

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ057029

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 8 de enero de 2015

Vocalía 6.<sup>a</sup>

R.G. 3850/2013

**SUMARIO:**

**La comprobación de valores en el procedimiento de gestión. Impugnación de la comprobación de valores.** Cuando en un procedimiento posterior se aplique a otros obligados tributarios un valor comprobado, estos deben poder promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria. Pretende la contribuyente la anulación de la liquidación al haberle causado indefensión, toda vez que se ha traído a las presentes actuaciones el resultado del procedimiento de valoración de las participaciones de GA SL realizado en el seno de las actuaciones llevadas a cabo frente a GA, sin que el sujeto pasivo haya podido ejercer con plenitud su derecho a defensa, con vulneración de lo prevenido por el art. 134.4 de la Ley 58/2003 (LGT). En el presente caso, las actuaciones de comprobación e inspección frente a la sociedad disuelta y liquidada GA, se llevaron a cabo frente a todos y cada uno de los socios de la misma, entre los que figuraba el cónyuge de la contribuyente, pero no frente a ésta, a quien se ha imputado la mitad de la renta correspondiente a su cónyuge, socio de GA, en atención al régimen económico matrimonial de gananciales. Así las cosas, resultando decisivo para la determinación de la renta devengada con ocasión de la disolución y liquidación de la mercantil GA, el «valor de mercado» de las participaciones que ésta ostentaba en GA SL -las cuales se entregan a los socios-, ha de aceptarse la indefensión que la actuación de la Inspección ha generado en la contribuyente, al asignar un determinado «valor de mercado» a aquellas participaciones, sin que ésta, a diferencia de su cónyuge, haya podido conocer el origen, motivación, argumentos o procedimientos técnicos que llevan a la Inspección a la determinación de aquel valor, lo que anula sus posibilidades de articular su defensa y reaccionar frente a aquella valoración. En esta tesitura sólo cabe anular la liquidación impugnada y ordenar la retroacción de las actuaciones para que sea puesta de manifiesto a la contribuyente toda aquella documentación e informes técnicos que soportan la valoración de aquellas participaciones, para que, en su caso, la interesada pueda alegar lo que estime en su derecho y, en atención a ello, se dicte por la Inspección el acuerdo de liquidación que proceda. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 134, 150 y 239.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 15.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 37.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en la RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA interpuesta *'per saltum'* ante este Tribunal Económico Administrativo Central por **D<sup>a</sup> La...**, con **NIF ...**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en CL ..., contra los acuerdos de 7 de junio y 29 de noviembre de 2013, del Inspector Regional de la Delegación Especial de la AEAT de la Delegación de Madrid por los que se practican, respectivamente, liquidación por el IRPF del ejercicio 2007 y resolución sancionadora por el mismo concepto y ejercicio.

Cuantía (la mayor): 1.793.241,54 €

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Previa instrucción del correspondiente procedimiento de inspección seguido frente al citado sujeto pasivo y, habiéndose extendido **Acta A02 ...** en fecha 4/02/2013, se dictó el 7 de junio de 2013 el citado acuerdo por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por el concepto del IRPF del ejercicio 2007, del que resultó una deuda tributaria exigida de 1.793.241,54 €, de los que 1.421.214,94 € se corresponden con la cuota y 372.026,60 € con los intereses de demora.

En dicho acuerdo se viene a confirmar la propuesta de regularización formulada por el actuario en la referida Acta, desestimándose las alegaciones formuladas por la interesada a tal propuesta.

De acuerdo con lo recogido en aquella Acta y el posterior acuerdo de liquidación, resultan las siguientes circunstancias determinantes de aquella regularización:

- En su día el obligado tributario presentó declaración-liquidación por el IRPF del ejercicio 2007, acogiéndose a la forma de tributación individual.

- La fecha de inicio de las actuaciones fue el 11/05/2012, no debiéndose computar un total de 94 días (según el detalle que allí se recoge), a los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones previsto en el art. 150 de la LGT.

- La sociedad **GA... SL** (en adelante, **GA**), se constituyó en fecha 25 de mayo de 2005, con un capital social de 3.099,80 € dividido en 30.998 participaciones de 0,10 € de valor nominal, suscritas y desembolsadas por los **Sres. Em..., Hu..., An... y Jo...**, con una participación del 23,50 % del capital cada uno de ellos, el **Sr. Fed...** con un 3,2 % del capital y el **Sr. Ma...** con un 2,8% del capital. El día 16 de junio de 2005 el **Sr. Hu...** vende sus acciones al **Sr. Da...**. No hay alteraciones posteriores del accionariado.

