



Roj: **STSJ M 13385/2022 - ECLI:ES:TSJM:2022:13385**

Id Cendoj: **28079330052022100507**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **16/11/2022**

Nº de Recurso: **379/2020**

Nº de Resolución: **513/2022**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **ANA RUFZ REY**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR,MADRID,30-01-2020,  
STSJ M 13385/2022**

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**Sección Quinta**

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

**NIG:** 28.079.00.3-2020/0006838

**Procedimiento Ordinario 379/2020**

**Demandante:** VICEMO RENT S.L.

PROCURADOR D. IGNACIO MARTINEZ ZAPATERO

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA**

**DE**

**MADRID**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN QUINTA**

**SENTENCIA N° 513/22**

RECURSO NÚM.: 379/2020

PROCURADOR D. IGNACIO MARTINEZ ZAPATERO

**Ilmos. Sres.:**

**Presidente**

**D. José Alberto Gallego Laguna**

**Magistrados**

**D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo**



**Dña. María Rosario Ornos Fernández**

**Dña. María Antonia de la Peña Elías**

**Dña. Ana Rufz Rey**

-----

En la villa de Madrid, a dieciséis de noviembre de dos mil veintidós.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 379-2020, interpuesto por la entidad VICEMO RENT S.L, representado por el Procurador D. IGNACIO MARTINEZ ZAPATERO, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de enero de 2020, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas número NUM000 ; NUM001 , interpuesta por el concepto de Impuesto de Sociedades, ejercicios 2010 y 2011, contra el acuerdo de liquidación provisional y de sanción derivada, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de **derecho** que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

**SEGUNDO:** Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su **derecho** lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

**TERCERO:** Estimándose necesario el recibimiento a prueba, y practicadas las mismas, no habiéndose celebrado vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para votación y fallo el día 15/11/2022, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. Ana Rufz Rey.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso contencioso-administrativo tiene por objeto la resolución adoptada en fecha 30 de enero de 2020 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, TEARM), mediante la que se solventan las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números NUM000 y NUM001 interpuestas contra sendos acuerdos (confirmados en reposición) de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante los que se practica, a la entidad aquí recurrente, respectivamente, la liquidación definitiva derivada del acta de disconformidad con número de referencia A02- NUM002 , por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 y 2011, por importe total a ingresar de 131.034,68 euros (113.601,72 euros de cuota - 47.262,92 euros/2010 y 66.338,80 euros/2011 - y 17.432,96 euros de intereses de demora) y se impone una sanción de 22.694,39 euros por la apreciada infracción tributaria leve cometida en el ejercicio 2010 consistente en obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo, tipificada en el artículo 193.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y una sanción de 46.028,89 euros por la apreciada infracción tributaria grave cometida en el año 2011 consistente en dejar de ingresar, dentro del plazo establecido en la normativa, la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación, tipificada en el artículo 191.1 de la LGT.

La cuantía del pleito fue fijada en 131.498,89 euros mediante decreto, no recurrido, de fecha 2 de diciembre de 2020.

Las actuaciones traen causa del procedimiento de comprobación e investigación de carácter general incoado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT, por la Dependencia Regional de Inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 y 2011, mediante comunicación notificada al obligado **tributario** en fecha 09/09/2014.

La Inspección regulariza la situación tributaria del contribuyente descartando la aplicación del tipo de gravamen previsto para las empresas de reducida dimensión en el artículo 114 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 (en



adelante, TRLIS) y rechazando la deducción de determinados gastos al considerar que no reúnen los requisitos legalmente exigidos al respecto.

La resolución del TEARM estima en parte las alegaciones relativas a la deducción de gastos en su fundamento Quinto, ello en los siguientes términos:

"QUINTO.- *El primer elemento regularizado en este sentido son tanto los gastos derivados de los intereses del préstamo con la entidad BBVA como los trabajos realizados por terceros relacionados con el inmueble sito en la calle Fuente de Toro, en El Molar. Este inmueble fue adquirido por el obligado **tributario** a la sociedad Bobes S.A. para lo que previamente se constituye un préstamo de fecha 06/11/2007 con la entidad BBVA. Este inmueble se arrienda inmediatamente a la anterior propietaria, Bobes S.A., que se encontraba en una mala situación financiera. El inmueble permanece arrendado hasta el 01/03/2009, fecha en la que se contabiliza el último recibo. Se aporta igualmente sentencia de 12 de febrero de 2009 del Juzgado de 1a. Instancia no. 2 de Alcobendas de desahucio por falta de pago y denuncia por infracción penal en la Guardia Civil de El Molar por robo con fuerza en dichos edificios de fecha 9 de octubre de 2010.*

