

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ060989

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de noviembre de 2015

Vocalía 3.^a

R.G. 3142/2013

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Non bis in idem. Oposición a la tramitación de un segundo procedimiento sancionador invocando el principio del *non bis in idem*. Se plantea en el presente caso sí, cuando se ha anulado una sanción por haber sido anulada la liquidación de la que trae causa, y es posible emitir una liquidación posterior sobre el mismo concepto y ejercicio, puede también dictarse la correspondiente sanción, o ello vulnera el principio *non bis in idem* en su vertiente procedimental. Pues bien, la respuesta que ha de darse a esta cuestión depende de la naturaleza del defecto que haya causado la anulación de la liquidación, pues de ello dependerá también el carácter del pronunciamiento anulatorio de la sanción, que determina el ámbito del principio *non bis in idem*. Así, si se ha apreciado un defecto material en la liquidación que implique su anulación total, ello conllevará, si quiera indirectamente, un pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del *ius puniendi*, de carácter absolutorio, pues se ha declarado la improcedencia de liquidar y de sancionar, por lo que sí, posteriormente, se dictara una segunda liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador estaría vedada por el principio *non bis in idem*; si el defecto material de la liquidación no implica su anulación total sino que se confirma parcialmente la regularización, acordándose pues la anulación de la liquidación para su sustitución por otra, el Tribunal habrá de enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización que ha quedado confirmada, y, en caso de confirmarla, en su ejecución, se dictará acto reduciendo la cuantía de la liquidación y de la sanción, sin necesidad de tramitar nuevo procedimiento sancionador, lo que, por ende, no vulnera el principio *non bis in idem*; pero, precisamente por ello, si, confirmada parcialmente la regularización, el Tribunal anula totalmente la sanción, esta anulación no traerá causa de la anulación de la liquidación, por lo que constituye un pronunciamiento absolutorio directo y la imposición de nueva sanción tras la emisión de liquidación en ejecución, sí vulneraría el principio *non bis in idem*; por último, si se ha apreciado un defecto de procedimiento, que es causa de la anulación de la liquidación, la anulación de la sanción viene impuesta por él, sin que ningún pronunciamiento puede hacerse sobre el fondo de la sanción, ni directa ni indirectamente, siendo tal una cuestión que queda imprejuzgada, de modo que cuando se tramite de nuevo el procedimiento, dictándose nueva liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador no está vedada por el principio *non bis in idem*.

Y siendo esto último lo que ha ocurrido en el presente supuesto, en que lo que causó la anulación de la liquidación fue un defecto de procedimiento, viniendo así la anulación de la sanción impuesta por él, en aplicación de lo expuesto debe concluirse que no se ha producido vulneración alguna del principio *non bis in idem*, ni en su vertiente material ni en su vertiente procedimental, debiéndose desestimar las pretensiones de la reclamante al respecto. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 27, 57, 88, 89, 104, 134, 150, 178, 179, 180, 183, 191, 195, 209, 210 y 239.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 102, 103 y 104.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 15, 16, 61 y 63.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 75.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 25.

RD 1841/1991 (Rgto. IRPF), art. 12.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 133.

RD 1398/1993 (Rgto. procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora), art. 5.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 66.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovidas por **XC...,SL** con **NIF:** ..., y en su nombre y representación por Don ...y Doña ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo dictado en 18 de febrero de 2013 en ejecución de la Resolución de este Tribunal Central de 29 de noviembre de 2012 y contra acuerdos dictados en 29 de abril de 2013 de liquidación e imposición de sanción conexas, relativos al Impuesto sobre Sociedades de los períodos impositivos 2004, 2005 y

2006 ; acuerdos todos ellos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 21 de septiembre de 2010, la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, dictó acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los períodos impositivos 2004, 2005 y 2006.

Dicho acuerdo derivaba del acta de disconformidad nº ... formalizada el 17 de junio de 2010.

En el citado acuerdo se ponía de manifiesto que las actuaciones se iniciaron mediante comunicación notificada el 14 de abril de 2009 y, a los efectos del plazo máximo de duración de las mismas previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), del tiempo total transcurrido no debían computarse 186 días debidos a aplazamientos y dilaciones no imputables a la Administración. En este extremo, el acuerdo de liquidación incrementaba las dilaciones no imputables a la Administración Tributaria respecto a las consideradas en el acta.

Las actuaciones inspectoras tuvieron carácter general, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT), respecto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006, y del Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos de liquidación 1º trimestre de 2005 a 4º trimestre de 2006.

El 6 de mayo de 2010 se notificó a la interesada comunicación de ampliación de actuaciones de comprobación e investigación, con alcance parcial limitado al análisis de la procedencia de practicar retención sobre los dividendos distribuidos, por el concepto Retenciones e Ingresos a Cuenta del Capital Mobiliario, períodos de 1º trimestre del ejercicio 2007 a 4º trimestre de 2007.

La sociedad, en los ejercicios 2004, 2005 y 2006, tributó como sociedad patrimonial, rigiéndose por lo dispuesto en los artículos 61 a 63 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS).