- En escritura pública otorgada en fecha día 20 de junio de 2007 la sociedad **GA** acuerda su disolución con liquidación, acogiéndose al régimen fiscal especial previsto para la disolución de sociedades patrimoniales. La liquidación se lleva a cabo mediante escritura de 22 de noviembre de 2007, y, por lo que hace al cónyuge de la aquí reclamante, **D. An...**, se hace constar en la misma que:

*“A Don An... ...*

*En pago de su cuota resultante de la liquidación se le adjudica en pleno dominio:*

*i. En efectivo metálico 14.679.944,41 €.*

*ii. 8.454 participaciones sociales, números 123.985 al 132.438, ambas inclusive, de la sociedad **GA... I... SL**, por importe, según balance, de 495.126,16 €.*

*Lo que hace un total líquido de 15.175.070,57 EUROS, cantidad igual a su haber, luego queda pagado”.*

- El sujeto pasivo no declaró en su autoliquidación del IRPF del ejercicio 2007 ganancia patrimonial alguna ni rendimiento derivado de la operación de disolución de la entidad **GA**.

- Como consecuencia de las actuaciones seguidas por la Inspección frente a la mercantil **GA**, se modificó el régimen de tributación declarado por ésta para el ejercicio 2007, de tal modo que se aplica a la misma el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, en lugar del especial de sociedades patrimoniales declarado por la mercantil, de ahí que no resulte de aplicación a la misma el régimen de disolución y liquidación previsto por la Disposición Transitoria 16 del TRIS. Además, en aquellas actuaciones se regulariza el importe de la renta puesta de manifiesto con ocasión de la disolución de la entidad, de acuerdo con lo prevenido por el artículo 15 del TRLIS, procediendo a la valoración de la cartera de la mercantil (participaciones de **GA... I... SL**), que formaban parte del balance de liquidación por importe de 2.106.365,33 €, concluyéndose en el acuerdo de liquidación un valor de mercado para tales participaciones de 4.731.620,93 €, lo que supone un aumento de la base imponible de 2.625.255,60 €.

- Con cita de la resolución de la Dirección General de Tributos V1274-08, de 18 de junio, se dice que la cuota del Impuesto sobre Sociedades satisfecha por los socios de la sociedad disuelta no existía como deuda en el balance de la sociedad al tiempo de su liquidación, apareciendo en 2011, cuando se dictan los acuerdos por el IS de 2006 y 2007. Se dice que tal alteración patrimonial se produce con posterioridad, por lo que debe imputarse en ese momento posterior. Se argumenta en el acuerdo de liquidación que, *“imagine el obligado que en su cuota de liquidación le hubiera correspondido un billete de lotería para el sorteo del niño. No le cabe duda de que si le hubiera tocado el premio lo habría imputado a 2008 y no a 2007 cuando la sociedad se disolvió”.*

- Se señala que la tributación en sede de los socios, por el IRPF, por la cuota de liquidación resultante de aquella disolución, debe estar a lo prevenido por el artículo 37.1.e) del LIRPF, debiendo tener presente lo dispuesto por los artículos 11 de la LIRPF y 7 de la Ley del Impuesto sobre el patrimonio, de ahí que, siendo el régimen económico matrimonial del socio el de gananciales, procede imputar a cada uno de ambos cónyuges el 50 % de la correspondiente ganancia patrimonial, que debe tributar al tipo del 18 %.

- Por último se dice que los recursos interpuestos por **GA** (contencioso administrativo ante el TSJ de Madrid por vulneración de derechos fundamentales y reclamación económico-administrativa ante este Tribunal), no determinan la suspensión del presente procedimiento de inspección.

El acuerdo de liquidación consta notificado a la interesada en fecha 7 de junio de 2013.

**Segundo.**

Trayendo causa de aquellos hechos e instruido el correspondiente procedimiento sancionador, en fecha 29 de noviembre de 2013 se adoptó acuerdo de imposición de sanción, por comisión de infracción tributaria grave (art. 191 LGT), cuantificándose aquélla en el 75 % de las cantidades dejadas de ingresar (1.421.214,93 €), porcentaje éste resultado de incrementar el mínimo del 50 % en 25 puntos porcentuales por aplicación del criterio de graduación de perjuicio económico, ascendiendo así el importe de la sanción impuesta a 1.065.911,20 €. En aquel acuerdo se recogen los antecedentes del caso, se glosa numerosa jurisprudencia acerca de la concurrencia de culpabilidad en la actuación de los contribuyentes, concluyéndose que la no inclusión en la declaración-liquidación de la ganancia patrimonial derivada del reparto de la cuota de liquidación de la sociedad **GA** fue voluntaria, debiéndose calificar como infracción tributaria, resultando merecedora de la sanción impuesta.

Dicho acuerdo consta notificado en fecha 2 de diciembre de 2013.

**Tercero.**

Frente a aquellos acuerdos formuló la interesada en fechas 3 de julio de 2013 y 27 de diciembre de 2014 reclamaciones económico-administrativas *'per saltum'* ante este Tribunal, siéndoles asignados los números de expedientes **RG.3850/2013**, por lo que hace al acuerdo de liquidación y **RG.84/2014**, por lo que respecta al acuerdo sancionador.

