto a la absorbente, consiguiendo, además, unificar en una sola entidad todos los locales donde se ejercía la actividad de restauración.

d) Mayor seguridad económica frente a acreedores.

e) Unido con lo anterior, evitar la existencia de recurrentes préstamos intersocietarios y buscar ventajas de concentración empresarial como el mejor aprovechamiento de los capitales.

f) Mantenimiento -y no liquidación- de las actividades de las sociedades absorbidas, con el correspondiente mantenimiento de empleo

En primer lugar debemos señalar que la asesoría fiscal se fusiona con dos empresas de restauración con las que no compartía actividad económica, y lo que pone de relieve la inspección, es que cuando la asesoría fiscal vende su cartera de clientes a otra entidad recibe más de dos millones de euros por los que finalmente tributa 0 euros, porque afirma que la compensación de bases negativas tras las fusiones no terminó hasta el año 2015, (último año de presentación del modelo 200 a las actuaciones de la Inspección) y, por ello, con bases imponibles negativas pendientes de compensar como con pérdidas ordinarias de los ejercicios por los más de dos millones de euros, la tributación fue cero, al final.

La STS de 31 de marzo de 2021 (Recurso: 5886/2019) nos enseña que el artículo 96 del Real Decreto Legislativo 4/2004, y los antecedentes legislativos anteriores, y posteriores como el artículo 89.2 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, contienen una cláusula antiabuso general (que entronca en nuestro derecho interno con el artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil, que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial, figura diferenciada y distinta del fraude de ley de su artículo 6.4), no con el perfil del antiguo fraude de ley del artículo 24 de la Ley 230/1963 ni del actual conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 de la Ley 58/2003.

«A partir del mencionado esquema, proceden algunas consideraciones:

1) Según nuestra jurisprudencia, no haría falta acudir a un procedimiento especial interno antiabuso cuando la norma de la Unión Europea lleva como consecuencia la inaplicación del régimen fiscal especial, supeditado a ciertos requisitos. En particular, el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CE Artículo 11 afirma que:

"[...] 1. Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III y IV o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones:

a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos [...]"

2) Es perfectamente posible que una operación no se lleve a cabo por motivos económicos válidos -y hemos declarado que no necesariamente han de ser los de reestructuración o racionalización empresarial, sino otros posibles, también legítimos-, lo que determinaría, en directa aplicación de la norma, la denegación del régimen especial.

3) En otras palabras, no todo negocio jurídico celebrado en ausencia de motivos económicos válidos, en los términos de la directiva de 1990 y del TRLIS que la traspone a nuestro Derecho, sería fraudulento en el sentido del art. 15 LGT, lo que no impediría la exclusión del régimen especial de las operaciones empresariales, pues para ello quedan habilitados los Estados miembros.

4) En tal sentido, hemos de significar que la expresión fraude es polisémica y tiene acepciones distintas en el ámbito de la directiva y el TRLIS -como sinónimo de evasión, incluso elusión fiscal-, esto es, la obtención de una ventaja indebida, mediante actos carentes, en general, de sustancia económica - concepto principal del Derecho de la Unión-; lo que es diferente de la palabra fraude en la expresión tradicional de fraude de ley, que está, como norma antiabuso particular, tanto en el régimen del artículo 24 LGT 1963 como del 15 de la LGT vigente, pues en este caso, lo defraudado es la norma preceptiva o imperativa que se soslaya (vid. art. 6.4 C.C.). Por ejemplo, no haría falta, para excluir el régimen especial de diferimiento de las ganancias puestas de manifiesto en las operaciones -en este caso, de fusión por absorción- que los actos o negocios, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

No cabe olvidar que la finalidad del régimen especial de la directiva es la de no castigar, esto es, la de ser neutral, a fin de facilitar las operaciones de reestructuración empresarial, en tanto generadoras de plusvalías o ganancias que serían susceptibles de ser gravadas, que quedan así no gravadas en virtud del diferimiento.