La Inspección regularizó su situación tributaria:

1. En primer lugar, excluyendo a la sociedad de la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales, debiendo tributar por el régimen general, de forma que se modifica el esquema de liquidación, siendo improcedente la división de la base imponible, entre parte general y parte especial. De este modo, queda toda ella sometida al tipo de gravamen general del impuesto, que es del 35%. Por este solo motivo, la base imponible de la interesada queda intocada, procediéndose a gravar la misma a los tipos correctos.

2. En segundo lugar, se considera no deducible el gasto fiscal por recargo por presentación fuera de plazo, en el ejercicio 2004 por importe de 12.641,11 euros que no pueden ser descontados del cómputo de la base imponible.

3. En fecha 19 de julio de 2004 se produjo la transmisión de los terrenos de ... mediante la aportación no dineraria efectuada a favor de la entidad Y...,SL Dado que las participaciones recibidas a cambio fueron vendidas por XC...,SL en 2006, procedía, a fin de aplicar la valoración a precio de mercado, lo siguiente:

- Practicar un ajuste positivo por importe de 157.276.183,07 euros, en el ejercicio 2004, ejercicio de la ampliación de capital.

- Revertir dicho ajuste positivo, en el ejercicio 2006, período en el que se enajenan las participaciones recibidas.

El resto de los ingresos, gastos, reducciones, deducciones, retenciones, o cualquier otra partida que afectara a la liquidación, no había sido alterada por la Inspección. Las liquidaciones se practicaban realizando los pertinentes ajustes negativos por el Impuesto sobre Sociedades.

La deuda tributaria total resultante de la liquidación practicada ascendió a 39.086.719,40 euros con el siguiente desglose, en euros:

	2004	2005	2006
Cuota	30.191.595,75	-2.182,72	-22.678,03
Interés demora	8.923.684,46	-478,37	-3.221,69

Dicho acuerdo de liquidación fue notificado a la entidad reclamante en fecha 22 de septiembre de 2010.

Segundo.

Previa autorización del Inspector Jefe, con fecha 22 de septiembre de 2010 se notificó el acuerdo de inicio y propuesta de imposición de sanción en relación con las conductas regularizadas en el anterior acuerdo de liquidación. Presentadas alegaciones, la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, dictó acuerdo imponiendo las siguientes sanciones:

1) Ejercicio 2004: sanción por importe de 15.095.797,88 euros por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, calificada como leve.

2) Ejercicio 2006: sanción por importe de 5.219.386,43 euros por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 195 de la LGT al haber determinado improcedentemente en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades partidas a compensar o deducir en la base de declaraciones futuras, calificada como grave.

El citado acuerdo fue objeto de notificación en fecha 2 de marzo de 2011.

Tercero.

Mediante escritos presentados en fechas 21 de octubre de 2010 y 31 de marzo de 2011, la interesada promovió reclamaciones económico-administrativas nº 28/25146/2010 y 28/8936/2011 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid frente a los anteriores acuerdos de liquidación y de imposición de sanciones.

En fecha 30 de diciembre de 2011, la reclamante interpuso recurso de alzada, tramitado bajo el número R.G.: 1313-12, frente a la desestimación presunta de las anteriores reclamaciones alegando, entre otros motivos, la irregularidad cometida por el Inspector Jefe al haber apreciado dilaciones adicionales producidas con anterioridad al acta no consignadas en la misma, a cuyos efectos invocaba la resolución de este Tribunal Central de 16 de noviembre de 2011 (R.G.: 6018/2010).

El 29 de noviembre de 2012 este Tribunal Central dictó resolución estimando parcialmente la reclamación al ordenar anular el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador impugnados debiéndose retrotraer actuaciones a fin de que se notificara al interesado el acuerdo de liquidación dictado por el Inspector Jefe (rectificativo de la propuesta contenida en el acta al incrementar las dilaciones consideradas, a efectos de que se cumplimentara el trámite de puesta de manifiesto previsto en el artículo 188.3 del RGAT) para la formulación de alegaciones.

Cuarto.

En fecha 18 de febrero de 2013, notificado en 20 de febrero de 2013, la Dependencia Regional de Inspección dictó acuerdo en ejecución de la resolución anterior anulando el acuerdo de liquidación, retrotrayendo las actuaciones y rectificando la propuesta contenida en el acta (aumentando el cómputo de dilaciones hecho en la misma) y concediendo al interesado plazo para formular alegaciones. Presentado escrito de alegaciones, en fecha 29 de abril de 2013, notificado en 21 de mayo de 2013, se dictó nuevo acuerdo de liquidación del que resultó una deuda tributaria total de 39.842.846,94 euros con el siguiente desglose:

	2004	2005	2006
Cuota	30.191.595,75	-2.182,72	-22.678,03
Interés demora	9.683.023,76	-762,01	-6.149,81

La deuda tributaria del citado acuerdo ascendió a 158.178,84 euros como consecuencia del incremento de los intereses de demora a 30.702,73 euros respecto de los girados en la liquidación originaria, permaneciendo idéntica la cuota.

Frente a este acuerdo de liquidación, la interesada ha promovido la presente reclamación económico-administrativa, tramitada bajo el número R.G.: 3142-13 mediante escrito presentado en fecha 29 de mayo de 2013.

Quinto.

Asimismo, en fecha 18 de febrero de 2013, notificado en 20 de febrero de 2013, la Dependencia Regional de Inspección dictó acuerdo en ejecución de la citada resolución de este Tribunal Económico-Administrativo

Central de 29 de noviembre de 2012, anulando la sanción, sin perjuicio del procedimiento sancionador que, en su caso, se pudiera incoar derivado del acuerdo de liquidación que se dictara como consecuencia de la retroacción ordenada por este Tribunal Central.