Habiéndose decretado por el Abogado del Estado-Secretario del Tribunal la acumulación de ambas reclamaciones y puestos de manifiesto los expedientes administrativos correspondientes, en fecha 15 de abril de 2014 por el sujeto pasivo se presentó escrito de alegaciones en el que, en síntesis, se sostiene lo siguiente:

- Prescripción del Derecho de la Administración a la comprobación del IRPF del ejercicio 2007, tanto por la circunstancia de que la Inspección notifica la comunicación de inicio de actuaciones con la única finalidad de interrumpir la prescripción y tal citación no es seguida de ninguna actuación de comprobación (toda vez que lo requerido en diligencia ya era del conocimiento de la Administración), como por haberse excedido el plazo máximo de duración de las actuaciones (art. 150.1 LGT), al considerar que no procede la dilación considerada por la Inspección.

- Vulneración de lo dispuesto por el artículo 134.4 de la LGT, al haberse traído a las presentes actuaciones el resultado del procedimiento de valoración de las participaciones de **GA... I... SL** llevadas a cabo en el seno de las actuaciones llevadas a cabo frente a **GA**, sin que por ello pueda el sujeto pasivo ejercer con plenitud su derecho a defensa. Aquel precepto 134.4 impone que el obligado tributario a quien se impone la valoración llevada a cabo en el seno de otro procedimiento, tenga pleno conocimiento de la valoración efectuada, único modo en que podrá ejercer sus derechos, bien impugnar la propia valoración (en caso de estimar que la misma adolece de defectos invalidantes), bien podrá proponer la tasación pericial contradictoria. Ello supone un vicio procedimental causante de indefensión que no puede tener otro efecto que el de la anulación de la liquidación que se impugna.

- Desde la constitución en 2005 hasta su disolución en 2007, la sociedad **GA** siempre estuvo sometida al régimen especial de sociedades patrimoniales, por lo que sus socios no podían presentar una declaración-liquidación haciendo constar ninguna ganancia patrimonial, por lo que su declaración se efectuó conforme a Derecho.

- En lo que hace a la determinación del valor de la cuota de liquidación para cuantificar la ganancia patrimonial, se entiende que debe tenerse presente las cuotas, intereses de demora y sanciones liquidadas a la sociedad **GA** por lo que hace al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007.

- Respecto al acuerdo sancionador se denuncia la ausencia de tipicidad (no concurre ni el elemento subjetivo ni el objetivo), concurriendo en la actuación de la interesada. Por último se cuestiona la graduación de la infracción considerada por la Inspección.

De acuerdo con lo anterior se solicita se dicte resolución anulando y dejando sin efecto los acuerdos de la Inspección impugnados.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad de los actos administrativos reclamados y que las reclamaciones económico-administrativas han sido interpuestas en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se

aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

### **Segundo.**

La presente resolución se contrae a determinar la procedencia de los acuerdos de 7 de junio y 29 de noviembre de 2013 del Inspector Regional de la Delegación Especial de la AEAT de la Delegación de Madrid por los que se practican, respectivamente, liquidación por el IRPF del ejercicio 2007 y resolución sancionadora por el mismo concepto y ejercicio.

Valga recordar inicialmente que, los acuerdos aquí impugnados, traen causa de las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006/2007 frente a la disuelta y liquidada sociedad **GA**, al considerar que ésta debe tributar en aquellos ejercicios bajo el régimen general del impuesto, frente al régimen de sociedades patrimoniales declarado por la misma, de ahí el sometimiento a tributación de la renta devengada en sede del socio con ocasión de la disolución y liquidación de la sociedad **GA**, toda vez que resultó inaplicable la letra d) del apartado 2 de la citada Disposición Transitoria Vigésimo Cuarta del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

En este sentido, señalar que en sesión de esta misma Sala Primera, de fecha 6 de noviembre de 2014 se ha confirmado aquella regularización practicada por la Inspección en sede de **GA** por lo que hace al régimen de tributación (reclamaciones nº **RG.5880/2011 y Ac**), de ahí que resulte procedente entrar a examinar todas y cada una de las cuestiones planteadas por el interesado en la presente reclamación.

### **Tercero.**

Sostiene la interesada inicialmente la concurrencia de la prescripción alegada, al entender que las diligencias instruidas por la Inspección habrían de calificarse como 'argucias' por limitarse a requerir una serie de datos que ya obraban en su poder, con los efectos que conllevaría el no tener tales actuaciones como acontecidas. En este sentido, dispone el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que.

*“La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o 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 hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.*

*En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. (...).”*

Señala el Tribunal Supremo al referirse a las 'diligencias argucias', o, *“quizá mejor, ‘diligencias irrelevantes’ a fin de que su denominación no contenga matices valorativos”,* que tales diligencias *“implican una actividad administrativa ficticia”,* es por ello *“que cualquier actuación inspectora (incluidas las de comprobación e investigación) excluyen la paralización del procedimiento inspección”,* con independencia de la *“mayor o menor precisión y fortuna en la configuración y redacción de las diligencias”,* exigiéndose un análisis de los hechos a los que se imputa la paralización, tanto desde una perspectiva estática (*“analizando los sujetos intervinientes, sus manifestaciones, así como las condiciones y circunstancias en que estas se producen”*), pero, simultáneamente, ese examen también será dinámico (*“es decir, que tenga en cuenta el marco en que esos hechos se producen, y ello por la elemental consideración de que todo procedimiento tiene una estructura dinámica en el que los actos que se suceden tienen unos antecedentes y buscan un fin determinado”*); sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 2009, recurso de casación 8505/2003.