*Durante los ejercicios objeto de comprobación, 2010 y 2011, estas naves no están arrendadas. Constan dos facturas de fechas 28/12/2010 y 25/03/2011 que se corresponden con trabajos realizados por otras empresas para el derribo de los edificios y acondicionamiento del solar. Estas facturas son emitidas por la sociedad Vicemo Construcciones S.L.*

*La cuestión principal planteada versa sobre el desacuerdo entre las partes, el obligado y la Inspección, en la consideración de esta parcela. La parte reclamante defiende que este inmueble fue adquirido e inmediatamente alquilado, por lo que se puso en uso desde un primer momento. Aduce que la demolición se llevó a cabo por los robos y el deterioro del edificio, y que si bien es cierto que no se ha conseguido arrendar durante estos ejercicios, ello es causa de la crisis sufrida durante los mismos.*

*La Inspección sin embargo afirma que se trata de un inmovilizado que ha dejado de explotarse y que adquirido desde un primer momento con la finalidad de demoler el inmueble para su posterior construcción de edificaciones destinadas al arrendamiento. Por ello, entiende que conforme a lo establecido en las Normas de Registro y Valoración establecidas en el Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, tanto los intereses del préstamo como los trabajos realizados deben considerarse mayor valor del inmovilizado, por lo que los gastos considerados por la sociedad no son fiscalmente deducibles.*

(..)

*Sin embargo, la parte reclamante ha aportado, además del contrato de arrendamiento desde el momento de la compra y el atestado policial por los robos sufridos, un mandato de alquiler realizado a la sociedad M2 Soluciones Inmobiliarias, y un resumen de las acciones realizadas por dicha sociedad para intentar el arrendamiento de la finca. Si bien es cierto que la finca no ha sido alquilada en los ejercicios objeto de comprobación, no es menos cierto que en la fecha en la que se realiza el procedimiento tampoco se ha realizado construcción alguna.*

*La Inspección afirma categóricamente que el obligado adquirió el inmueble con la intención de demoler el edificio y construir nuevas edificaciones destinadas al alquiler, pero lo cierto es que en el momento en el que se regulariza la situación tributaria no se ha producido la construcción de edificación alguna.*

*Este Tribunal Regional considera que la Administración no ha probado suficientemente la intención mencionada del obligado, o en su caso, que la parte reclamante ha presentado mejores pruebas de sus pretensiones. Por ello, debemos estimar las alegaciones en este sentido, y entender que los gastos por intereses **financieros** y trabajos realizados por otras empresas deben ser deducibles."*

La parte actora solicitó la acumulación, al presente pleito, del acuerdo dictado por la AEAT en ejecución de la resolución del TEARM en relación con la estimación parcial de sus alegaciones. Como es de ver en autos, dicha acumulación fue denegada en virtud de lo dispuesto en el artículo 241 ter de la LGT.

En el escrito de demanda únicamente se impugnan los siguientes aspectos de la regularización tributaria: la deducción de "otros gastos **financieros**" que la Inspección sólo admite al 50% y la de la factura emitida por Sociedad Inversiones Vicente Herrero, S.L. por importe de 20.000 euros de base imponible.