Pero se exige, para ello, que tales actos no se busquen para obtener ventajas fiscales, única o preponderantemente, sino que tengan una finalidad y una sustancia económica.

5) Hemos dicho, además, con reiteración, que la apreciación del Tribunal de instancia sobre la existencia o no de motivos económicos válidos es la valoración de un hecho -que incluso puede ser objeto, como tal realidad, de prueba procesal, como la pericial- es inaccesible en general al control de la sentencia en casación (art. 87.bis 1 LJCA). De ahí que sean rechazables las argumentaciones del recurso de casación que, al margen de la cuestión suscitada sobre el conflicto en la aplicación de la norma, tratan de justificar la validez de los motivos conducentes a la fusión por absorción.»

La STS, Contencioso sección 2 del 22 de junio de 2023 (Recurso: 6517/2021) estudia ampliamente la jurisprudencia europea en relación a los motivos económicos válidos según la Directiva 90/435/CEE y en particular como podemos objetivar lo que son los elementos constitutivos de un abuso de Derecho. Esto se advertiría a través de circunstancias objetivas de las que resulte que, pese a haberse respetado formalmente las condiciones establecidas en la normativa no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa y, por otro lado, un elemento subjetivo consistente en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa mediante la creación artificiosa de las condiciones exigidas para su obtención. Es lo que subyace en el presente caso en el que la entidad AYSA S.L que no tenía bases negativas para compensar, se fusiona con dos entidades que no la tenían, sin que exista actividad económica en común, ni grupo societario como afirman. Una asesoría fiscal y dos restaurantes con pérdidas.

La recurrente ha creado artificialmente las condiciones necesarias para la obtención de la ventaja realizando una fusión forma o artificial, carentes de toda justificación económica y comercial, con el objetivo esencial de obtener una ventaja fiscal que es contraria al objeto o a los fines del Derecho fiscal aplicable.

TERCERO.- En cuanto al deterioro por insolvencias:

El Acuerdo del TEAR d transcribiendo nuevamente el acta de inspección y la posición del recurrente quien considera que el riesgo de impago existe, y queda demostrado en las cuentas de mayor al no haberse satisfecho en su totalidad la deuda existente, a pesar de haber transcurrido más de 6 meses desde su vencimiento. La expectativa de cobro, no solo existe, sino que además se ha demostrado que, gracias a las gestiones realizadas, se han podido recuperar algunos importes y, además que , acreditaría la voluntad de cobro

El TEAR señaló que estas pretensiones han sido formuladas ahora por la reclamante en parecidos términos a los que utilizó en su escrito de alegaciones oponiéndose al Acta de disconformidad, resultando a nuestro juicio, debidamente contestadas en el FD Cuarto del Acuerdo de liquidación I

La STSJ de Extremadura de 12 de marzo de 2019 (Recurso: 481/2018) en relación a la interpretación del artículo 12.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuya interpretación compartimos señala que no es suficiente mero transcurso del plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación sino que es exigible que se acredite una gestión de cobro que ponga de manifiesto la posible insolvencia del deudor. De lo contrario, sería suficiente con alegar que han transcurrido seis meses sin que se haya producido el pago para considerar insolvente al deudor. El artículo 12.2 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , se refiere en el inicio del apartado a las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, de modo que siempre será preciso acreditar, además de la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en las letras a) a d) del precepto, que se produce un deterioro del crédito por insolvencia del deudor. Citando la Resolución del TEAC 6419/2016, de 6 noviembre de 2018(...)La parte actora no prueba que haya dirigido reclamaciones o requerimientos -que no tienen que ser notariales o judiciales- a los deudores para que procedieran al pago de las deudas. Algunos de los deudores son sociedades mercantiles pero otros son comunidades de propietarios, sin que se aporte indicio alguno sobre la insolvencia de los mismos. No se exige una prueba plena o de un hecho negativo sino la aportación de un principio de prueba que acredite que la parte demandante realizó alguna gestión de cobro frente a sus deudores, de la deuda, cuyo registro, por el principio de correlación de ingresos y gastos, debe estar debidamente contabilizado y documentado.