En sentencia de 26 de noviembre de 2009 (recurso de casación 207/2004), se refiere el Tribunal Supremo a aquellas diligencias como, *“diligencias sin un contenido real, cuando se ha pretendido que las mismas eviten la casación del efecto interruptivo de la prescripción”,* o como recuerda en su pronunciamiento de 27 de abril de 2009 (recurso de casación 9369/2003 ), *“la jurisprudencia de esta Sala reitera que no cualquier acto tiene eficacia interruptiva. Sólo aquellos, jurídicamente válidos y notificados al sujeto pasivo que estén tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos, y siempre, claro está, que no respondan*

meramente a la finalidad dilatoria de interrumpir la prescripción, sino que efectivamente contribuyan a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones, según los casos”.

En la posterior sentencia de 16 de julio de 2009 (recurso de casación núm 1627/2003), la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo resume y extracta su propia doctrina, al recordar que:

*“Aunque no exista una definición de las denominadas "diligencias argucia", es decir, diligencias dictadas con el único objetivo de interrumpir el plazo de prescripción, esta Sala ha señalado cuales son las características que debe reunir un acto de la Administración para que pueda tener eficacia interruptiva. Así, <<sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren las siguientes notas: 1ª) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2ª) que sea jurídicamente válida; 3ª) notificada al sujeto pasivo; 4ª) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata>> (Sentencias de 11 de febrero de 2002, 17 de marzo, 13 y 26 de noviembre, y de 22 de diciembre de 2008 y de 6 de abril de 2009 ).*

*Esto significa, como señalan las Sentencias de esta Sala de 11 de Febrero y 29 de Junio de 2002, 17 de marzo, 28 de abril y 23 de junio de 2008 , que <<no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en el mismo se indica, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco de Impuesto controvertido (...). Debe, por lo tanto, prescindirse de aquellas actuaciones que resultan puramente dilatorias, como las que se limitan a dar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente>>.*

*Por lo tanto, <<sólo tienen eficacia interruptiva los actos jurídicamente válidos y notificados al sujeto pasivo que estén tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos, y siempre, claro está, que no respondan meramente a la finalidad dilatoria de interrumpir la prescripción, sino que efectivamente contribuyan a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones, según los casos>> (Sentencia de 13 de noviembre de 2008 )”.*

Más recientemente, la misma Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo señala en su pronunciamiento de 13 de enero de 2011 (recurso de casación núm 164/2007), reproducida a su vez en la sentencia de 16 de julio de 2011 (recurso de casación núm. 3331/2006), que:

*“... como reiteradamente tiene señalado la jurisprudencia de esta Sala, ... sólo son susceptibles de «interrumpir la prescripción los actos tendencialmente ordenados a iniciar o a proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder a la mera finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, la recaudación o la imposición de sanción en el marco del impuesto de que se trate; por el contrario, debe prescindirse de aquellas actuaciones que resulten puramente dilatorias, como las que se limitan a dejar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o a reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente [Sentencias de 11 de febrero de 2002 (casación 7625/96, FJ 3º), 29 de junio de 2002 (casación 3676/97, FJ 2º), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03, FJ 6º), 28 de abril de 2008 (casación 7719/02, FJ 3º), 23 de junio de 2008 (casación 1514/03, FJ 3º) y 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04 , FJ 6º )]» [ Sentencia de 19 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 3433/2006), FD Quinto].*

*En consecuencia, como señala la Sentencia de esta Sala y Sección de 16 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1627/2003), «sólo tienen eficacia interruptiva los actos jurídicamente válidos y notificados al sujeto pasivo que estén tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos, y siempre, claro está, que no respondan meramente a la finalidad dilatoria de interrumpir la prescripción, sino que efectivamente contribuyan a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones, según los casos (Sentencia de 13 de noviembre de 2008)» (FD Segundo)”.*

En el presente caso, véase que la comunicación de inicio de actuaciones se notifica al interesado en fecha 11 de mayo de 2012, citando al mismo para que compareciese ante la Inspección en la fecha del 6 de junio de 2012. Esa primera comparecencia tiene lugar finalmente en fecha 4 de junio de 2012 y, tal como recoge la diligencia de constancia de hechos formalizada en aquella visita, la Inspección solicita al compareciente para que en la próxima visita aporte *“lo siguiente:*

