

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ057035

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 8 de enero de 2015

Vocalía 6.<sup>a</sup>

R.G. 3851/2013

**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 un 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). Pues bien, 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 contribuyente, por lo que en este caso no hay defecto de forma, ya que el reclamante fue parte en el procedimiento inspector seguido con la entidad disuelta y liquidada, por lo que tuvo pleno conocimiento de la valoración allí realizada, de modo que perfectamente pudo ejercer el derecho concedido por este precepto a promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria. **(Criterio 1 de 2) IRPF. Imputación temporal. Regla general. Pérdidas patrimoniales.** Ya entrando en el fondo del asunto, nos encontramos que tras haber regularizado a la sociedad negándole el régimen de sociedad patrimonial, lo que supone negar la aplicación del régimen fiscal especial previsto para la disolución de este tipo de entidades y, por tanto, someter a gravamen la sociedad por las plusvalías tácitas incorporadas a los activos entregados a los socios, se regularizan a los socios las consecuencias de dicha disolución con pago en especie a los socios de su cuota de liquidación. Lo que se discute es la imputación temporal al socio del efecto fiscal del traslado de la parte que le toca en la cuota del IS liquidada por la Inspección a la sociedad disuelta y liquidada. Pues bien, no es un menor importe de la plusvalía obtenida en el ejercicio en que la sociedad se liquidó. Ese año la única alteración de patrimonio producida se determina por el patrimonio que entonces le repartió la sociedad disuelta y liquidada. La deuda que años después liquida la Inspección no existía entonces, solo sería, de estar computada, un riesgo, sin reflejo en el IRPF. Ahora bien, sí tendrá una pérdida patrimonial cuando tenga que hacer frente a la deuda que le llegue desde la sociedad. **(Criterio 2 de 2)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 21, 58, 59, 68, 134, 150, 179 y 191.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 15 y disp. trans. vigésimo cuarta.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 2, 6, 12, 14, 33 y 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. An...**, 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): 1.793.241,53 €

**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 1.793.241,53 €, de los que 1.421.214,93 € 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 el interesado 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:

- El obligado tributario presentó declaración-liquidación por el IRPF del ejercicio 2007 en fecha 27 de junio de 2008, acogiéndose a la forma de tributación individual. En fecha 3 de julio de 2009 presentó declaración complementaria de aquel periodo y concepto impositivo.

- 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. Fe...** 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 socio aquí reclamante, 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 la ganancia patrimonial al 50 % a cada uno de los cónyuges, 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 al interesado 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 el interesado 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.3851/2013**, por lo que hace al acuerdo de liquidación y **RG.86/2014**, 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. En relación con lo anterior, se dice que la declaración-liquidación complementaria presentada el 3/07/2009 tuvo alcance parcial, limitándose a declarar unas mayores rentas del trabajo y sus retenciones, resultando la cuota a ingresar de 1,00 €, por lo que carece de eficacia interruptiva respecto la actuación parcial de 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 del interesado. 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. En este sentido, señalar que en sesión de 6 de noviembre de 2014, por esta Sala Primera 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.**

Insta inicialmente el interesado la 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.

Como reconoce el contribuyente en su escrito de alegaciones, éste presentó declaración-liquidación complementaria de aquel ejercicio y periodo en fecha 3 de julio de 2009, por lo que, atendida la fecha de notificación del acuerdo de liquidación el 7 de junio de 2013, huelga cualquier otro análisis al respecto de la concurrencia de la prescripción alegada, toda vez que en ningún caso se habría consumado ésta al gozar la declaración-liquidación complementaria presentada de efectos interruptivos, por aquel concepto impositivo y ejercicio fiscal, cualquiera que hubiera sido el contenido de la misma. Véase que el artículo 68.1.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone en este sentido que:

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

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

Como señala la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de octubre de 2009 (recurso de casación 5661/2003), que aún refiriéndose a la Ley 230/1963, General Tributaria, resulta plenamente válida, *“... conforme a esta doctrina, a la que responde la tesis de la Sala de instancia, cualquier actuación del sujeto pasivo tendente al pago o a la liquidación de la deuda produce esos efectos, según disponía para la época de los hechos de este litigio el artículo 66.c) de la Ley General Tributaria de 1963, naturaleza que ha de reconocerse, sin ninguna duda, a las declaraciones complementarias presentadas voluntariamente por el obligado tributario”*, resultando así paradigmático entre las actuaciones de los sujetos pasivos interruptivas del plazo de prescripción, la presentación de tales declaraciones complementarias, sin que pueda entenderse, como pretende el reclamante, que los efectos interruptivos de aquella declaración complementaria se circunscriben exclusivamente a determinados hechos imponibles y no a la obligación tributaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2007.

**Cuarto.**

Lo anterior evidencia la improcedencia del alegato de prescripción del reclamante. Ahora bien, véase que, excepcionando la trascendente presentación de aquella declaración complementaria, el resto de alegatos procedimentales igualmente han sido manifestados, de manera idéntica, por la cónyuge del reclamante en el seno de la reclamación interpuesta por ésta ante este Tribunal (RG. 3850/2013 y Ac), de ahí que bien puede darse respuesta a ellos por remisión a las resoluciones aprobadas en la misma sesión de hoy en aquella otra reclamación, lo que se hará a continuación.

Así, prescindiendo de lo señalado en el Fundamento anterior, sostendría el interesado 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...**
- Justificación del carácter ganancial o privativo de las acciones de la sociedad **GA...**

... 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...** y del carácter ganancial o privativo de las acciones de la sociedad **GA...**, 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 el 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 éste 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 a 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...*", 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 del interesado

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.

#### **Quinto.**

A continuación pretende el 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** llevadas a cabo 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, de la entidad disuelta **GA...**, 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 del 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 cómo 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 el 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...** Inversiones Inmobiliarias.

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 el reclamante impone estar a los reiterados pronunciamiento 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 Garvec, se llevaron a cabo frente a todos y cada uno de los socios de la misma, entre los que figuraba el ahora reclamante, de ahí que no es sostenible que el interesado alegue indefensión por no haber tenido conocimiento de aquellas actuaciones de valoración de los inmuebles propiedad de **GA... I... SL**, cuando, precisamente, aquellas actuaciones tuvieron lugar frente a él, entre otros. Valga decir que el sujeto pasivo, junto con el resto de socios, interpuso reclamación contra la regularización practicada en sede de aquella sociedad disuelta y liquidada (número **RG.5880/2011 y Ac**), alegando respecto a aquella valoración todo aquello que ha considerado oportuno y así ha sido recogido en la resolución de este Tribunal de 6 de noviembre de 2014 (número

**RG.5880/2011 y Ac**), rechazándose los argumentos de los allí reclamantes (entre ellos, el aquí reclamante), que se recogen en el Fundamento Sexto de dicha resolución, que ahora se reproducen sintéticamente:

**SEXTO:**..., señalan los reclamantes en cuanto al aumento de base imponible en el ejercicio 2007 con motivo de la disolución de **GA...** correspondiente a la diferencia entre el valor de mercado de la participación en **GA... I...** y su valor contable, que debe considerarse nula esta parte de la liquidación al haberse incumplido el procedimiento establecido por la normativa tributaria para la valoración de mercado de dicha participación. Invocan así desconocer el método elegido para la valoración y manifiestan su desacuerdo en que la actuario haya asumido la condición de perito al tiempo que la instrucción del procedimiento. Por otra parte, alegan falta de motivación de la tasación efectuada por el Gabinete Técnico y error en dicha tasación al no considerar la partida "Instalaciones Técnicas" como plusvalía latente de los inmuebles.