**SEGUNDO.-** En lo que hace a la normativa aplicable, hemos de traer a colación el artículo 10 del TRLIS que regula la determinación de la base imponible y la deducción de gastos en los siguientes términos:

" **1.** *La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores. (..)*

**3.** *En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas*



previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

Además, después de hacer referencia a las liberalidades, el artículo 14.1.e) del mismo texto legal estipula que son deducibles los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos. Se proclama así la correlación entre ingresos y gastos, aunque para admitir la deducción de un gasto hay que cumplir el requisito de "inscripción contable" que proclama el artículo 19.3 del TRLIS, según el cual:

*" 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."*

Por otro lado, el artículo 133.1 del mismo texto legal, relativo a las obligaciones contables, dispone:

*" Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen."*

En cuanto a la prueba, el artículo 105 de la LGT establece que, tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su **derecho** deberá probar los hechos que normalmente son constitutivos del mismo, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria, según el párrafo segundo del citado precepto, de modo que la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

El artículo 106.1 de la LGT establece que *"En los procedimientos **tributarios** serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa"*, remisión que debe entenderse hecha a los artículos 1214 y siguientes del Código Civil y 299 y siguientes de la LEC, lo que implica en el caso de los documentos privados que la valoración de su fuerza probatoria debe realizarse al amparo de lo que dispone el artículo 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a **derecho** en el procedimiento **tributario**.

Y el número 4 del citado artículo 106 de la Ley 58/2003, añade, *" Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales deberán justificarse mediante factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos casos los requisitos señalados en la normativa tributaria"* y a tal fin el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre por el que se aprobó el Reglamento de Facturación, contiene los requisitos que deben reunir las facturas y demás documentos sustitutivos de las mismas para su validez y la factura completa tiene que estar numerada e incluir la fecha de su expedición, nombre y apellidos, razón o denominación social del expedidor y del destinatario, así como la descripción de la operación y su importe, artículos 6 y 7.

Sobre la deducibilidad de gastos, la jurisprudencia mantiene que la carga de la prueba de tal deducibilidad viene atribuida a quien pretende obtener la deducción. Así se recoge, entre otras, en la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 17 de Julio de 2014, recurso 123/2013, en la que se expresa: *"Si resulta evidente que estamos ante una distinta valoración de las pruebas, cabe recordar que la valoración realizada por la Sala de instancia queda extramuros del ámbito casacional. Siendo correcto el parecer recogido en la sentencia de instancia, pues constatadas por la Inspección las circunstancias que fundadamente pusieron en duda la realidad de las entregas de bienes y la prestación de servicios, como detalladamente recoge la propia Sentencia, correspondía al obligado **tributario** que pretende aplicarse la deducción la acreditación de los extremos habilitantes al efecto; por tanto, si no llegó a acreditarlos hace procedente la exclusión de la deducción. La regla general sobre la carga de la prueba, no se ve desvirtuada por lo dispuesto en art. 217 de la LEC, pues si el hecho a acreditar, es la realidad de las operaciones, la facilidad probatoria y la disponibilidad de la misma, obviamente, correspondía a la recurrente."*

En definitiva, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en relación a la actividad profesional desarrollada por el sujeto. Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de los gastos.

**TERCERO.-** Vista la naturaleza de la controversia, al respecto de la cuestión de facturas que, según la Administración tributaria, reflejan operaciones de entrega de bienes o de prestación de servicios inexistentes, es menester establecer, a priori, las siguientes consideraciones:

Primera.- Negada razonablemente la realidad del gasto o de la operación, no basta la factura o la contabilización de los mismos para acreditar la efectividad de los servicios y su beneficio para la empresa; aún cuando las facturas sean formalmente admisibles y el gasto esté contabilizado, ello no es suficiente para admitir la deducibilidad del gasto pues se requiere que resulte acreditada la efectiva prestación de los servicios documentados en las facturas, ya que la obligación formal de la remisión de facturas no puede, a los efectos probatorios, considerarse como una presunción *iuris et de iure*, sino que debe ser valorado como cualquier otro medio de prueba más. Así, una vez que la Administración cuestiona de manera razonada y pone en duda la realidad de un gasto con el que se pretende reducir la base imponible, le corresponde al sujeto pasivo la carga de la prueba ( artículo 105 LGT 58/2003), sin que de nada o poco sirva que la parte recurrente se remita a la formalidad de las facturas cuestionadas, sin aportar otros datos o medios de prueba que justifiquen la realidad de los servicios que se dicen fueron prestados.

Segunda.- De la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en reiteradas Sentencias (por todas, STC 174/85, STC 129/88) puede sentarse que el **derecho** a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial en un proceso se forme sobre la base de una prueba indiciaria si bien los indicios han de estar plenamente probados, no puede tratarse de meras sospechas y se debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, se ha llegado a la conclusión de que se realizó la conducta infractora.