- *Justificación del valor de adquisición de las acciones de su propiedad de la sociedad GA... SL.*
- *Justificación del carácter ganancial o privativo de las acciones de la sociedad GA... SL.*

*... La Inspección fija como fecha para continuar las actuaciones inspectoras el 25 de junio de 2012, si bien el representante del obligado tributario solicita que las actuaciones se aplacen hasta el 19 de septiembre de 2012.*

*Se accede a dicha petición advirtiendo al compareciente que, a efectos del computo del plazo máximo de duración de las actuaciones ..., el aplazamiento solicitado constituye un supuesto de dilación por causa no imputable a la Administración ...*

*El compareciente presta su conformidad con los hechos y circunstancias que se hacen constar en esta diligencia. ...”.*

En diligencia de constancia de hechos nº 2, de fecha 19 de septiembre de 2012, se hace constar, entre otros extremos, que:

*“... en Diligencia nº 1 ... se requirió al obligado tributario para que aportara una serie de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria.*

*En el día de hoy, el contribuyente aporta a esta Inspección, de los citados documentos, antecedentes o información, los siguientes:*

*- Como justificación del valor de adquisición de las acciones de su propiedad de la sociedad **GA... SL** y del carácter ganancial o privativo de las acciones de la sociedad **GA... SL**, se remite a lo señalado en la escritura de constitución de la sociedad de fecha 25 de mayo de 2005 ...”.*

Vista la delimitación del concepto de ‘diligencias argucias’ o ‘diligencias irrelevantes’ que hace la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, y, visto el contenido de aquellas dos diligencias, resulta inconcebible en términos jurídicos calificar las mismas como ‘diligencias argucia o irrelevantes’. A la vista de la ganancia patrimonial producida en sede de los socios de la mercantil disuelta y liquidada, que no hay nada más ‘relevante’ en el seno de aquellas actuaciones que determinar los sujetos pasivos a quienes corresponde imputar aquella ganancia y la cuantía de la misma, o, lo que es lo mismo, conocer el régimen matrimonial económico del sujeto pasivo y el coste de adquisición de las mismas.

Sostiene la reclamante que los datos requeridos ya le constaban a la Administración, deducidos de la escritura pública de constitución de la sociedad **GA** en 2005, que debía obrar en el expediente de las actuaciones seguidas frente a tal mercantil por el Impuesto sobre Sociedades.

Valga señalar que resulta procedente, acertado y necesario el requerimiento que se hace al sujeto pasivo para que aporte cualquier información o documento que pudiera determinar un mayor valor de adquisición, lo que revertería en una menor ganancia patrimonial.

Dice ésta que no existe mayor gasto de adquisición que el deducido de la escritura de constitución de la sociedad, esto es, el valor de emisión de las participaciones, pues los gastos en los que se incurre al constituir aquella sociedad son asumidos por la propia mercantil, capitalizándolos como Gastos de Constitución, teniendo conocimiento igualmente la Inspección del movimiento del accionariado a través del Libro Registro de Socios.

Lo anterior, de ser cierto, únicamente evidenciaría la falta de acierto o eficacia del actuario en aquella instrucción, al no ser capaz de inferir indirectamente los datos requeridos de los que ya obraban en su poder, pero en modo alguno aquel mayor o menor acierto en la instrucción de las actuaciones puede conducir a calificar tales comparecencias como ‘diligencias argucias o irrelevantes’, como así las define y delimita el Tribunal Supremo.

Pero resulta que lo anterior tampoco sería decisivo para el asunto, toda vez que ciertamente la Inspección desconocía si el sujeto pasivo, al acudir a aquella constitución de sociedad, había incurrido en otros gastos que sí podrían aumentar el coste de adquisición de las participaciones, como, a modo de ejemplo, pueden citarse gastos de asesoramientos jurídico, fiscal, mercantil u otros, que, directamente relacionados con aquella emisión de participaciones, podrían ser tenidos en cuenta a los efectos de cuantificar la correspondiente ganancia patrimonial que ahora nos ocupa. Tal circunstancia, por sí sola, evidencia lo acertado y procedente de la actuación del actuario al requerir aquellos datos y documentación al sujeto pasivo. Al contrario, de haber incurrido el sujeto pasivo en aquellos gastos y no haber sido tenidos estos en cuenta por la Inspección en su regularización -por no haber sido requeridos al sujeto pasivo-, ello conduciría necesariamente a la anulación de la liquidación recurrida, lo que nos lleva calificar de acertada la actuación del actuario.