Comenzando por las cuestiones procedimentales, los reclamantes afirman que el objeto de la comprobación de valor ha sido el paquete accionario que **GA...** poseía en **GA... I... SL**, para lo cual el equipo de Inspección solicita la colaboración del Gabinete Técnico siendo en consecuencia la propia Inspección quien realiza la valoración. Ello supone a su juicio que no resulta posible precisar qué método de los señalados en el art. 57 LGT ha sido el utilizado en dicha valoración, prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

... Afirman los reclamantes que en ningún momento indica el Equipo inspector el método elegido para valorar la participación en **GA... I... SL**, resultándoles imposible saber qué método de los establecidos en el artículo 57 LGT ha sido utilizado.

De los datos reflejados en el expediente resulta evidente, a juicio de este Tribunal Central, que la Inspección asume el análisis de las partidas integradas en el balance de la sociedad **GA... I... SL** en el marco del propio procedimiento de comprobación a fin de determinar si respecto de alguna de ellas resulta necesario, a su juicio, el inicio de un específico procedimiento de comprobación de valor. Es únicamente respecto de los bienes inmuebles identificados por la Inspección en el balance cerrado a 30 de septiembre de 2007 para los que se solicita la elaboración de un dictamen técnico al Gabinete Técnico de Hacienda, ...

En cuanto a la tramitación del procedimiento ..., se ha ofrecido oportunamente a los obligados tributarios la posibilidad de promover tasación pericial contradictoria en los términos prevenidos en el art. 134.4 LGT. Posibilidad de la que no han hecho uso ...

En consecuencia, considera este Tribunal Central que se han respetado todas las prevenciones procedimentales en relación con la comprobación de valor de los inmuebles incorporados al balance de **GA... I... SL**, por lo que debe desestimarse la alegación de nulidad de la liquidación por este motivo.

En cuanto a la reiteración en sede de este Tribunal de los motivos técnicos por los que los reclamantes consideran inadecuada la valoración pericial, .... Para dicha controversia técnica dispusieron los obligados tributarios de la posibilidad de promover tasación pericial contradictoria, tal y como se les ofreció en el Acuerdo de liquidación por el I.Sociedades 2007, sin haber hecho uso de la misma.

Debemos referirnos por último a la alegación de falta de motivación de las valoraciones técnicas suscritas en fecha 23 de marzo de 2011 por el Arquitecto Superior de Hacienda respecto a tres inmuebles propiedad de **GA... I... SL** y que como ya se ha dicho, se hallan incorporadas al expediente. ...

En el supuesto que nos ocupa, una vez analizado el contenido de los informes periciales suscritos por el Arquitecto Superior de Hacienda en marzo de 2011, no falta la explicación del origen y la justificación de los parámetros y coeficientes tenidos en cuenta, ...

Por todo lo expuesto deben desestimarse las alegaciones relativas a la ausencia de defectos procedimentales invalidantes en la valoración pericial de los inmuebles incorporados al balance de **GA... I... SL** y consecuentemente, en la determinación por parte de la actuario del valor de las acciones de dicha sociedad".

Lo anterior evidencia, por un lado, que el reclamante ya ha procedido a impugnar la citada valoración a través de la reclamación formulada, junto a otros socios, frente a la liquidación realizada a dicha entidad (en el curso de la cual se le ofreció oportunamente la posibilidad de promover tasación pericial contradictoria en los términos prevenidos en el art. 134.4 LGT), de modo que en absoluto está indefenso frente a tal valoración, ni sus derechos dependen de la actuación de un tercero.

Por otro lado, se evidencia que ha tenido un perfecto y completo conocimiento de la valoración de las participaciones que ostentaba la mercantil **GA... I... SL** y que le fueron adjudicadas con ocasión de la disolución de **GA...**, lo que le ha permitido impugnar la liquidación que se le ha practicado, y le hubieran permitido también promover la tasación pericial contradictoria de la valoración realizada por la Administración, tal y como prevé el artículo 134.4 de la Ley 58/2003. Por lo tanto, proceda rechazar el alegato en el que se denunciaba "la más completa indefensión".

**Sexto.**

En cuanto a la cuestión de fondo, de entrada debemos confirmar 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, dado que la mercantil **GA...** no debió tributar por el régimen de sociedades patrimoniales, como regularizó en su día la Inspección y este Tribunal ha confirmado en la ya citada resolución de 6 de noviembre de 2014 (número **RG.5880/2011 y Ac**).

Respecto del fondo del asunto, sostiene el reclamante que en la cuantificación del valor de la cuota de liquidación, éste debe minorarse en los importes de 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.

En este punto, el acuerdo recurrido, insistiendo en lo argumentado por el actuario en su propuesta, acepta que las cantidades que los socios deban satisfacer como consecuencia de las actas incoadas a la sociedad **GA... SL** disuelta y liquidada, deben tener reconocimiento o efecto fiscal en el socio, pero sostiene que su imputación temporal “se realizará conforme a las reglas del impuesto, cuando tenga lugar la alteración patrimonial (artículo 14.1c) LIRPF). Dicha alteración patrimonial no tuvo lugar en 2007 cuando la liquidación no había sido girada todavía”. Sostiene, por tanto, la Inspección, que la imputación temporal al socio de la pérdida patrimonial que experimenta por la obligación legal de hacer frente a las deudas liquidadas por la Inspección a la sociedad disuelta y liquidada, no debe producirse antes de que dicha liquidación se haya girado.