Por tanto, el empleo de la prueba indiciaria requiere unas condiciones específicas para que pueda ser tenida como actividad probatoria: **a)** debe estar acreditada por prueba directa, ello para evitar los riesgos inherentes que resultaran de admitirse una concatenación de indicios, que aumentaría los riesgos en la valoración; **b)** los indicios deben estar sometidos a una constante verificación, que debe afectar tanto al acreditamiento del indicio como a su capacidad deductiva; **c)** deben ser plurales e independientes, con lo que se pretende evitar que sea tenido por indicio un hecho único, aunque acreditado por distintas fuentes; **d)** deben ser concordantes entre sí, de manera que converjan en la conclusión; **e)** la conclusión debe ser inmediata, sin que se admisible que el hecho consecuencia pueda llegar a través de varias deducciones o cadena de silogismos y **f)** la prueba indiciaria exige, como conclusión de lo anterior, una motivación que explique racionalmente al proceso deductivo por el que de unos hechos-indicios se deducen otros hechos-consecuencia.

Recordemos que el artículo 106.1 de la LGT establece que " *En los procedimientos **tributarios** serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa*" y, de otro lado, el artículo 108.2 del mismo texto legal previene: " *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*".

Tercera.- En definitiva, cuestionada razonablemente por la Administración la realidad de los servicios reflejados en las facturas, mediante datos indiciarios bastantes que lleven a la conclusión que sustenta la liquidación practicada, corresponde a la parte recurrente la carga de la prueba de la realidad de los servicios facturados.

**CUARTO.-** La sociedad aquí recurrente, constituida por tiempo indefinido mediante escritura pública de fecha 13 de diciembre de 2006, es una entidad unipersonal cuyas participaciones sociales pertenecen, exclusivamente, a la mercantil Vicemo, S.L., que aporta determinados bienes inmuebles en el acto de constitución.

Su objeto social consiste en " *La promoción, compraventa, arrendamiento, y explotación de bienes inmuebles rústicos o urbanos, la realización y ejecución de obras de edificación, mantenimiento, conservación y reparación de los mismos, consolidación y preparación de terrenos para la realización de obras civiles, demoliciones, perforaciones, cimentaciones y pavimentaciones en obras civiles, realizando las actividades que jurídica y económicamente desarrollen dicho objeto o sean antecedente o consecuencia del mismo, ya directa o indirectamente.*"

En los ejercicios objeto de comprobación ejerce la actividad económica de alquiler de locales y naves industriales, sin que conste que tenga trabajadores.

Los gastos cuya deducción es rechazada por la Inspección están relacionados con el inmueble sito en la avenida de Tenerife número 28, San Sebastián de los Reyes (Madrid), adquirido por Vicemo Rent, S.L., junto con la entidad J.L.H., S.L., mediante escritura pública de fecha 27/06/2007, que documenta un arrendamiento **financiero** sobre bienes inmuebles, con un plazo de diez años y las consiguientes cuotas de leasing.

Este inmueble se contabiliza dentro del inmovilizado y está dedicado a la actividad de arrendamiento llevada a cabo por la recurrente, quien aporta contrato de arrendamiento de fecha 01/04/2012.

La sociedad J.L.H., S.L., también se dedica al alquiler de locales industriales.



Como consecuencia de la operación de leasing, los arrendatarios **financieros** asumen unos gastos de intereses denominados liquidación del instrumento **financiero** derivado, que la entidad aquí recurrente pretende deducirse al 100%. Por el contrario, la Inspección considera que la adquisición del inmueble se hace al 50% entre las dos sociedades y las cuotas del leasing se prorratan en idéntico porcentaje, pues el derivado **financiero** es una condición esencial de la operación y así viene recogido en la escritura pública. Por tanto, la obligación de pago de estos intereses ha sido asumida por ambos arrendatarios **financieros** en la misma proporción que participan en la operación (50%) y las consecuencias del impago de dicho derivado **financiero** repercuten sobre la operación de compra del inmueble. Por ello se considera que la asunción por parte de Vicemo Rent, S.L. del pago del 100% de dichos gastos sería una liberalidad fiscalmente no deducible, por lo que se aumenta la base imponible con el 50% de los mismos.