Lo anterior hace innecesario entrar a valorar lo acertado del requerimiento de la Inspección acerca del ‘carácter ganancial o privativo de las acciones de la sociedad **GA... SL**’, aunque, valga decir, igualmente, que se considera acertada y alejada, años luz, de la calificación de ‘diligencia argucia o irrelevante’ que pretende el reclamante. Así, el régimen económico matrimonial que se recoge en aquella escritura pública de constitución de la sociedad **GA**, responde a lo meramente manifestado por los comparecientes en aquel acto, manifestación que, además de que pudiese no ser correcta, se refiere al momento en el que se realiza, al constituirse la sociedad, pero que, tal y como indica el acuerdo de liquidación, “en el momento en que dicha disolución se produce dicho régimen económico matrimonial podía haber cambiado, incluso el matrimonio podía estar disuelto, aspectos que la Inspección no podía saber sino mediante la solicitud de dicha información al interesado”, por lo que resulta del todo conveniente y acertado que, con carácter previo a imputar aquella ganancia patrimonial a uno de los cónyuges o a ambos, la Inspección de cumplido trámite a estos para que se pronuncien al respecto, más aún, si cabe, cuando la cuantía de la ganancia patrimonial se eleva a las cifras de las que hablamos. Parecidas

conclusiones cabe extraer de lo manifestado por los sujetos pasivos en la declaración del Impuesto sobre Patrimonio de 2007, pues tal declaración recoge las manifestaciones de los sujetos pasivos referidas a la fecha de devengo del impuesto, no ha sido objeto de comprobación o verificación por la Administración, de ahí que el más mínimo sentido del buen hacer profesional del actuario exija poner en conocimiento de los sujetos pasivos tal circunstancia para que estos puedan alegar o aportar aquellos documentos que estimen convenientes.

Piénsese por un momento en la actuación de un actuario que, con la sola información que resulta del contenido de la escritura pública de constitución de una sociedad, imputa a los socios de ésta, una vez disuelta y liquidada, una ganancia patrimonial de varios millones de euros sin siquiera requerir a los socios para que acrediten un mayor coste de adquisición de las acciones del que resulta de la escritura, y, sin requerir a estos para que manifiesten el régimen económico matrimonial de los mismos, más allá de lo manifestado por estos en aquella escritura. Tal actuación, por ser demasiado expeditiva, podría atentar contra los principios de eficacia y respeto a los derechos de los contribuyentes que inspiran nuestro Derecho Tributario.

Por último confirmar, a la vista del contenido antes transcrito de aquellas diligencias de constancia de hechos, que resulta del todo procedente el cómputo de la dilación considerada por la Inspección por la solicitud de aplazamiento solicitada por el sujeto pasivo, de ahí que deba rechazarse igualmente el alegato de la interesada que sostenía que el plazo de duración de las actuaciones excedió del fijado por la Ley 58/2003, General Tributaria, en su artículo 150.1.

#### **Cuarto.**

A continuación pretende la reclamante la anulación de la liquidación al haberse causado indefensión, toda vez que se ha traído a las presentes actuaciones el resultado del procedimiento de valoración de las participaciones de **GA... I... SL** realizado en el seno de las actuaciones llevadas a cabo frente a **GA**, sin que el sujeto pasivo haya podido ejercer con plenitud su derecho a defensa, con vulneración de lo prevenido por el artículo 134.4 de la LGT..

En el seno de las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección frente a los socios de la entidad disuelta y liquidada **GA**, y, en aplicación de lo prevenido por el artículo 15.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la Administración procedió a integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad disuelta *“la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable”*. Así, en el balance de la referida sociedad al tiempo de la disolución, entre la cartera de valores, se recogían como *‘inmovilizaciones financieras’* una participación del 24 % en la sociedad **GA... I... SL**, por importe de 2.106.365,33€, y figuraban contabilizadas unas inmovilizaciones inmateriales y materiales por importes de 10.142.150,35 € y 3.998.490,92 €, respectivamente, que se correspondían con dos inmuebles en régimen de arrendamiento financiero y una partida de *“terrenos y construcciones”* correspondiente a una finca urbana. De acuerdo con la valoración realizada en aquellas actuaciones por el Gabinete Técnico de la Inspección, el valor normal de mercado de aquellas inmovilizaciones asciende a 22.132.525,28 €, por lo que la diferencia con el valor contable es de 8.479.915,91 €, de ahí que el valor de mercado del 24 % del capital de **GA... I... SL** es de 4.731.620,93 €, frente a un valor de 2.106.365,33 € por el que figura en el balance de la entidad disuelta **GA**.

De entrada debe advertirse que las argumentaciones de la reclamante jamás pueden conducir a la pretensión de máximos, de anular íntegramente la liquidación impugnada, pues, de resultar aquéllas acertadas, únicamente se vería perjudicada la valoración de una parte, mínima, de los bienes y derechos entregados al socio de la sociedad disuelta y liquidada, pues véase que de los 15.792.005,64 € en que se estima aquélla (23,50 %, a adjudicar al socio y su cónyuge), 14.679.944,41 € fueron efectivo metálico.

Dicho esto, no cabe duda de que en el seno de aquellas actuaciones seguidas frente a la entidad disuelta y liquidada **GA**, la Inspección llevó a cabo un procedimiento de valoración de los inmuebles que integraban el patrimonio de la sociedad **GA... I... SL**, en tanto el 24 % del capital de ésta estaba en manos de **GA**, la sociedad disuelta y liquidada, y, todo ello, en atención a la previsión contenida en el ya citado artículo 15.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según el cual, en los supuestos de transmisión de bienes a los socios por causa de disolución de sociedades, *“la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable”*.