Apoya su criterio el acuerdo de liquidación, tras la cita de los preceptos de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de los preceptos de la normativa mercantil que contemplan el traslado al socio de las deudas liquidadas a la sociedad disuelta y liquidada, en la cita de la resolución de la Dirección General de Tributos V1274/2008, de 18 de junio, en la que se plantea el tratamiento fiscal de unos intereses de demora reconocidos en un ejercicio, 2007, en favor de una sociedad disuelta y liquidadas el ejercicio anterior, 2006, concluyendo en aquella resolución, que:

*“... los intereses de demora objeto de consulta constituyen una cuota adicional de liquidación para los antiguos socios, por lo que su importe determinará un mayor valor de la cuota de liquidación social a los efectos de la valoración de la ganancia patrimonial derivada de la disolución de sociedades a que se refiere la letra e) del artículo 37.1 de la LIRPF.*

*En este caso, la imputación temporal de la citada ganancia patrimonial deberá efectuarse, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.1 c) de la LIRPF, en el período impositivo en el que tenga lugar la alteración patrimonial en el patrimonio de los contribuyentes, esto es, en el período impositivo 2007”.*

Frente a los argumentos de la Inspección el reclamante plantea, en síntesis, los siguientes razonamientos:

**1)** Con motivo de una liquidación societaria solo se produce una única alteración patrimonial en los socios, en cuyo cálculo deben incluirse todos los activos y pasivos de la sociedad, con independencia de que ya existieran o se afloren con posterioridad al momento de su disolución-liquidación. Por ello, deben incluirse tanto los que considera activos sobrevenidos (en este caso los mayores valores de activos repartidos por la sociedad que se determinen como resultado de las actuaciones inspectores), como los pasivos sobrevenidos (en este caso la mayor cuota del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007 regularizado por la Inspección cuando la sociedad ya estaba disuelta y liquidada). Al considerar que sólo hay una alteración patrimonial, concluye que no es de aplicación ninguna regla de imputación temporal que permita imputarla en varios ejercicios.

En contra del primer planteamiento del reclamante, entiende este Tribunal que en el ejercicio 2007, cuando tiene lugar la disolución y liquidación de la sociedad, se produce una ganancia patrimonial que debe medirse en los términos en los que lo ha hecho la Inspección, esto es, teniendo en cuenta la alteración de patrimonio que en ese ejercicio se produjo, que viene determinada por los bienes y derechos que entonces adquirió a cambio de sus acciones de la sociedad disuelta, fijados en el acuerdo social de liquidación, y valorados tal y como indica la regla especial que para estas operaciones contempla el artículo 37. 1. e) de la Ley 35/2006 la LIRPF.

Todos los activos o pasivos que hayan sido identificados y atribuidos al socio en ese momento (aunque el pago o entrega puede diferirse a un momento posterior), formarán parte de la alteración patrimonial producida en él, y, por contra, no formarán parte de ella los activos o pasivos que, aunque pueden derivar de la disolución de la sociedad, no existan en 2007 y, por tanto, no hayan pasado al patrimonio del socio en ese momento.

Esta conclusión resulta de la norma del impuesto, y de su estructura básica.

Es claro, según resulta de los artículos 2, 6 y 12 de la Ley 35/2006 reguladora del IRPF, que constituye el objeto del impuesto, la renta obtenida (o imputada en ciertos casos), por el contribuyente durante un período impositivo, período coincidente con el año natural. Se ha de acotar, por tanto, el período en el que se obtuvo cada

renta, tarea que precisa la identificación de la existencia de cada tipo de renta, y la aplicación, si la renta tuviese puntos de conexión con más de un período impositivo, de las reglas de imputación temporal previstas en el artículo 14.

En este caso, el componente de la renta liquidado por la Inspección es una ganancia de patrimonio, figura definida así en el artículo 33 de la Ley 35/2006:

*“Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.”*

El período impositivo en el que se ha de incluir este tipo de renta es concretado de modo específico por la regla del artículo 14.1 c) de la citada Ley 35/2006:

*”c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.”*

La solución legal es clara e indiscutible. Es clara porque se fija en un hecho nítido y fácilmente identificable: la alteración del patrimonio del contribuyente, la entrada o salida de activos o pasivos en él. Y es indiscutible porque será en ese momento, en el de la entrada o salida de bienes o derechos, cuando aumente o disminuya la capacidad económica del contribuyente, como consecuencia de esa entrada o salida de bienes, de modo que ese es el momento en el que el importe de los activos o pasivos que se incorporan deben formar parte de la base imponible si se pretende que ésta sea una adecuada medida del elemento objetivo del hecho imponible, en este caso de la obtención de rentas.

Es claro, por tanto, en el caso que nos ocupa, que hay dos períodos impositivos diferentes en los que se ha alterado el patrimonio del reclamante.

En 2007, cuando recibe la cuota de liquidación de la sociedad. En este momento alteran su patrimonio los activos que recibe, los que entran en su patrimonio y quedan a su disposición. No recibe ningún pasivo. Es una obviedad que los activos o pasivos que no se reciben, que no se podían recibir porque no existían cuando la sociedad se disuelve y liquida, no alteran el patrimonio del socio y no pueden incidir, por tanto, en la determinación de su base imponible. Los activos o pasivos que aparezcan y entren en el patrimonio del contribuyente en un ejercicio posterior, solo pueden tener incidencia en su tributación por el IRPF en ese momento posterior, cuando económica y jurídicamente se manifiesten y aumenten o disminuyan su capacidad económica.

Ratifica esta solución la regla especial de valoración de la ganancia patrimonial obtenida por el socio con ocasión de la disolución y liquidación de sociedades en las que participa:

*“e) 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.”*

No forman parte del patrimonio, como es lógico, ni pueden ser tenidos en cuenta como manifestación de capacidad económica, ni las expectativas de futuras o posibles rentas positivas, ni los riesgos de futuras deudas o rentas negativas.

En el presente caso, los postulados del reclamante supondrían dar efectos en 2007 a una deuda con la Hacienda Pública entonces inexistente para la sociedad como tal deuda, al no haber sido liquidada, y también como riesgo o contingencia futura, al no aparecer en su balance provisión alguna que lo refleje. Y si inexistente es la deuda para quien pudiera haber sido su deudor principal como sujeto pasivo, la sociedad, más aun lo es para sus socios.

Tratándose, además, de socios personas físicas, debe añadirse que, aunque fuera consciente de algún nivel de riesgo de liquidación futura de una mayor deuda para la sociedad, la normativa del IRPF vigente en 2007 (ni la vigente cuando se redacta esta Resolución) no da entrada alguna a la valoración fiscal de ningún tipo de riesgo futuro, riesgo que, en cualquier caso, no consta que hubiese sido objeto de reflejo documental alguno por el reclamante.

Así las cosas, ha de concluirse que será en un ejercicio posterior, cuando le lleguen al socio las deudas de la sociedad, cuando se alterará su patrimonio y cuando, por tanto, se deban imputar en la base imponible, computándose entonces una pérdida patrimonial.

La solución que ha alcanzado la Inspección, y que aquí se ratifica, coincide con la solución dada a otros casos análogos, en los que se concluye de modo rotundo y reiterado que no hay pérdida patrimonial cuando aparece un riesgo, no imputándose esta sino cuando el riesgo se concreta en una alteración patrimonial, en una pérdida efectiva e irrecuperable.