A efectos de prueba se ha presentado la escritura pública de fecha 27 de junio de 2007 que recoge el contrato de arrendamiento **financiero** constituido sobre el inmueble sito en la avenida de Tenerife número 28, San Sebastián de los Reyes. La entidad bancaria BBVA lo adquiere para ponerlo a disposición de los arrendatarios **financieros** por precio de 3.377.272,17 euros, en la proporción del cincuenta por ciento para cada una de ellos (Vicemo Rent S.L. y J.L.H., S.L.), a fin de que lo utilicen en régimen de arrendamiento **financiero** con opción de compra durante diez años, a cambio de un precio que se satisface mediante un abono inicial y 120 plazos mensuales comprendidos entre julio 2007 y junio 2017.

La parte actora argumenta que, por error, la Inspección considera que la totalidad de los gastos **financieros** contabilizados en la cuenta " NUM003 " por importe de 75.076,72 euros en 2010 y de 67.097,80 euros en 2011, derivan de dicho contrato de arrendamiento **financiero**. Se argumenta que, en realidad, se corresponden con los gastos vinculados con la compraventa con préstamo hipotecario de la nave industrial sita en la calle Fuente del Toro número 27, San Sebastián de los Reyes, que también se financia mediante una permuta de intereses inicialmente y, posteriormente, con un producto **financiero** denominado SWAP.

También consta en actuaciones la escritura de compraventa, de fecha 6 de noviembre de 2007, en cuya virtud Vicemo Rent, S.L. adquiere de Bobes, S.A. la nave industrial ubicada en la calle Fuente del Toro número 27, San Sebastián de los Reyes, por un precio de 2.600.000 euros.

En la misma fecha y ante idéntico Notario se otorga la escritura de préstamo con garantía hipotecaria, por importe de 1.500.000 euros, que coincide con la suma total de los cheques bancarios del BBVA entregados para la compraventa de la reseñada nave; la garantía se constituye sobre una nave industrial sita en la calle del Hervidero número 7, parcela 81-b, San Agustín del Guadalix.

A fin de suavizar las variaciones del tipo de interés de dicho crédito, el mismo día 6 de noviembre de 2007 se contrata telefónicamente (se documenta el 19 de noviembre) un instrumento **financiero** derivado consistente en una permuta financiera sobre tipo de interés. Posteriormente, las partes cancelan y reestructuran esta operación, suscribiendo la mercantil Vicemo Rent, S.L. un contrato de SWAP, de fecha 18 de febrero de 2008, con el BBVA; esto es, una nueva permuta financiera sobre un importe nominal de 1.400.000 euros, con fecha de inicio el 1 de febrero de 2008 y vencimiento el 1 de febrero de 2012, en cuya virtud la sociedad pagaría un tipo fijo del 3,5% trimestralmente recibiendo de la entidad bancaria el euribor trimestral, con revisiones trimestrales.

El análisis de la prueba evidencia que en dicho documento se consigna como cuenta de pago la número NUM004 pero los apuntes contables correspondientes a "otros gastos **financieros**" reflejados en la cuenta NUM003 aparecen cargados (Ctas. De Mayores) en la cuenta del BBVA número NUM005 (asientos 44, 151, 257 y 361 del ejercicio 2010 y los números 44, 179, 308 y 453 del 2011). Es evidente que puede modificarse el número de cuenta, pero es necesario disponer de alguna referencia que nos permita vincular los pagos a los instrumentos **financieros** reseñados.

En la valoración de los extractos de las cuentas bancarias del BBVA de titularidad exclusiva de la parte actora, datados desde el 02/05/08, se aprecia la consignación de diversos abonos trimestrales hasta febrero de 2009, en que se inician los cargos, todos ellos en concepto de liquidación de estructura con una referencia que varía pero siempre comienza con NUM006 y finaliza con NUM007. Los cargos se hacen en la cuenta NUM008 y en la acabada en 75.