En cuanto a los gastos fiscalmente no deducibles y los ingresos sin justificar el recurrente aduce la existencia de un error sobre los datos contables sin haber solicitado ni practicado pericial alguna, pese a que la resolución del TEAR impugnada exponía la orfandad probatoria

«En lo que hace a los gastos fiscalmente no deducibles, comparte también esta Sala los argumentos expuestos por la Inspección a la hora de su regularización (FD Cuarto, página 73, del Acuerdo de liquidación) y sin que el documento nº 3 aportado ante este Tribunal por la reclamante permita por sí solo aceptar la tesis de la reclamante dado que las cifras que en el se manejan nada tienen que ver con las que baraja la Inspección sobre esta cuestión en el Acuerdo.

Aborda a continuación el interesado el capítulo relativo a los Ingresos sin justificar, reiterando también los argumentos que en su día esgrimió en contra de la regularización practicada en este punto por la actuante (FD Cuarto del Acuerdo de liquidación):

"En síntesis se trata de ingresos en cuentas bancarias de la sociedad que se han contabilizado como deudas frente a los socios o como partidas pendientes de aplicación. Las explicaciones que ofrece el interesado están totalmente huérfanas de apoyo documental".

Añade a ello ahora el interesado que, no obstante lo anterior, se estaría duplicando el incremento de la base imponible al no admitirse un deterioro y por otra parte considerar como mayor base imponible un ingreso (páginas 49 y 71 del Acuerdo de liquidación).

Pero este órgano no logra entrever, salvo mejor explicación del interesado, a que duplicidad se esta refiriendo cuando la única regularización que se practica por tal concepto resulta ser la contenida en el FD Cuarto, apartado IV del Acuerdo de liquidación: "partidas pendientes de aplicación".»

RIC y/o DIC

El TEAR confirma la decisión de la inspección de no permitir la materialización a la RIC, porque " No consta alta específica en la actividad de alojamiento turístico extrahotelero epígrafe 685 tarifas del IAE".

Y en lo que hace a la fundamentación jurídica de la regularización se indica que, "En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles, además de las condiciones previstas en el párrafo anterior, el contribuyente deberá tener la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias".

En la sentencia de 9 de junio de 2020((recurso 66/2019) expusimos que en Canarias consideramos que se mantienen los requisitos porque al margen de que la literalidad de la Ley territorial 19/94 así lo exigía, si analizamos la evolución legislativa del citado artículo 27.8 de la Ley 19/94, los requisitos no sólo han permanecido sino que se han hecho más exigentes, y en concreto, en la actualizad el precepto en cuanto al arrendamiento de inmuebles como actividades económica, -como es el supuesto que analizamos dos inmuebles en Fuerteventura, como explotación turística- se recrudescen los requisitos al requerir : que «el contribuyente deberá tener la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias». Todo ello, determina que no sea suficiente la dotación a la RIC y la deducción en el IS la tenencia de viviendas-apartamento explotación cuya explotación se realiza a través de sociedades explotadora ni de locales, puesto que, no existe actividad económica en los términos legalmente exigidos.

En cuanto al resto de las cuestiones compartimos los pronunciamientos del TEAR de Canarias, el derecho de opción es del contribuyente y " si el derecho a aplicarse la Deducción por Inversiones en Canarias (DIC) constituye una opción para el interesado (desde el punto de vista de que será este quien deba decidir los ejercicios en los que las quiera aplicar), resulta obvio que la Inspección no pueda asumir tal posición salvo, eso sí, que de manera expresa así se le manifieste el interesado en el curso de las actuaciones, cosa que, en el presente caso y en relación a estas concretas inversiones, no ha sucedido. Sí atendió sin embargo la Inspección la concreta solicitud presentada en la misma línea pero en relación a otras inversiones distintas.