Así, en los casos de aval o fianza, es claro que no genera pérdida de patrimonio el nacimiento del riesgo de tener que asumir la deuda de afianzado en que se incurre cuando se asume tal posición (Nótese que en estos casos el riesgo no solo es conocido por quien lo asume, sino que estará documentado en el contrato celebrado). Es más, la disminución patrimonial ni tan siquiera se produce cuando el riesgo asumido aumenta de grado porque el avalista ha debido hacer frente al pago de la deuda del avalado. Para que se considere que hay pérdida patrimonial será necesario demostrar antes la imposibilidad jurídica de repercutir en el avalado el pago del crédito

Así se pronunció la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en la sentencia de 2 de marzo de 1987:

*"la disminución en el patrimonio, como factor a tener en cuenta en la determinación de la base del mencionado impuesto, no se produce en el supuesto contemplado en este proceso, cuando simplemente se paga por el avalista el importe del crédito concedido a otra persona jurídica, sino cuando por aquél se han agotado las posibilidades de repercutir sobre el avalado la cantidad total abonada en su condición de avalista, (...)."*

Este criterio, con cita de esta sentencia, viene siendo seguido tanto por este Tribunal (entre otras, en resoluciones como la de 5 de julio de 2002, R.G.1008/99, ó R.G. 3469/2006, de 14 de marzo de 2008), como por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en Sentencia de 18 de febrero de 2010, Recurso núm. 157/2008. También lo reitera la Dirección General de Tributos, en contestación a consultas vinculantes, como la V1634/2005, de 28 julio 2005, V0487/2010 de 15 marzo 2010, ó V0713/2010 de 13 abril 2010.

Análoga solución encontramos en los casos de derivaciones de responsabilidad, en los que solo hay pérdida patrimonial cuando haya adquirido firmeza la declaración administrativa que exige el pago al responsable subsidiario. Así, DGT, en Consulta nº V0327/2010 de 22 febrero 2010.

En sentido análogo, la insolvencia de un crédito produce pérdida patrimonial cuando se acredite tal incidencia, sin que debe reducirse la ganancia patrimonial calculada y declarada en el ejercicio de la venta cuyo pago aplazado es posteriormente incobrado. Así lo indica el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución (RG 3010/2013) de 5/11/2013. Criterio también insistentemente sentado por la Dirección General de Tributos, para distintos tipos de operaciones, afirmando que no se computará ninguna pérdida patrimonial por la insolvencia de deudores hasta el momento en que jurídicamente queden agotadas todas las vías para obtener la satisfacción de los créditos, (Consulta nº V1307/2010 de 10 junio 2010; Consulta nº V1604/2010 de 14 julio 2010; Consulta nº V1423/2010 de 23 junio 2010; Consulta nº V1539/2010 de 8 julio 2010; Consulta nº V1681/2011 de 29 junio 2011).<sup>[1]</sup>

**2)** Sostiene igualmente el reclamante que no es coherente que la ganancia o pérdida patrimonial dependa de quién practique la liquidación del Impuesto, de modo que si la liquidación que hace la Inspección hubiese sido realizada antes por la sociedad (aplicando el régimen general y no el de sociedades patrimoniales), la alteración patrimonial de los socios en 2007 hubiese sido inferior.

En contestación a este argumento debe indicarse que, como ya se ha dicho, en el presente caso se somete a gravamen la manifestación de renta puesta de manifiesto por la alteración de patrimonio producida en 2007, que resulta del importe de los activos recibidos de la sociedad disuelta, importe que se ve afectado, como es lógico, por la determinación que entonces se hizo de la deuda tributaria de la sociedad que se disuelve.

Por tanto, es obvio, en primer lugar, que es intrascendente quien haya liquidado la deuda. Sí es trascendente, y entendemos que a ello se refiere realmente el reclamante, el importe liquidado en 2007, porque solo ese importe, y no otro, es el que incide en la ganancia obtenida en 2007.

Efectivamente, la existencia en 2007 de un liquidación (hecha por la sociedad o por la AEAT, pero hecha en 2007), de un distinto importe hubiera supuesto un distinto importe del patrimonio repartido a sus socios en 2007, por lo que éstos hubieran tenido una alteración de patrimonio diferente en 2007, porque diferente hubiera sido la renta que reciben en 2007.

Pero, como resulta de lo razonado en el apartado anterior, ninguna incoherencia hay en que el importe del impuesto devengado por los socios en 2007 sea el que se corresponda con la renta realmente obtenida en 2007, y no con la renta que se hubiese podido haber obtenido si las circunstancias hubiesen sido otras. Todo lo contrario, ese es el resultado que resulta de la aplicación de la LIRPF.

En el caso que nos ocupa, si la sociedad hubiese tributado por el régimen general del impuesto, tal y como la Inspección y este Tribunal entienden ajustado a derecho, su deuda tributaria habría sido entonces mayor, los socios habrían recibido una menor cuota de liquidación, por tanto su alteración patrimonial hubiese sido menor, y menor el importe de la renta –ganancia patrimonial- obtenida en 2007. Y, sí, si esto hubiese ocurrido, su base imponible de 2007 habría sido menor.

Pero lo cierto es que no es eso lo que ocurrió. En el momento de liquidar la sociedad, en 2007, la única deuda tributaria existente en ella es la que ella había autoliquidado. La posibilidad de que esa deuda fuese posteriormente modificada, al alza o a la baja, tan solo era eso, una posibilidad. Como ya hemos dicho, el

impuesto somete a gravamen la renta realmente obtenida, no la que pudo haberse obtenido si cualquiera de las variables que pueden influir en todo acto o negocio, y que influyen en su resultado, hubiera sido distinta. Como ya hemos dicho, ni riesgos de menor renta o de menor ganancia, ni expectativas de renta o ganancia superior, tendrán traslado a la base imponible hasta que no se concreten o materialicen.

3) Discute el reclamante, en tercer lugar, el argumento que esgrime la Inspección en su Acuerdo cuando afirma que *"tanto el mayor valor de la cartera como la deuda tributaria y la sanción son sobrevenidas. En 2007 cuando se liquida la sociedad no existía la deuda tributaria (se había devengado pero como no había sido declarada no era exigible pues no estaba liquidada)"*. Entiende el reclamante que devengo y exigibilidad son cuestiones diferentes y no necesariamente coincidentes en el tiempo, debiendo atenderse al primero y no al segundo para imputar la deducibilidad de un impuesto soportado.

El criterio contrario, atender a la exigibilidad como plantea la Inspección, afirma el recurrente, le hubiese llevado, de aplicarlo de modo estricto, a no reconocer ninguna cuota del impuesto sobre sociedades, ya que aunque su devengo se produce el último día del período impositivo, no es exigible hasta pasados 25 días naturales tras los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. La Inspección reconoce, insiste el recurrente, que el Impuesto sobre Sociedades se había devengado al momento de la liquidación de la sociedad, y esto es razón suficiente para descontar dicho impuesto de la cuota de liquidación, pues aunque exigible con posterioridad, trae causa y está indisolublemente unido al hecho mismo de la liquidación de la entidad, minorando aquello que los socios reciben en la cuota de liquidación.