A lo largo de los años 2010 y 2011 aparecen en estos extractos todos los cargos que la sociedad consigna en la cuenta " NUM003 - otros gastos **financieros**". Aunque aquí se han utilizado distintas denominaciones que pueden inducir a error, tales como cargo estructura leasing, liquidación instrumento **financiero** o liquidación instrumento **financiero** derivado, es lo cierto que todos los cargos efectuados por la entidad bancaria se denominan liquidación de estructura, según lo expuesto.

Las hojas de amortización del contrato de arrendamiento **financiero** vinculado con el inmueble de la avenida de Tenerife número 28, San Sebastián de los Reyes, reflejan como número asociado " NUM009 ", por lo que los



gastos **financieros** no se corresponden con este arrendamiento **financiero**, tal como consideró la Inspección quien, además, nada expone sobre los motivos que le han llevado a estimar que dichos gastos **financieros** están asociados a ese inmueble.

Esto no obstante, es lo cierto que del análisis de los documentos de los instrumentos **financieros** derivados del préstamo con garantía hipotecaria solicitado para la adquisición de la nave industrial de calle Fuente del Toro número 27, San Sebastián de los Reyes, resulta que la única referencia que se recoge en el SWAP es la número " NUM010 ", que no coincide con la que se consigna en los cargos bancarios.

En consecuencia, ha quedado demostrado que existían dos instrumentos **financieros** diferenciados; de un lado, el contrato de arrendamiento **financiero** vinculado al inmueble de la avenida de Tenerife número 28, San Sebastián de los Reyes, cuyos gastos son asumidos conjuntamente por los dos arrendatarios, Vicemo Rent S.L. y J.L.H., S.L. y, de otro, los instrumentos **financieros** de permuta de intereses y SWAP que suscribió en exclusiva Vicemo Rent S.L., para afrontar mejor las fluctuaciones del interés variable asociado al préstamo con garantía hipotecaria solicitado para adquirir la nave industrial de calle Fuente del Toro número 27, San Sebastián de los Reyes.

Ahora bien, la valoración de la prueba no nos permite vincular los gastos **financieros** consignados en la cuenta " NUM003 " con los instrumentos **financieros** de permuta de intereses y SWAP por cuanto, tal como se ha expuesto, no coinciden los respectivos números de referencia y la parte actora no ha aportado ningún otro elemento que nos permita apreciar dicha asociación ni tampoco ha indicado en el escrito de demanda los números de referencia que acrediten tal vinculación.

En definitiva, la prueba aportada no nos permite estimar las alegaciones de la entidad recurrente porque no ha quedado acreditado que, efectivamente, los gastos **financieros** controvertidos deriven de los instrumentos **financieros** de permuta de intereses y SWAP suscritos en exclusiva por dicha sociedad. Tampoco apreciamos datos que nos conduzcan a afirmar que tales gastos están asociados con el contrato de arrendamiento **financiero** aplicado por la Inspección para admitir la deducción del 50% de los mismos. Esto no obstante, la prohibición de la *reformatio in peius* nos impide modificar las conclusiones de la Inspección que, por tanto, han de ser confirmadas con desestimación de las alegaciones de la actora.

**QUINTO.-** En segundo lugar, la parte actora defiende la deducción de la factura de fecha 1 de marzo de 2011 emitida por la sociedad Inversiones Vicente Herrero, S.L. en concepto de asistencia técnica.

La Inspección descarta estos gastos porque la factura es de fecha anterior a la constitución de Inversiones Vicente-Herrero, S.L., que tiene lugar el 3 de marzo de 2011. Además, D. Alexis, administrador de Vicemo Rent, S.L., es a su vez el administrador de esta sociedad y su socio mayoritario (99,72%).

Es cierto que coinciden los datos respectivamente declarados por ambas mercantiles en el Modelo 347 pero ello no supone, *per se*, que no pueda cuestionarse la realidad de los servicios prestados y facturados. Es más, el propio obligado **tributario** mostró su conformidad con la exclusión de las facturas de esta misma entidad emitidas en los meses de enero y febrero de 2011, que fueron rechazadas por idéntico motivo.

A lo que cabe añadir la generalidad del concepto facturado y la inexistencia de documentación adicional que postule la realidad de unos servicios supuestamente prestados antes de la constitución de la sociedad que emite la factura, todo lo cual no queda enervado por los meros apuntes contables, que son así insuficientes para acreditar su veracidad a la vista de la significativa fecha de emisión.