En fecha 20 de marzo de 2013, la interesada, tras manifestar que había recibido el anterior acuerdo de ejecución de 18 de febrero de 2013 así como propuesta de imposición de sanción de 20 de febrero de 2013 en base a iguales hechos y conductas ya objeto de previo acuerdo sancionador anulado, interpuso incidente de ejecución, tramitado con el número R.G. 1313-12-50-IE, al considerar dichos actos contrarios a la resolución de este Tribunal Central de 29 de noviembre de 2012 así como a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y Audiencia Nacional, presentando escrito de alegaciones complementarias en fecha 10 de diciembre de 2013. En sus alegaciones, la reclamante se oponía a la tramitación de un segundo procedimiento sancionador invocando el principio del *ne bis in idem*, citando en apoyo de sus pretensiones Sentencia del Tribunal Supremo de 26-3-2012 (rec. 5827/2009), y de la Audiencia Nacional de 4-3-2010, 22-4-10, 27-7-10, 19-1-2011, 12-5-2011, 16-2-2011 y 17-10-2013. Asimismo, consideraba que el fallo del Tribunal Central no habilitaba la posibilidad de un nuevo procedimiento, al haber anulado este Tribunal la liquidación y sanción y ordenado la retroacción para la subsanación de irregularidades del procedimiento inspector. Finalmente, invocaba la caducidad del procedimiento sancionador por incumplimiento del plazo de tres meses del artículo 209 de la LGT, al considerar que habiéndose anulado el acuerdo de liquidación el 22 de septiembre de 2010 y asimismo la sanción, en la actualidad había transcurrido dicho plazo.

Notificado en 22 de febrero de 2013 el acuerdo de inicio y propuesta de imposición de sanción, en fecha 29 de abril de 2013, se dictó acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, imponiendo las siguientes sanciones:

1) Ejercicio 2004: sanción por importe de 15.095.797,88 euros por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, calificada como leve.

2) Ejercicio 2006: sanción por importe de 5.219.386,43 euros por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 195 de la LGT al haber determinado improcedentemente en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades partidas a compensar o deducir en la base de declaraciones futuras, calificada como grave.

El acuerdo sancionador se notificó en fecha 21 de mayo de 2013 y en relación con el mismo la interesada presentó sendos escritos: uno el 29 de mayo de 2013, interponiendo reclamación económico-administrativa que fue tramitada bajo el nº 3143-13 R.G.; y otro el 14 de junio de 2003, interponiendo incidente de ejecución tramitado bajo el nº 3573-13 R.G. en el que reiteraba las alegaciones vertidas en el R.G. 1313-12-50-IE y solicitaba su acumulación con el mismo.

Sexto.

Puestos de manifiesto los expedientes, la interesada presentó escritos en fechas 28 de febrero de 2014 y 18 de noviembre de 2014 realizando las oportunas alegaciones, en síntesis, las siguientes:

l) En relación con el acuerdo de liquidación:

- 1) Nulidad de la liquidación por incorrecta liquidación de los intereses de demora.
- 2) Prescripción del derecho a liquidar por haber excedido las actuaciones inspectoras del plazo de duración de 12 meses al ser incorrecta la imputación de dilaciones e interrupciones justificadas por la Inspección de los Tributos.
- 3) Procedencia de la tributación por el régimen de sociedades patrimoniales: existencia de error material al cuantificar el porcentaje de activos no afectos a actividades económicas y valores.
- 4) No desarrollo por la entidad **XC...,SL** de actividad alguna de promoción inmobiliaria antes de la aportación a **Y...,SL** por lo siguientes motivos:

- La Administración consideró, en un procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación del primer trimestre de 2007 del Impuesto sobre el Valor Añadido, que no quedaba acreditado que se realizara actividad empresarial ni durante 2007 ni en los ejercicios anteriores.

- La transmisión de terrenos a la entidad **Y...,SL** se produjo con anterioridad al inicio de las actividades de promoción. Las actividades de mera preparación urbanística no son constitutivas de dicha actividad.

- La realización de gastos de derribo no supone el inicio de actividad de promoción.

- La realización de las operaciones de promoción por una entidad vinculada no supone que la otra sociedad también realice ese tipo de actividades.

- **XC...,SL** cumplió estrictamente con los requisitos del régimen de sociedades patrimoniales por lo que éste le era de aplicación, no pudiendo la Inspección regularizar acudiendo al simple expediente de la recalificación. Si la Inspección consideraba que la aportación de los terrenos era un negocio indirecto, debería haberlo manifestado.

5) La contabilización como existencias de los terrenos no impide su consideración como bienes no afectos a actividades económicas.

6) No se pretendió esquivar la aplicación del tipo de gravamen del 35%.

7) **X...** no pudo gestionar la cartera de participaciones de **Y...,SL**

8) Existencia de error material en la liquidación: inexistencia de beneficios contables de ejercicios anteriores a descontar.

9) Incorrecta valoración a precio de mercado por la Inspección de los terrenos aportados por **XC...,SL** a **Y...,SL**

II) En relación con la sanción:

1) Improcedencia de dictar nueva sanción.