Tampoco compartimos este argumento. Es claro que devengo y exigibilidad no son lo mismo, y que, tal y como establece el artículo 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

*"1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.*

*La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.*

*2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo. "*

Sin embargo, también es claro, por un lado, que lo relevante en este caso no es la diferencia que puede generar la no coincidencia en el tiempo de los importes de deuda devengada y deuda exigible (como consecuencia del plazo disponible para autoliquidar las deudas devengadas, o de cualquier otro tipo de aplazamiento o diferimiento de la exigibilidad de deudas ya liquidadas), sino los diferentes efectos que producen las deudas devengadas y liquidadas y las que, aun habiéndose devengado, no han sido liquidadas por nadie, ya que ese el hecho que nos encontramos en el presente caso: un impuesto (una parte de él) que se devengó en 2007 en sede de la sociedad, esto es innegable, pero que nadie ha liquidado hasta varios años después.

Ante este doble punto de conexión temporal (devengo y liquidación), inicialmente hemos de fijarnos, como hace el reclamante, en lo dispuesto en el artículo 21.1 de la Ley 58/2003, y concluir que dado que *"el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal"*, la deuda que la Inspección le liquida a GA... en 2011 había nacido en 2007.

Sin embargo, es evidente que, en ausencia de liquidación, estamos ante una deuda que, aunque siguiendo la expresión legal pueda afirmarse que ha nacido, lo cierto es que se encuentra en estado latente, carente de exteriorización y visibilidad alguna, y sin que pueda, por tanto, causar efectos. Es una mera potencialidad que precisa de un requisito adicional, la liquidación, sin el cual no es efectiva, requisito que, además, debe producirse en un plazo perentorio de 4 años. Sus efectos dependen, por tanto, de un hecho futuro e incierto. Hasta que no sea exteriorizada por una liquidación es, para el sujeto pasivo, si acaso, un riesgo más o menos previsible. Y para los terceros no será, hasta su liquidación, nada, dada su absoluta invisibilidad.

Si los efectos que despliega una deuda nacida y liquidada –una deuda ya existente y real- (que inmediatamente merma el patrimonio del sujeto pasivo, bien sea reduciendo su liquidez al ser satisfecha o reduciendo su solvencia al incorporarse como pasivo al balance) no son los mismos que los que despliega una deuda devengada pero no liquidada, tampoco es el mismo el grado de "retroacción" al momento del devengo que debe darse a la liquidación que hace existente la deuda para el sujeto pasivo y para los terceros.

En sede del sujeto pasivo sí habrá algún grado de retroacción. Evidentemente, para determinar el importe de la deuda se ha de acudir al momento en que se produjeron los hechos económico-jurídicos en sede del sujeto pasivo que determinaron en él la capacidad económica que se quiere gravar, la manifestada por la realización del hecho imponible (como establece el artículo 21.1 de la Ley 58/2003, la *"fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa."*), atendiendo a los hechos y al derecho existentes en aquel momento. En este caso, para determinar la

deuda tributaria devengada por la sociedad por la entrega de su patrimonio a sus socios ha de acudirse al momento en que esta entrega se hace, al 2007.

Pero esta vuelta atrás no es absoluta, ni siquiera para el sujeto pasivo. La corrección de los efectos de la ausencia de liquidación, la reconstrucción de lo que hubiera ocurrido si la deuda hubiera afluído antes, se limita a indemnizar al acreedor, a la Hacienda Pública, con los intereses de demora, por el retraso en el pago. Pero la realidad del sujeto pasivo, hasta la liquidación de su deuda tributaria, es que esa deuda, aunque nacida según la terminología legal, no mermó su patrimonio: la entidad dispuso de toda su liquidez, y su solvencia no se vio reducida por la aparición de pasivo alguno. Esa realidad (la inexistencia de deuda cuando esta está en estado latente), no se podrá modificar ya, no se nos ocurrirá decir al sujeto pasivo (a un sujeto pasivo que continuase "vivo" y activo, que no se disuelva como hace GA... en nuestro caso) que devuelva las rentas que pudo obtener al invertir una liquidez que no debió tener (pero que sí tuvo) o que deshaga los negocios emprendidos al acceder a una financiación que nunca hubiese alcanzado si su solvencia hubiese quedado empañada por la existencia de deudas con la Hacienda Pública. Esto es, el sujeto pasivo "reconstruye" su liquidación tributaria en su día mal hecha para adaptarla a la corriente real de bienes y derechos que le ocasionó un devengo tributario, una manifestación de capacidad económica, por los que no tributó adecuadamente. Pero no debe "reconstruir" la situación patrimonial que hubiera tenido si hubiese liquidado en el momento adecuado su deuda tributaria correcta, la situación derivada de la menor liquidez, o el mayor pasivo, que esa liquidación tributaria le hubiera ocasionado.

Esta reflexión nos permita entender cuáles han de ser los efectos para un tercero del devengo de una obligación tributaria, (en nuestro caso, los efectos para el socio de la sociedad-sujeto pasivo de una deuda de dicha sociedad que, sin embargo, no ha sido liquidado cuando esta se disuelve y liquida).

La respuesta nos parece clara: igual que el sujeto pasivo, un tercero (el socio) debe atender a la capacidad económica que realmente ha tenido, a la corriente real de bienes y derechos que han supuesto la realización de hechos imposables y el devengo de deudas tributarias, "reconstruyendo" las liquidaciones que en atención a ello hayan estado mal realizadas. Pero no debe "reconstruir" la situación patrimonial que hubiera tenido si otro sujeto pasivo (la sociedad) hubiese liquidado en el momento adecuado su deuda tributaria correcta y como consecuencia de ello hubiese recibido una cuota de liquidación inferior a la que recibió.

Dicho de otro modo: debe tributar (en cada ejercicio) por la capacidad económica que realmente ha tenido, no por la que hubiera podido haber tenido.

La deuda no liquidada a la sociedad en el ejercicio en que esta se disuelve y reparte su patrimonio no surte efecto fiscal alguno en el socio, porque ningún efecto ocasionó en su capacidad económica en ese ejercicio. Esa deuda, que no existía para la sociedad, no mermó en absoluto el patrimonio que el socio recibió, del que ha podido disponer de modo pleno hasta que la deuda, una vez liquidada a la sociedad, y por el juego legal aplicable, se le ha acabado cobrando a él. Por ello la ganancia patrimonial obtenida por el socio debe medirse atendiendo solo a la realidad económica y jurídica producida para él en 2007, en la que en absoluto están ninguna deuda que completamente inexistente en aquel momento.

Otra cosa (dar efectos retroactivos a recortes patrimoniales que en 2007 no existieron, a ningún nivel, en el socio) sería renunciar a gravar la capacidad económica realmente producida en el socio en 2007, efecto que, como hemos visto anteriormente, no es el que resulta de las normas de imputación temporal del IRPF.

Al mismo resultado llegamos desde otro punto de análisis, advirtiendo que no ha de confundirse, como hace la argumentación del reclamante, el devengo de la deuda de la sociedad, con el devengo para el socio de los efectos fiscales de dicha deuda de la sociedad.

Para el socio nada hay hasta que la deuda de la sociedad no se liquida, porque hasta entonces dicha deuda, aunque está teóricamente nacida, es perfectamente desconocida e inexistente.