Por lo demás, la argumentación sobre un enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública porque Inversiones Vicente-Herrero, S.L., habría declarado tales ingresos no puede prosperar en el presente pleito en el que dicha mercantil no es parte, por lo que no puede ser objeto de regularización alguna, ello sin perjuicio de las modificaciones que pudiera instar en el caso de que, efectivamente, hubiera incluido los ingresos en su Impuesto sobre Sociedades, lo que también se desconoce.

A juicio de la Sala, la Administración ha cuestionado razonada y razonablemente la realidad de los servicios facturados, mediante datos indiciarios que se consideran suficientes para justificar la liquidación practicada. Así las cosas, le corresponde a la parte recurrente la carga de probar su veracidad que, según lo expuesto, no ha sido acreditada.

En consecuencia, la pretensión de la entidad recurrente no puede tener acogida.

**SEXTO.-** Finalmente, se impone una sanción de 22.694,39 euros por la apreciada infracción tributaria leve cometida en el ejercicio 2010 consistente en obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo, tipificada en el artículo 193.1 de la LGT y una sanción de 46.028,89 euros por la apreciada infracción tributaria grave cometida en el año 2011 consistente en dejar de ingresar, dentro del plazo establecido en

la normativa, la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación, tipificada en el artículo 191.1 de la LGT.

Se insta la nulidad del acuerdo sancionador por falta de motivación y por falta del elemento objetivo derivado de la estimación parcial de sus alegaciones acordada por el TEARM que, se dice, evidencia su falta de culpabilidad, pues finalmente se ha admitido la deducción de unos gastos inicialmente descartados.

Debemos recordar que, en el supuesto que nos ocupa, aunque el TEARM admite la deducción de ciertos gastos estimando parte de las alegaciones de la parte actora en el fundamento Quinto de su resolución, lo cierto es que confirma el acuerdo sancionador en los siguientes términos:

*"DÉCIMO.- A tenor de lo expuesto y considerando que el interesado presentó una declaración incompleta o inexacta en la que aplicó un tipo impositivo al que no tenía **derecho** y dedujo una serie de gastos que no cumplen con los requisitos de deducibilidad, cabe concluir que en la actuación del reclamante ha existido negligencia (entendida esta en el sentido apuntado, descuido o laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma tributaria).*

*En consecuencia, debe desestimarse su pretensión anulatoria, y confirmarse la sanción contra la que se reclama."*

Pues bien, la Sala no comparte las conclusiones del TEARM pues, en casos análogos, hemos anulado el acuerdo sancionador porque la anulación parcial de la liquidación incide directamente en la base objetiva de la sanción. En consecuencia, es obligada la anulación del acuerdo sancionador al verse afectada su fundamentación fáctica, sin que proceda entrar en el análisis de los motivos de fondo planteados en el escrito de demanda, al tratarse de un acto administrativo ya anulado por el TEARM por la causa expuesta.

En definitiva, el presente recurso contencioso-administrativo ha de ser parcialmente estimado en el limitado extremo de anular el acuerdo sancionador, confirmando el resto de la actuación administrativa.

**SÉPTIMO.-** El artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dispone que: " *En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de **derecho***".

En el presente caso, en atención al sentido parcialmente estimatorio del fallo, no se efectúa pronunciamiento impositivo de las costas causadas en la presente instancia.

Por todo lo expuesto, en nombre de S.M. el Rey y en el ejercicio de la potestad que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

## FALLAMOS

**PRIMERO.- ESTIMAMOS PARCIALMENTE** el recurso contencioso-administrativo número 379/2020 interpuesto contra la resolución del TEARM objeto de la presente litis y los actos administrativos de los que trae causa **EN EL LIMITADO EXTREMO DE ANULAR EL ACUERDO SANCIONADOR POR NO SER CONFORME A DERECHO.**

**SEGUNDO.- NO EFECTUAMOS** pronunciamiento impositivo de las costas procesales devengadas en la presente instancia.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, **previa constitución del depósito** previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0379-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0379-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.





Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al **derecho** a la intimidad, a los **derechos** de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