2) Interpretación razonable de la norma.

3) Ad cautelam: nulidad de pleno derecho del acuerdo sancionador por insuficiente motivación de la culpabilidad.

4) Incorrecta cuantificación de la sanción por el artículo 195 de la LGT.

Asimismo, en fecha 30 de octubre y 3 de noviembre de 2014, la interesada ha presentado escritos oponiéndose a las sanciones, invocando las Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2014 (rec. 164/2013) y 29 de septiembre de 2014 (rec. 1014/2013).

Por último, en fecha 29 de octubre de 2015, la reclamante presenta escrito complementario de alegaciones a los anteriores oponiéndose a la sanción invocando la aplicabilidad el principio de "*non bis in idem*" y diversas, Sentencias, entre ellas las del Tribunal Supremo, de 6 de noviembre de 2014, 7 de abril de 2014 y 16 de diciembre de 2014, entre otras.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones, siendo procedente su resolución conjunta, de acuerdo con lo establecido en el artículo 230 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Segundo.

Las cuestiones que se plantean en el presente expediente consisten en determinar: 1) Correcto cálculo de los intereses de demora; 2) Si se ha producido la prescripción del derecho a liquidar por excesiva duración de actuaciones inspectoras; 3) Procedencia o improcedencia de la regularización practicada; y 4) Procedencia o improcedencia de la sanción.

Tercero.

Comenzando por la cuestión relativa al cálculo de los intereses de demora, la interesada se opone a la fecha final de devengo de los intereses de demora correspondientes al ejercicio 2004 utilizada en la liquidación, el 25 de marzo de 2011, argumentando que dicha fecha infringe tanto la Sentencia de 7 de noviembre de 2013 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que reconoció el derecho de que en la nueva liquidación que se dictara en ejecución de la Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012 no se computara para el devengo de intereses de demora el periodo entre la solicitud de suspensión y la puesta en conocimiento de la reclamante de su desestimación (entre el 5 de noviembre de 2010 hasta el 14 de junio de 2011); como asimismo lo establecido por este TEAC en Resolución dictada en Unificación de Criterio de 28 de octubre de 2013, R.G. 4659/2013, debiéndose haber liquidado intereses únicamente hasta 21 de septiembre de 2010, fecha de la primera liquidación.

Pues bien, los intereses de demora sobre el importe no ingresado por el obligado tributario correspondientes al ejercicio 2004 se calculan en el acuerdo de liquidación impugnado desde el 25/07/2005 (fin

del plazo voluntario de presentación de la declaración por el Impuesto sobre Sociedades, periodo 2004), hasta el 25/03/2011 (auto de declaración de concurso).

Efectivamente, tal y como este Tribunal se ha pronunciado en Resoluciones de 28 de octubre de 2013 (R.G. 4659/13) - invocada por la reclamante – y de 8 de enero de 2015 (R.G. 6198/11) , en los supuestos como el presente en los que un Tribunal estima en parte por razones formales, anulando el acto impugnado, pero sin ordenar la práctica de otro en sustitución de aquel sino que acuerda la retroacción de las actuaciones, la Administración puede volver a liquidar, si bien a efectos de la determinación del “dies ad quem” del período de devengo de los intereses de demora, no es de aplicación el artículo 26.5 de la LGT, y sólo se exigirán intereses de demora hasta la fecha de la primera liquidación anulada.

Por ello, procede rectificar la liquidación impugnada correspondiente al ejercicio 2004, calculando de nuevo el importe de los intereses de demora devengados de acuerdo con lo expuesto.

Cuarto.

Se plantea, en segundo término, la cuestión relativa a la duración de las actuaciones inspectoras desarrolladas y las consecuencias que se derivarían en caso de apreciarse un incumplimiento del plazo al que, según la LGT, deben ajustarse.

El artículo 150.1 de la LGT establece:

“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: (...).”

Resulta especialmente trascendente, habida cuenta de la remisión expresa que hace dicho precepto, acudir a lo que dispone el artículo 104.2 de la LGT:

“2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución”.

De acuerdo con lo anterior, la regla general básica a tener en cuenta para analizar cuál es el plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación referidas a un determinado impuesto y desarrolladas al amparo de la LGT es que deben concluir en un plazo máximo de 12 meses – contados desde la fecha de notificación al contribuyente del acuerdo de inicio – sin computar, a estos efectos, las circunstancias que puedan considerarse como “*períodos de interrupción justificada*” o “*dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria*”.

El RGAT desarrolla estos preceptos, concretamente, en los artículos 103 (“*Períodos de interrupción justificada*”) y 104 (“*Dilaciones por causa no imputable a la Administración*”), estableciendo este último lo siguiente:

“Artículo 104. Dilaciones por causa no imputable a la Administración.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos

a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior.

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

d) La paralización del procedimiento iniciado a instancia del obligado tributario por la falta de cumplimentación de algún trámite indispensable para dictar resolución, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se considere incumplido el trámite hasta su cumplimentación por el obligado tributario, sin perjuicio de la posibilidad de que pueda declararse la caducidad, previa advertencia al interesado. (...)."