En este punto del análisis, debe insistirse en que no estamos resolviendo sobre el ejercicio de devengo, o imputación temporal, para la sociedad, de la deuda que la Inspección le liquidó, asunto sobre el que no hay disputa, siendo claro que es en 2007 cuando la entidad entregó su patrimonio a sus socios, y cuando aflora en ella, con ocasión de dicha entrega, la diferencia de valor en esos activos que determina la deuda tributaria que liquida la Inspección. Esa deuda se había devengado, para la sociedad, efectivamente, en 2007, porque en 2007 realizó la alteración patrimonial de la que procede.

Aquí se trata de determinar el ejercicio en el que se ha devengado para su socio cada una de los flujos patrimoniales que le llegan de la entidad disuelta. Y es un hecho incuestionable que la citada deuda liquidada a la sociedad solo es un flujo patrimonial que le llega al socio cuando la deuda existe, cuando aflora, por lo que solo entonces puede tener par él efectos fiscales.

**4)** Considera también el reclamante que la solución adoptada por la Inspección va contra "la pura lógica y sentido de justicia", que deberían hacer concluir, afirma, que si el socio acaba recibiendo menos por su cuota social es absolutamente razonable que se ajuste la carga tributaria que soporta al verdadero hecho económico y capacidad económica que se pone de manifiesto. Sin embargo, la Inspección ha incrementado, con efectos para 2007, las partidas que suman (el valor de los activos que recibió), mientras que el reflejo fiscal de las partidas que

restan (el importe de la cuota, intereses de demora y sanción de la sociedad disuelta pagados por el socio), quedan como mera "expectativa", pues, al calificarlos de pérdida de patrimonio, solo se podrían compensar si el socio pudiera generar otras ganancias de patrimonio en el plazo de caducidad establecido de cuatro años.

En contra de lo manifestado por el reclamante, y como ya hemos expuesto reiteradamente, la solución adoptada por la Inspección no solo es la que responde a la normativa del IRPF aplicable, sino que se ajusta plenamente a los hechos económicos producidos y a la capacidad económica que se pone de manifiesto en cada ejercicio, principios que se cumplen sólo si en 2007 se somete a gravamen la renta entonces realmente recibida, que viene determinada por el valor de mercado que en ese momento tienen los activos efectivamente recibidos, y sin atender a contingencias o riesgos futuros, que no suponen ningún impacto patrimonial, por lo que no son alteración patrimonial ni afectan a la capacidad económica de ningún modo, razón por la que no tienen ningún reflejo en la normativa del impuesto (tal y como, según hemos visto, se viene interpretando reiteradamente) y que, además, carecían por completo de valoración o explicitación alguna en el presente caso.

Es coherente, por tanto, que la norma del IRPF sitúe el efecto fiscal de cada alteración patrimonial cuando efectivamente se produce, esto es, cuando tiene reflejo en la capacidad económica del contribuyente por la entrada en su patrimonio de un activo o de un pasivo.

Otra cosa bien distinta es el juicio que, de *lege ferenda*, merezca el modo en el que la legislación del IRPF integra en la liquidación del impuesto las pérdidas patrimoniales, al no permitir su mezcla íntegra con el resto de rentas, y, más en concreto, el grado de flexibilidad que ofrece para poder extender en el tiempo la aplicación de las pérdidas que no hayan podido integrarse en el ejercicio en el que se hayan obtenido, al limitar a 4 los ejercicios futuros en los que se pueden aprovechar las pérdidas patrimoniales.

Esta limitación temporal pesa sobre toda pérdida patrimonial, cualquiera que sea la operación de la que proceda, sin que, como es obvio, sea posible excepcionarla imputando la pérdida patrimonial a un ejercicio en el que no se produjo la alteración patrimonial de la que deriva, como propone, en definitiva, el reclamante.

5) Afirma también la reclamante que la Inspección, al practicar la regularización, pervierte el sistema de fuentes del Derecho, pues considera la aplicación de la Ley a la luz de lo que determina la doctrina de la Dirección General de Tributos (resoluciones que no tienen ni tan siquiera el valor de norma en el sistema de fuentes del Derecho). Afirma que, además, la Inspección no aplica estrictamente el criterio de la Dirección General de Tributos, ya que sí incrementa, con efectos para 2007, el valor de los activos que recibió y no hace lo mismo con la cuota, los intereses de demora y la sanción de la sociedad disuelta pagados por el socio.

No hay, en contra de lo que afirma el reclamante, alteración alguna del sistema de fuentes, ya que la Inspección no acude a la interpretación realizada por la Dirección General de Tributos ni en sustitución de la Ley ni en contra de ella, sino como ayuda o referencia interpretativa, dentro, por tanto, del papel que los artículos 58 y 59 de la Ley 58/2003 reservan a las contestaciones a consultas escritas emitidas por el citado organismo.

La Inspección, por otro lado, no se aparta del criterio sentado por la resolución de la Dirección General de Tributos V1274/2008, de 18 de junio, en la que se plantea el tratamiento fiscal de unos intereses de demora reconocidos en un ejercicio, 2007, en favor de una sociedad disuelta y liquidadas el ejercicio anterior, 2006, concluyendo en aquella resolución que la imputación temporal de ese mayor valor de la cuota de liquidación social "(...) deberá efectuarse, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.1 c) de la LIRPF, en el período impositivo en el que tenga lugar la alteración patrimonial en el patrimonio de los contribuyentes, esto es, en el período impositivo 2007".

La consulta resuelve, por tanto, sobre la imputación temporal del necesario recálculo de la cuota de liquidación que ha de hacerse por la aparición de un activo inexistente en el momento de la disolución, de un activo no recibido por el socio en el ejercicio de la disolución y liquidación de la sociedad, en este caso la liquidación de unos intereses de demora a favor de la sociedad disuelta, decantándose por su imputación en el ejercicio en que efectivamente se recibe dicho activo.

Esa misma solución adopta la Inspección en este caso con los elementos patrimoniales (aquí son pasivos, en concreto la obligación de pago de la deuda tributaria liquidada a la sociedad disuelta) que no se han recibido por el socio cuando la sociedad se liquida: no se imputa a ese ejercicio porque no le llega al socio en ese ejercicio.

Ninguna contradicción hay, por tanto, con el hecho de que en el presente caso la Inspección sí impute al ejercicio en el que se produjo la disolución y el reparto del haber social, 2007, el mayor valor de mercado de los activos sí recibidos en ese ejercicio tras la disolución y liquidación de la sociedad. Así resulta de la aplicación de las reglas de imputación temporal del impuesto, ya que en ese momento hay alteración de patrimonio y aumento de la capacidad económica, y así lo explicita la norma específica de valoración aplicable, el artículo 37.1. e) de la LIRPF.

La Inspección, por tanto, valora, tal y como el precepto aplicable indica, la letra e) del artículo 37.1 de la LIRPF, la capacidad económica producida en 2007 por activos recibidos en 2007 y, por supuesto, lo imputa en 2007. La consulta imputa al ejercicio –posterior a la disolución de la sociedad– un activo aparecido y recibido por el socio en ese momento. En ambos casos se grava la capacidad económica del socio en el ejercicio en que se produce.