Por otro lado, en sede de la tributación del socio persona física, el artículo 37, bajo el epígrafe ‘Normas específicas de valoración’ de las ganancias y pérdidas patrimoniales, dispone en su apartado e), que:

*“En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda”*.

Así, igualmente, en el seno de la tributación de las personas físicas, habrá que estar al ‘valor de mercado’ de los bienes entregados por la sociedad disuelta al socio, a los efectos de cuantificar la ganancia patrimonial.

De lo anterior se observa como ambas normativas imponen estar al ‘valor de mercado’ de los bienes o elementos transmitidos, y recibidos, para cuantificar la correspondiente renta manifestada en sede de la sociedad disuelta y de los socios de la misma, pero, como se verá, no estamos en el supuesto previsto del artículo 134.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, invocado por la reclamante; este precepto dispone que:

*“En los supuestos en los que la ley establezca que el valor comprobado debe producir efectos respecto a otros obligados tributarios, la Administración tributaria actuante quedará vinculada por dicho valor en relación con los demás interesados. La ley de cada tributo podrá establecer la obligación de notificar a dichos interesados el valor comprobado para que puedan promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria.*

*“Cuando en un procedimiento posterior el valor comprobado se aplique a otros obligados tributarios, éstos podrán promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria”.*

A la vista del precepto invocado, cabe advertir, en primer lugar, que no es de aplicación lo dispuesto en la primera de las dos afirmaciones del primero de los dos párrafos del citado precepto, ya que ni la legislación del impuesto sobre sociedades ni la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecen de modo expreso el *deber* de trasladar los efectos del valor comprobado en sede de la sociedad, de los activos que transmite a los socios, a la liquidación de estos, para valorar los activos que recibe.

En segundo lugar, que *“la obligación de notificar”* tales actuaciones de comprobación de valor a otros sujetos pasivos interesados, distintos de aquél con el que se siguen las actuaciones de comprobación, es algo que el ordenamiento deja en manos de la normativa de cada tributo, al recogerse, clara y expresamente, en aquel precepto, que, *“La ley de cada tributo podrá establecer la obligación de notificar ...”*. En el presente caso, obvio es decir que la ley del Impuesto sobre Sociedades y la ley del IRPF, no recogen entre sus mandatos el que las actuaciones de comprobación de valores en sede de la sociedad disuelta y liquidada deban notificarse a los socios de la misma, lo que no sería una solución adecuada si la entidad tiene muchos socios, y sin que el procedimiento a seguir deba ser distinto por el hecho de que estemos en presencia de una sociedad disuelta y liquidada en manos de un número escaso de socios, pues, la previsión de la norma resulta aplicable cualquiera que sea el número de socios de la sociedad disuelta y liquidada. Cuestión distinta es que, por imperativo de aquellos preceptos 15.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 y 37.1.e) de la Ley 35/2006, se deba acudir, en ambos casos, al ‘valor de mercado’ de unos mismos bienes, en el mismo momento temporal, para determinar la renta sujeta a cada uno de aquellos impuestos, en sede de la sociedad y en sede de los socios. Es por ello que no puede imputarse a la Inspección la inaplicación de aquel precepto 134.4 de la LGT, en tanto éste no resulta aplicable al caso considerado.

Dicho lo anterior, no es menos cierto que la Inspección ha traído a estas actuaciones, el resultado de la comprobación de valores realizada en el seno de las actuaciones seguidas frente a la entidad disuelta y liquidada **GA**, en lo que hace al ‘valor normal de mercado’ de la participación de ésta en la sociedad **GA... I... SL** (de la que ostenta una participación del 24 %), y lo ha hecho incorporando al expediente administrativo al que ha tenido acceso el contribuyente, el acuerdo de liquidación girado por la Inspección frente a la sociedad **GA** por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007, en el que se recoge en el apartado Séptimo de sus Fundamentos (páginas 34 a 36 del acuerdo), la regularización en sede de **GA** que trae causa de la comprobación del ‘valor normal de mercado’ de la participación de ésta en la mercantil **GA... I... SL**.

Sí estaríamos, por tanto, ante la aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del precepto transcrito: *“Cuando en un procedimiento posterior el valor comprobado se aplique a otros obligados tributarios, éstos podrán promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria.”*

A partir de aquí, sustenta el reclamante su pretensión de anulación de la liquidación aquí discutida en la circunstancia de que aquellas actuaciones de comprobación del valor de los inmuebles propiedad de **GA... I... SL**, no le fueron comunicadas ni tuvo conocimiento de ellas, por lo que, eventualmente, no pudo reaccionar frente a la misma, lo que dice haber generado *“la más completa indefensión”*.