Se debe destacar también lo que dispone el artículo 102 del RGAT, relativo al cómputo de los plazos máximos de resolución, aplicable a ambas:

"1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 104. 1.b) de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por registro del órgano competente para la tramitación del procedimiento, el registro del órgano que resulte competente para iniciar la tramitación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59 de este Reglamento o en la normativa específica del procedimiento.

2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.

3. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria acreditados durante el procedimiento de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones seguidos frente al deudor principal se considerarán, cuando concurren en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad, períodos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración tributaria a efectos del cómputo del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad.

4. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente.

5. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales.

6. El obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este Reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este Reglamento con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente.

7. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse".

Quinto.

Una vez planteada la normativa básica al amparo de la cual debe analizarse la cuestión relativa a la duración del procedimiento, procede analizar cuáles han sido las exactas circunstancias concurrentes en el caso presente.

Así, acreditada la notificación de la comunicación del inicio de las actuaciones el día 14 de abril de 2009, la primera conclusión llevaría a afirmar que el acuerdo resultante de las mismas debería haberse notificado, a más tardar, el 13 de abril de 2010, de acuerdo con el artículo 150 de la LGT.

Dicha notificación al sujeto pasivo no se produjo hasta el 22 de septiembre de 2010, 162 días después, si bien, tal y como queda reflejado en el acuerdo de liquidación impugnado, la Inspección Tributaria concretó la existencia de hasta un total de 186 días que debían excluirse del cómputo por considerarlas dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración.

Frente a ello, la reclamante se opone a la imputación de una serie de dilaciones, por lo que procede analizar dichas circunstancias para verificar, en el caso de que se admitan, que las actuaciones se habrían

desarrollado cumpliendo con el plazo máximo a que debían ajustarse. Las dilaciones a las que se opone la entidad interesada son las siguientes:

1) Dilación entre 10/08/2009 y 09/09/2009 por solicitud de aplazamiento:

Según consta en diligencia nº 3, extendida en fecha 9 de septiembre de 2009 y firmada en prueba de conformidad con los hechos en ella recogidos por parte de los representantes autorizados de la entidad **XC...,SL**, la Inspección había requerido al obligado tributario en su anterior comparecencia de fecha 24 de julio de 2009 para que compareciera en las oficinas de la Inspección el día 10 de agosto de 2009 aportando una serie de documentación con trascendencia tributaria. Se indica también que mediante fax de fecha 31 de julio de 2009 se solicitó el aplazamiento de las actuaciones al día 9 de septiembre de 2009 por lo que a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras se considera que el obligado tributario ha incurrido en una dilación, circunstancia que es comunicada desde ese momento al obligado tributario.

Frente a ello, alega la entidad que tras dos meses de inactividad por la Inspección, se le cita el día 24 de julio de 2009 solicitando gran cantidad de documentación a aportar el 10 de agosto de 2009, en pleno periodo vacacional del personal encargado de la llevanza de la sociedad. Invoca la improcedencia de la dilación alegando que la solicitud de aplazamiento no supuso paralización de las actuaciones inspectoras porque ni impidió que la Inspección continuara las actuaciones ni la documentación pendiente era imprescindible para el desarrollo de las actuaciones inspectoras, al habersele requerido soportes documentales de una información de la que disponía la Inspección ya desde el día 24 de julio de 2009, que contaba con todos los elementos de juicio necesarios para proseguir sus investigaciones, estando pendiente exclusivamente de realizar una comprobación formal tendente a determinar la realidad documental de las anotaciones contables.

Como se ha visto, en el presente caso la reclamante se limita a aducir que el procedimiento pudo proseguir en su tramitación, pero no niega ni desvirtúa la existencia de una solicitud de aplazamiento por su parte, que confirma. De esta forma, se debe aplicar lo dispuesto en el artículo 104.c) del RGAT y esta circunstancia debe ser considerada por este Tribunal como dilación por causa no imputable a la Administración:

“La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.”

Y en este sentido, señala el Tribunal Supremo en sentencias, entre otras, de 02-04-2012 (rec. nº. 6089/2008), de 24-01-2011 (rec. nº. 485/2007) citada por otras posteriores como la de 19-04-2012 (rec. nº. 541/2011) en la que afirma que:

“..la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de "dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.”

Por lo que debe reputarse correcta la imputación de esta dilación.

2) Dilación entre 09/09/2009 y 11/12/2009 por retraso en la aportación de la documentación requerida en fecha 24/07/2009:

En el presente supuesto, la interesada se reitera en las argumentaciones realizadas en relación con la anterior dilación. Alega que aunque fue advertido de que su comportamiento podría calificarse como dilación imputable, *“no percibimos que en ningún momento el procedimiento estuviera interrumpido, circunstancia ésta que se ratifica a la vista de la naturaleza de los documentos que motivan la imputación de la dilación, la continua actuación de la Inspección y el baile de días entre el Actuario y la Oficina Técnica al cuantificar la dilación.”*

En primer lugar debe este Tribunal reiterar el criterio de que, en todo caso, debe ser la Inspección la que decide qué documentación, antecedentes o información es necesaria para desarrollar su comprobación, sin que a estos efectos el obligado tributario deba valorar su trascendencia para decidir si debe cumplir o no con sus deber de suministro de la información solicitada. En el presente supuesto, la Inspección solicitó una documentación que contiene datos relevantes para la comprobación, como son los justificantes de determinados gastos y de facturas recibidas por parte de la entidad en los periodos impositivos comprobados. A estos efectos, la Inspección realiza el

oportuno requerimiento de documentación en la diligencia nº 2, de 24 de julio de 2009, identificando la documentación solicitada, el plazo concedido para su aportación, habiéndose advertido en la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación de los efectos que se derivarían en el supuesto de un eventual incumplimiento. Por lo tanto, la sociedad debió atender dicha solicitud en el plazo señalado para ello y puesto que no lo hizo, incurrió en una dilación en el procedimiento que le es imputable en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 150 en relación con el artículo 104.2 de la LGT.