CUARTO.- Por último significar que el primer motivo de impugnación en la demanda quedó resuelto por la STS de 22 de julio de 2024(casación4469/2021) que fijó doctrina señalando precisando el alcance de la sentencia de 15 de octubre de 2020invocada por la actora: «reiteramos la doctrina jurisprudencial fijada en nuestra sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2027 - ES:TES:2020:951), precisando, al mismo tiempo el alcance de la doctrina expuesta en nuestra sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 437/2018), al objeto de mantener la necesaria coherencia de la doctrina jurisprudencial. Esta doctrina ha sido reiterada en las SSTs de 6 de junio de 2022 (RCA 2608/2020 - ECLI:ES:TS:2022:2275) de 30 de enero de 2023, (RCA 4077/2021 - ECLI:ES:TS:2023:233) y de 27 de septiembre de 2023 (rec. cas. 7630/2021 - ECLI:ES:TS:2023:3979) y se sintetiza como sigue.

En un caso como el enjuiciado, en que la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario en cuya sede se ha realizado la corrección valorativa, sin resultar exigible que la liquidación practicada al mismo haya adquirido firmeza. Las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS, y en particular el requisito de la firmeza de la liquidación, son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que explícitamente han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas, en los que será preciso esperar a la firmeza de la liquidación practicada en el procedimiento en que se haya efectuado la valoración de la operación vinculada, para proceder a la regularización de la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario por razón de tal operación.

Y es que, como se hace ver la STS de 27 de septiembre de 2023 (rec. cas. 7630/2021) en un caso en que también se siguieron procedimientos separados y paralelos de regularización a las distintas partes implicadas en la operación vinculada "[...] la expresada jurisprudencia ha de analizarse en clave de ausencia de indefensión, inexistente en aquellos casos en que, como el aquí enjuiciado, los obligados tributarios vinculados han tenido la posibilidad de intervenir y defender su posición cada uno de ellos en su respectivo procedimiento [...]".»

QUINTO.- En cuanto a la sanción, el acuerdo sancionador señala que la recurrente se dedujo gastos sin justificante documental reconoció como credito provisionales, y también entre otras por pretender materializar en la RIC bienes que carecían de los requisitos para ello.

La STS 29 de octubre de 2024 (2248/2023) en relación a la pregunta planteada respecto a la " si la falta de prueba sobre determinados extremos que afectan a la deducibilidad fiscal de un gasto conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores, sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicho gasto" contestó que será suficiente o no lo será, según los casos, para sustentar en esa omisión el ejercicio de la potestad punitiva.

En el caso el acuerdo sancionador no sólo se refiere solo a la actividad desarrollada por la entidad recurrente como asesor fiscal sino que detalla las conductas por las que considera que su actuar está incurso como mínimo en negligencia; sin que la entidad recurrente haya justificado las razones de su actuar. Por tanto no estamos ante el caso invocado la STS de 28 de abril de 2016, no se ha impuesto la sanción por ser asesor fiscal, sino por sus conductas negligentes como sujeto pasivo del Impuesto.

Por último significar que ha tenido la contradicción suficiente y necesario en este proceso para oponerse a la cuantificación de la sanción, sin que haya solicitado prueba alguna, salvo su alegación respecto a la indefensión.

SEXTO.- Se impone la desestimación del recurso con imposición de costas procesales, de conformidad con el artículo 139 de la LJ.

FALLO

PRIMERO.- Desestimar el recurso contencioso administrativo númeor 499/2020 interpuesto por don. ANIBAL SANTANA Y ASOCIADOS S.L., representado el Procurador de los Tribunales D./Dña. CLARA ROSA SINTES SANCHEZ contra la resolución del TEAR de Canarias de 30 de octubre de 2020 que confirmamos,

SEGUNDO.- Con imposición de costas procesales.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).