Valorar el alegato de indefensión que invoca la reclamante impone estar a los reiterados pronunciamientos del Tribunal Supremo, que delimitan el contenido y consecuencias de los alegatos de indefensión. Así, como señala la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 5 mayo 2010, Recurso de Casación num. 357/2005, *“No podemos olvidar que en el ámbito del procedimiento administrativo está presente el carácter instrumental de las formas con la consiguiente reducción de la entidad y consecuencias de los vicios puramente formales; así con arreglo a los principios rectores de economía procesal, celeridad y eficacia, solamente se pueden admitir como situaciones de indefensión las materiales, es decir, a aquellos supuestos en los que la indefensión haya sido real y suponga una disminución efectiva y trascendente de garantías, incidiendo en la decisión de fondo ...”*. La misma Sala ya señalaba en su sentencia de 30 noviembre 2005, Recurso de Casación núm. 116/2001, que, *“La cuestión, en definitiva, está en determinar si la parte recurrente sufrió o no indefensión por no haber tenido un conocimiento personal e individualizado del expediente, pues la indefensión,*

como vicio invalidante, ha de tener un carácter material y no meramente formal; para que la omisión de un trámite genere una indefensión con efectos anulatorios debe haber dejado al administrado en una situación en la que le haya sido imposible alegar o defenderse, con exposición de cual hubiera sido la situación a la que podría haberse llegado de cumplirse los requisitos legales”.

En el presente caso, las actuaciones de comprobación e inspección frente a la sociedad disuelta y liquidada **GA**, se llevaron a cabo frente a todos y cada uno de los socios de la misma, entre los que figuraba el cónyuge de la reclamante, pero no frente a ésta, a quien se ha imputado la mitad de la renta correspondiente a su cónyuge socio de **GA**, en atención al régimen económico matrimonial de gananciales.

Así las cosas, resultando decisivo para la determinación de la renta devengada con ocasión de la disolución y liquidación de la mercantil **GA**, el ‘valor de mercado’ de las participaciones que ésta ostentaba en **GA... I... SL** (las cuales se entregan a los socios), ha de aceptarse la indefensión que la actuación de la Inspección ha generado en la contribuyente, al asignar un determinado ‘valor de mercado’ a aquellas participaciones, sin que ésta, a diferencia de su cónyuge, haya podido conocer el origen, motivación, argumentos o procedimientos técnicos que llevan a la Inspección a la determinación de aquel valor, lo que anula sus posibilidades de articular su defensa y reaccionar frente a aquella valoración.

En esta tesitura sólo cabe estar a la previsión legal contenida en el artículo 239.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual:

*“Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”.*

Visto lo anterior, solo cabe anular la liquidación impugnada y ordenar aquella retroacción de las actuaciones para que sea puesta de manifiesto a la contribuyente toda aquella documentación e informes técnicos que soportan la valoración de aquellas participaciones, para que, en su caso, la interesada pueda alegar lo que estime en su derecho y, en atención a ello, se dicte por la Inspección el acuerdo de liquidación que proceda. Lo anterior, obviamente, supone no estar a las consecuencias jurídicas pretendidas por la interesada con origen en la indefensión denunciada, y sí a las previstas expresamente por el ordenamiento jurídico.

Por último, recordar que la retroacción de actuaciones considerada por este Tribunal impide entrar a valorar las cuestiones de fondo deducidas del expediente y de las alegaciones de la interesada. Ni tan siquiera al amparo del principio de economía procesal puede entrarse a conocer de éstas, cuando la liquidación impugnada ha sido anulada por los vicios procedimentales señalados. Los principios de garantía procesal para los obligados tributarios o interesados y de seguridad jurídica, impiden llevar a cabo tales pronunciamientos de fondo, pues lo contrario exigiría del contribuyente enfrentarse procesalmente a una situación bifronte, tanto en el eventual recurso contencioso administrativo, como en la reclamación económico-administrativa que quepa formular frente a la nueva liquidación que haya de dictarse en ejecución del presente pronunciamiento.

#### **Quinto.**

Ordenada la anulación de la liquidación impugnada, retro trayendo las actuaciones en los términos señalados, se impone la anulación de la sanción que derivaba de aquélla y que igualmente consta impugnada en la presente reclamación.

En su virtud,

**ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala, en las presentes reclamaciones económico-administrativas acumuladas,

#### **ACUERDA:**

- **ESTIMAR PARCIALMENTE** la reclamación **RG.3850/2013**, procediendo la anulación del acuerdo recurrido, retro trayendo las actuaciones para que sea puesta de manifiesto a la contribuyente toda aquella documentación e informes técnicos que soportan la valoración de aquellas participaciones, para que la interesada pueda alegar, en su caso, lo que estime en su derecho y, en atención a ello, se dicte por la Inspección el acuerdo de liquidación que proceda, en los términos señalados en el Fundamento Cuarto de la presente resolución, y

- **ESTIMAR** la reclamación **RG.84/2014**, procediendo la anulación del acuerdo sancionador, según lo razonado en el último Fundamento de Derecho.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.