En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2012, en Recurso de Casación núm. 6089/2008, vincula el concepto de dilación con el de sustracción al que denomina “elemento teleológico”, esto es, a la circunstancia de que la tardanza en la aportación de la documentación hurte elementos de juicio relevantes a la Inspección de forma que su tarea no pueda ser desarrollada con normalidad. No contrapone el Tribunal Supremo el concepto de desarrollo normal de una inspección con la imposibilidad de continuar con las mismas, puesto que contempla la posibilidad de que la interrupción del cómputo del plazo de duración ocasionado por una dilación imputable al obligado tributario no impida la práctica de las actuaciones en aplicación de los principios de eficacia, celeridad y economía. Así, no encuentra obstáculo para que *“durante una situación de interrupción justificada o de dilación imputable al contribuyente, los funcionarios de la Inspección continúen las investigaciones que no se vean entorpecidas o imposibilitadas por aquella interrupción o por esta dilación”*. Lo que no es óbice, en este caso, para que la documentación requerida y no aportada conserve toda su trascendencia para la resolución final del procedimiento, que deberá adoptarse cuando la Inspección haya recabado la totalidad de los datos y antecedentes necesarios para ello.

Por tanto, justificada la relevancia para el normal desarrollo de la comprobación de la información contenida en la documentación que el contribuyente aportó pasados tres meses desde su requerimiento, siendo claro que el retraso en la aportación de la misma ha supuesto un impedimento al normal desarrollo de las actuaciones inspectoras, debe confirmarse a criterio de este Tribunal la dilación ahora cuestionada y procede declarar ajustada a Derecho la calificación realizada por la Inspección en su acuerdo de liquidación, al considerar dilación imputable al contribuyente el período comprendido entre el 9 de septiembre y el 11 de diciembre de 2009.

3) Dilación entre 20/01/2010 y 22/02/2010:

Señala la reclamante que la dilación viene justificada por la aportación incompleta de documentación, al no haberse aportado el contrato de préstamo con el Banco Alega que no hubo inactividad real de la Inspección, no siendo relevante para la comprobación la documentación pendiente de aportar, pues no se requirió a la entidad bancaria, habiéndose ya aportado justificantes relativos a dicho contrato, como justificantes de comisiones y pagos de intereses; que si bien en diligencia de 17 de febrero de 2010 comunicaron que no era posible su aportación por no haber sido posible su localización, sin embargo la dilación se extiende hasta el 22 de febrero de 2010, mientras que en la diligencia se da por cerrada la dilación a 17 de febrero.

En este apartado se debe reiterar el criterio a que se ha hecho referencia al estudiar el período de dilación anterior ya que debe ser la Inspección la que determine qué documentación, antecedentes o información es necesaria para desarrollar su comprobación, sin que se pueda argumentar que dichos documentos no hayan sido analizados por la Inspección por no hacer referencia a ellos en la liquidación, como pretende la reclamante, puesto que ello no es óbice a que dichos documentos sí que hayan sido objeto de análisis, debiéndose indicar que a juicio de este Tribunal la información solicitada resultaba relevante para poder enjuiciar todos los aspectos concurrentes en las operaciones realizadas en los períodos impositivos objeto de regularización inspectora.

Según consta en el expediente, mediante diligencia nº 6 de 11 de diciembre de 2009 la Inspección había requerido al obligado tributario la aportación de dos contratos de préstamo, uno con Caja de Ahorros de ... de 25.000.000,00 euros de fecha 26/07/2005 y otro con Banco ... de 54.000.000,00 euros de fecha 17/07/2003. En dicha solicitud la Inspección fijó como fecha para la aportación de dicha documentación el día 12 de enero de 2010 y advirtió al interesado de que la no aportación de la documentación solicitada en su totalidad o la incomparecencia en el lugar, día y hora señalados se considerará como dilación no imputable a la Administración de conformidad con lo establecido en el artículo 104.a) del RGAT, por lo que no se computará en el plazo establecido en los artículos 104.2 y 150 de la LGT. Dicha diligencia fue firmada por los representantes del obligado tributario en prueba de su conformidad con los hechos en ella consignados.

Mediante correo electrónico de fecha 11 de enero de 2010 los representantes de la entidad objeto de comprobación, ante la imposibilidad de comparecer en las oficinas de la Inspección en la fecha señalada solicitaron un aplazamiento en la comparecencia, que fue fijada para el día 20 de enero de 2010, momento en el cual tampoco se aportó el contrato de préstamo con el Banco ... que había sido solicitado, quedando reflejadas dichas circunstancias en la diligencia nº 7, firmada en conformidad en fecha 20 de enero de 2010. Se debe advertir que la reclamante asume como dilación imputable al obligado tributario el período de aplazamiento solicitado, que comprende del 12 de enero de 2010 al día 20 de enero de 2010.