Y lo mismo, gravar la capacidad económica del socio en el ejercicio en que se produce, hace la inspección con los pasivos que el socio recibe en un ejercicio posterior a la disolución de la sociedad (las deudas que le liquida la Inspección), imputándolos al momento en el que alteran el patrimonio del socio.

### **Septimo.**

Por lo que hace a la sanción impuesta por la Inspección, cumple recordar inicialmente que la actuación del sujeto pasivo, consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2007, está tipificada de forma genérica como infracción tributaria en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y como tal será en su caso sancionable en virtud de lo preceptuado en dichas normas.

Dicho lo anterior, no es menos cierto que a la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable, es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo en el sentido de que en el ámbito del derecho tributario sancionador tiene plenos efectos el principio de culpabilidad, a cuyo efecto se debía vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se hallara amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables y respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990, al analizar lo dispuesto en el mencionado precepto y entender que en esta materia resulta aplicable el principio de culpabilidad que excluía la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios, que se recogieron de forma expresa en el artículo 77.4.d) de la derogada Ley General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y asimismo se contienen en el artículo 179 de la vigente Ley 58/2003, en el que se expresa que *“Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: .....d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados”*.

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y, en principio, dado el carácter cuasipenal de la actividad administrativa sancionadora, uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa.

Como ya tuvo ocasión de pronunciar el Tribunal Constitucional en su sentencia nº 76/90, de 26 de abril (al tiempo de enjuiciar las modificaciones operadas en el régimen sancionador de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985), y más recientemente sostiene el Tribunal Supremo en su sentencia de 11 de marzo de 2010 (recurso de casación 10315/2003):

*“la Administración tributaria, tanto en fase de gestión como de resolución de reclamaciones fundamenta la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar y, por ende, la imposición de las sanciones, exclusivamente en dos circunstancias: en primer lugar, el incumplimiento del deber de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades; en segundo lugar, la no concurrencia en general de ninguna de las causas excluyentes de la responsabilidad recogidas en el art. 77.4 de la L.G.T., y, en particular, de la prevista en la letra d) de dicho precepto ... . Tal argumentación, sin embargo, es manifiestamente insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (...), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE ... . Y es insuficiente, fundamentalmente, por dos razones ... . En primer lugar, ... porque la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996), FD Tercero; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto]; ... Y el segundo de los argumentos ... no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable - como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque*

dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 ( RCL 2003, 2945) ], dice "[entre otros supuestos]", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Quinto, in fine ; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 ( RJ 2008, 7446) (rec. cas. núm. 264/2004 ), FD Cuarto]".

La más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo ahonda en los extremos citados. Así, en su sentencia de 11 de marzo de 2010 (recurso de casación 10315/2003), con cita de numerosa jurisprudencia del mismo tribunal, se dice en relación al caso allí analizado que:

*"la Administración tributaria, tanto en fase de gestión como de resolución de reclamaciones fundamenta la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar y, por ende, la imposición de las sanciones, exclusivamente en dos circunstancias: en primer lugar, el incumplimiento del deber de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades; en segundo lugar, la no concurrencia en general de ninguna de las causas excluyentes de la responsabilidad recogidas en el art. 77.4 de la L.G.T ., y, en particular, de la prevista en la letra d) de dicho precepto ... . Tal argumentación, sin embargo, es manifiestamente insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (...), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE ... . Y es insuficiente, fundamentalmente, por dos razones ... . En primer lugar, ... porque la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996), FD Tercero; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004 ), FD Quinto]; ... Y el segundo de los argumentos ... no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable - como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003 ), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 ( RCL 2003, 2945) ], dice "[entre otros supuestos]", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Quinto, in fine ; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 ( RJ 2008, 7446) (rec. cas. núm. 264/2004 ), FD Cuarto]" (el subrayado es de este Tribunal).*

Aunando estos y otros pronunciamientos previos, el Tribunal Supremo concluye en su reciente sentencia de 12 de julio de 2010 (recurso de casación 480/2007), que:

*"Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º , respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º )]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)]" (el subrayado es de este Tribunal).*

A este respecto, recuerda el Alto Tribunal que la motivación suficiente acerca de si resulta acreditada la concurrencia de culpabilidad en la actuación del sujeto pasivo, debe resultar de la propia resolución sancionadora, en tanto que los tribunales cumplen una función de mero control de legalidad del acuerdo enjuiciado. Dice en su sentencia de 6 de junio de 2008, que:

*“en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad” (el subrayado es de este Tribunal).*

Y, al plantear la cuestión objeto de debate, insiste en su pronunciamiento de 12 de julio de 2010 que:

*“La cuestión se reduce, en consecuencia, a valorar si la concurrencia de culpabilidad en la conducta infractora se ha justificado y, por consiguiente, si la imposición de la sanción ha estado suficientemente motivada, lo que nos conduce, de forma inexorable, al contenido del acuerdo por el que se infligió, por ser el lugar donde dicha motivación debe aparecer explicitada” (el subrayado es de este Tribunal).*

#### **Octavo.**

En el acuerdo sancionador recurrido, la Inspección, tras exponer los antecedentes del caso, que se corresponden con los vertidos en aquel otro acuerdo por el que se practica liquidación por el IRPF del ejercicio 2007, sostiene bajo el epígrafe ‘Culpabilidad. Aplicación al caso concreto’, que:

*“... hay que señalar que la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso ya que habiendo obtenido rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2007 no fueron declaradas en la correspondiente declaración-liquidación, es decir, omitió las citadas rentas con el fin de disminuir la deuda tributaria, lo cual ha dado lugar a la obtención indebida de devoluciones y a la correspondiente falta de ingreso de la deuda tributaria por parte del sujeto infractor.*

*... en el presente caso, se ha probado la obtención de las rentas por el sujeto infractor por las que no se había tributado, y que han determinado el levantamiento de Actas inspectoras.*

*Esta conducta debe ser considerada como culpable en todo caso ya que, siendo sujeto pasivo del Impuesto y habiendo obtenido las rentas descrita en los antecedentes de hecho, no puso la diligencia necesaria para la presentación de su declaración-liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007.*

*La omisión de las rentas obtenidas, constituye un caso claro de culpabilidad, tal y como señala reiteradamente la jurisprudencia a la que nos referiremos posteriormente. De hecho la ocultación de elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria, constituye un elemento acreditativo de la culpabilidad del sujeto responsable.*

*En definitiva, en el presente expediente sancionador el sujeto infractor debía conocer sus obligaciones tributarias, y no ha puesto la diligencia necesaria para la presentación de las autoliquidación de IRPF 2007 de manera veraz y completa”.*

A lo anteriormente transcrito añade el acuerdo sancionador, al finas de su apartado Cuarto.2, lo siguiente:

*“Establecida la concurrencia de las circunstancias que determinan la culpabilidad, debe concretarse ahora el grado de la misma. En el presente caso y habida cuenta de y ganancias patrimoniales ocultas por cuanto que no se han declarado voluntariamente acogiéndose la sociedad extinta a un régimen de disolución que no le era aplicable, parece claro que la conducta del sujeto infractor ha ido más allá de la simple negligencia, y que ha estado dirigida a procurar una falta de ingreso de la deuda tributaria, lo que ha motivado, además, la aplicación del criterio de graduación de la sanción establecida en el artículo 187.1.b) de la LGT por perjuicio económico para la Hacienda Pública. Es decir, se trata de la conducta de quien era consciente de lo que hacía y, además, así quería hacerlo, frente a la de quien no actúa con la diligencia debida o negligentemente por error en los hechos o de derecho, por lo que hay que hablar de conducta dolosa y no culposa.”*

La anterior transcripción agota el enjuiciamiento que se hace en aquella resolución sancionadora acerca de la culpabilidad del sujeto pasivo, habiéndose obviado en la transcripción que se realiza en esta resolución únicamente determinadas reflexiones genéricas y citas de jurisprudencia, que no recogen un análisis expreso y particular con el caso analizado.

Frente a dicha resolución sancionadora sostiene el reclamante en sus alegaciones la ausencia de tipicidad, tanto del elemento objetivo como subjetivo; igualmente señala en su escrito que la sociedad **GA...**, desde su constitución en 2005 hasta su disolución en 2007, siempre estuvo sometida al régimen especial de sociedades patrimoniales, acogiéndose tal sociedad en su disolución al régimen transitorio previsto por el Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por lo que sus socios no podían presentar la declaración-liquidación del IRPF de 2007 haciendo constar ganancia patrimonial alguna.

Guarda razón el reclamante sobre el hecho que el tratamiento fiscal de las rentas devengadas en el IRPF de los socios con origen en la sociedad **GA...**, debe corresponderse con el régimen fiscal declarado por ésta en el Impuesto sobre Sociedades. Así, habiendo presentado la sociedad **GA...** la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2007 bajo el régimen de sociedad patrimonial, acogiéndose en su disolución y liquidación al régimen previsto en la Disposición Transitoria Vigésimo Cuarta del Real Decreto Legislativo 4/2004, en congruencia con ello, de haber sido ajustada a derecho la aplicación de dicho régimen, los socios de la misma no debían integrar renta alguna en su tributación personal con origen en aquella operación, atendido el coste de titularidad de las participaciones. Así resulta de lo dispuesto en la letra d) del apartado 2 de la citada Disposición Transitoria Vigésimo Cuarta del Real Decreto Legislativo 4/2004, en conexión con el artículo 35.1. c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dado que la totalidad de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, acumula la sociedad al liquidarse han sido obtenidos en períodos impositivos en los que tributó en régimen de sociedades patrimoniales, tal y como resulta del expediente (la sociedad **GA...** solo obtuvo beneficios en 2007), y sin que la Inspección haya formulado objeción alguna a este extremo en el acuerdo impugnado.

Así, la liquidación girada en sede del socio no es más que el resultado o consecuencia de un ajuste técnico impuesto por la exclusión de la sociedad **GA...** del régimen fiscal de sociedades patrimoniales, o, lo que es lo mismo, la liquidación girada en sede de los socios trae causa de los incumplimientos de la sociedad **GA...**, al haber declarado ésta, en el impuesto sobre Sociedades, un régimen fiscal incorrecto, no ajustado a Derecho.

De hecho, en el párrafo transcrito del acuerdo sancionador se adivina que, como no puede ser de otro modo, no se le oculta a la Inspección que el verdadero origen de la regularización que practica en el socio está en haberse acogido *“(...) la sociedad extinta a un régimen de disolución que no le era aplicable, (...)”*.

En esta tesitura, cualquier pretensión de considerar como constitutiva de infracción tributaria, la actuación del sujeto pasivo presentando la declaración-liquidación del IRPF de 2007 de acuerdo con lo declarado por la sociedad en el Impuesto sobre Sociedades, debiera analizar, razonar, argumentar, indagar, acreditar cuál ha sido la participación del socio en la causa originaria de su ‘dejar de ingresar’ en el IRPF, esto es, en la presentación por la mercantil **GA...** de aquellas declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades acogiéndose al régimen de sociedades patrimoniales, y, en el presente caso, la Inspección no recoge en el acuerdo sancionador recurrido razonamiento o argumentación alguna en este sentido, limitándose a afirmar que, como ya se ha transcrito anteriormente, la conducta del interesado debe ser considerada como culpable pues, habiendo obtenido rentas sujetas al impuesto, no las declaró, omitiendo la necesaria diligencia necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones. Nada dice la Inspección respecto al hecho relevante de que el sujeto pasivo acomodó su actuación a lo declarado por la sociedad y cuál resulta ser la responsabilidad del sujeto pasivo en el erróneo régimen fiscal declarado por la sociedad.

Cierto es que, en casos como el presente, bien pudiera considerarse la responsabilidad de los socios en la actuación de la sociedad ‘patrimonial’ que, de forma aunada, ha generado un evidente perjuicio en la hacienda Pública, dejándose de ingresar las cuotas correspondientes por el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF, pero, como señala la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en la sentencia ya citada, *“la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria”*, de ahí que, *“es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad”*, lo que conduce necesariamente a la estimación de la reclamación por lo que hace a la impugnación de la sanción.

Como también se recordaba citando al Tribunal Supremo, *“la concurrencia de la culpabilidad en la conducta infractora”* debe contenerse en el acuerdo sancionador, *“por ser el lugar donde dicha motivación debe aparecer explicitada”*, y, en el presente caso, nada se dice respecto la responsabilidad en que pudiera haber incurrido el sujeto pasivo al acogerse la sociedad **GA...**, improcedentemente, a aquel régimen de sociedades patrimoniales.

En su virtud,

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

#### **ACUERDA:**

- DESESTIMAR la reclamación **RG.3851/2013**, confirmando el acuerdo impugnado por el que se practica liquidación por el IRPF del ejercicio 2007, según lo argumentado en la presente resolución, y
- ESTIMAR la reclamación **RG.86/2014**, procediendo la anulación del acuerdo sancionador, según lo razonado en el último Fundamento de Derecho.

[1] Esta interpretación ha sido ratificada por el legislador en la reciente reforma del IRPF, a través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica, entre otras, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que, “aclarando el momento a partir del cual se podrá imputar la pérdida patrimonial derivada de un crédito incobrable”, según indica la Exposición de Motivos de la norma, añade un apartado K) al artículo 14.2 de la Ley para concretar cuándo podrá tener efectos fiscales el riesgo de pérdida patrimonial futura que supone la insolvencia de un deudor:

«k) Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X de la misma Ley.

2.º Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

En otro caso, que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas a las que se refieren los apartados 1.º, 4.º y 5.º del artículo 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.º Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial a que se refiere esta letra k), se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro.»

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