No obstante, por lo que se refiere al cómputo efectivo de la dilación por no aportación de la totalidad de la documentación solicitada, como ha puesto de manifiesto la reclamante en su escrito, analizados los documentos

que obran en el expediente, este Tribunal entiende que el cómputo de la dilación debe finalizar el día 17 de febrero de 2010 dado que en diligencia nº 8, firmada en conformidad en esa misma fecha, los comparecientes no aportan el contrato de préstamo solicitado y manifiestan que no ha sido posible su localización, de forma que dicho cómputo debe finalizar en ese momento, respetando el criterio administrativo y jurisprudencial fijado, entre otras, por la resolución de este Tribunal Central de 27 de abril de 2008 al afirmar que *“una vez que el contribuyente manifiesta que el resto de la documentación solicitada no va a ser aportada, también finaliza cualquier dilación correspondiente a la misma. Este criterio, relativo a que la dilación imputable al contribuyente finaliza en el momento en que éste manifiesta expresamente que no va a aportar la documentación solicitada, ya ha sido mantenida por este Tribunal en Resoluciones, entre otras, de 25 de julio de 2007 (R.G. 464/06) o de 28 de junio de 2007 (R.G. 3757/05).”*

4) Dilación entre 02/03/2010 y 17/03/2010 por solicitud de aplazamiento:

La reclamante alega en este punto, al igual que en el primero de los períodos de dilación analizado, que el período de 15 días comprendido entre el 2 de marzo de 2010 y el 17 de marzo de 2010 corresponde a una solicitud de aplazamiento por parte del contribuyente de una visita fijada por la Inspección, si bien manifiesta su oposición a que se le impute como dilación ya que, según manifiesta, la Inspección estuvo especialmente activa durante dicho período.

En este sentido, nos debemos remitir a lo señalado anteriormente al analizar los períodos de dilación previamente imputados ya que, como se ha dicho, el Tribunal Supremo no contrapone el concepto de desarrollo normal de una inspección con la imposibilidad de continuar con la misma, permitiendo que durante el período de dilación se continúen las investigaciones que no se vean entorpecidas o imposibilitadas por aquella interrupción o dilación.

En el presente caso la reclamante reconoce que se ha producido un aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario por lo que, en aplicación de lo señalado en el artículo 104.c) del RGAT, este Tribunal debe reputar correcta la imputación al mismo de esta dilación.

5) Dilación entre 17/03/2010 y 24/03/2010 por no aportación del Libro de Actas:

Alega la reclamante que la documentación no aportada fue parcial, por lo que el retraso en su aportación no impidió la continuación con normalidad de las actuaciones, no existiendo conducta obstruccionista. Para reforzar esta conclusión la reclamante manifiesta que en fecha 17 de marzo de 2010 ya la entidad había manifestado expresamente que aportaría el libro de actas posteriormente, como efectivamente se hizo.

Sobre este punto debemos indicar que, según la documentación que obra en el expediente, mediante diligencia de 17 de febrero de 2010 la Inspección había requerido al obligado tributario para la aportación de cierta documentación con trascendencia tributaria, entre la que figuraba el libro de actas de la sociedad, fijando como fecha para su aportación el día 2 de marzo de 2010.

Mediante correo electrónico de fecha 1 de marzo de 2010 los representantes de la entidad objeto de las actuaciones comunicaron a la Inspección la imposibilidad de comparecer en la fecha fijada solicitando un aplazamiento de las actuaciones, que continuaron en fecha 17 de marzo de 2010, imputándose la dilación que hemos estudiado en el expositivo anterior. Si bien, en dicha fecha tampoco fue aportada la totalidad de la documentación solicitada, faltando por aportar el libro de actas, que finalmente se entrega en fecha 24 de marzo de 2010, tal y como queda reflejado en diligencia nº 11 de 6 de mayo de 2010.

Al igual que se ha manifestado al estudiar los anteriores períodos de dilación, este Tribunal debe reputar correcta la imputación de esta dilación al obligado tributario con independencia de que la Inspección hubiera continuado con las actuaciones que no se vieran imposibilitadas.

En conclusión, del análisis efectuado del cómputo de las dilaciones, este Tribunal entiende que se ha producido un período de dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria de 181 días, con lo que puede afirmarse que no se ha superado el plazo máximo para la conclusión del procedimiento inspector.

Por esta razón, no procede la aplicación de las consecuencias establecidas en el artículo 150.2.a) de la LGT en cuanto a la no consideración de la interrupción de la prescripción por el inicio de aquél, debiendo por tanto, rechazarse la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Sexto.

Procede, por lo señalado en el apartado anterior, entrar a conocer la cuestión de fondo que se plantea en el expediente referida a la regularización practicada: la procedencia de la consideración de la entidad reclamante como sociedad patrimonial a la que se opone la Inspección.

El TRLIS regula en el Capítulo VI de su Título VII, artículos 61 a 63, el régimen especial de las sociedades patrimoniales, vigente en los períodos impositivos objeto de comprobación.

El artículo 61.1 del TRLIS señala que *“tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurran las circunstancias siguientes:*

a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este párrafo a).

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que más del 50 por ciento del capital social pertenezca, directa o indirectamente a 10 o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive.

Las circunstancias a que se refiere este apartado deberán concurrir durante más de 90 días del ejercicio social.”

Por tanto, para que la entidad tenga la condición de sociedad patrimonial han de concurrir los requisitos anteriores, requisitos que son comprobados por la Inspección en el acta, informe y en el acuerdo de liquidación.

A este respecto, se ha comprobado por la Inspección que durante los ejercicios comprobados los diez socios con mayor participación reunían el 62,73% del capital social de la entidad durante más de 90 días del período impositivo, por lo que se cumple la segunda de las exigencias prevista en la normativa, centrándose la controversia en la concurrencia del requisito regulado en la letra a) del artículo 61.1 del TRLIS, que establece que más de la mitad del activo debe estar constituido por valores o no debe estar afecto a actividades económicas.

Para ello, la Inspección en el acuerdo de liquidación distingue dos períodos:

- Período anterior al 19 de julio de 2004, fecha en la que se produce, como se ha visto al estudiar el Antecedente de Hecho PRIMERO, la transmisión de los terrenos de ... mediante la aportación no dineraria efectuada a favor de la entidad **Y...,SL**

La Inspección afirma que, durante dicho período, queda demostrado lo siguiente:

A) Que la entidad reclamante ha realizado una actividad de promoción inmobiliaria de terrenos.

B) Que la promoción inmobiliaria de terrenos es una actividad económica.

C) Que la promoción inmobiliaria de terrenos no exige la concurrencia de una persona empleada y un local exclusivamente afecto al desarrollo de la actividad.

- D) Que los terrenos de ... ha estado afectos a la actividad económica de **XC...,SL**
E) Que el importe de esos terrenos supone más del 50% del activo total de la entidad.

Dichas conclusiones se alcanzan tras analizar detenidamente las circunstancias concurrentes en el supuesto objeto de estudio en las páginas 50 a 63 de acuerdo de liquidación impugnado, al que ahora nos remitimos y que reproduce lo ya aducido en el acuerdo de liquidación de 21 de septiembre de 2010.

De esta forma, la Inspección concluye que en este primer período analizado la entidad reclamante no puede tributar por el régimen de sociedades patrimoniales al no cumplir los requisitos previstos en la normativa reguladora de dicho régimen.

- Período posterior al 19 de julio de 2004, fecha a partir de la cual la entidad **XC...,SL** ya no era la propietaria de los terrenos, sino que era titular de las participaciones sociales de **Y...,SL**, nueva propietaria de las tierras. En este segundo lapso, la Inspección analiza si las participaciones tienen la consideración de elementos afectos a una actividad económica en los términos previstos en el artículo 61 del TRLIS, llegando a la conclusión de que esa participación no se debe computar como valor o elemento no afecto al desarrollo de sus actividades económicas y, que al exceder del 50% del activo total de la entidad, ésta no puede ser considerada como sociedad patrimonial. Dichas argumentaciones se incluyen en las páginas 63 a 70 del acuerdo de liquidación de 29 de abril de 2013 al que nos remitimos.

Frente a estas consideraciones, la reclamante alega en primer lugar que la Inspección ha cometido errores materiales al cuantificar el porcentaje de activos afectos a actividades económicas, pues ha omitido recoger en el activo total, activos *“debidamente reflejados en el momento en que se realizó la aportación no dineraria a favor de Y...,SL. Desconocemos los motivos del error material...”* De forma que señala que ese error *“ha provocado una consideración errónea de la sociedad como incluida en el régimen general, cuando, en realidad, incluso admitiendo (lo que no hacemos) que realizara una actividad económica en 2002 y 2003, en los ejercicios 2004 y siguientes cumplía todos los requisitos para ser calificada como sociedad patrimonial”*.

Señala la interesada que los activos omitidos que, según la documentación que aporta, se engloban en la cuenta “Deudores”, aumentan el activo total por lo que considera que ello supone que el porcentaje obtenido de elementos afectos sea inferior al 50% a 31 de diciembre de 2004 y durante todos los días de los ejercicios 2005 y 2006. Es decir, en sus cálculos la reclamante considera que la partida omitida debe considerarse asimismo como activo no afecto, por lo que, aumentando el activo total respecto al computado por la inspección y, sin embargo, permaneciendo invariable el activo afecto considerado por la misma, concluye la consideración como patrimonial de la sociedad.

Pues bien, en primer lugar debe señalarse que pese a que lo invocado suponga un aumento de la cifra del activo en los períodos comprobados en más de un 500% con respecto a la cifra utilizada por la Inspección, cuantía muy elevada para haber podido pasar inadvertida, la alegación ahora realizada nunca fue hecha ante la inspección, no habiendo puesto la reclamante de manifiesto esta circunstancia a lo largo del procedimiento inspector, ni en el trámite de audiencia concedido en primer lugar, ni en las alegaciones al acta ni tampoco ante el Tribunal Regional. Antes al contrario, a la vista de lo actuado deriva la conformidad de la interesada con la cifra de activo total considerada por la inspección, pues en sus alegaciones ante ella se centró en combatir la consideración como activos afectos de las partidas del balance utilizadas por la inspección para el cómputo del porcentaje de afectación, sin que en ningún momento alegara que la cifra del activo total considerada por la inspección no era la correcta, ni que no se hubiera tenido en consideración por la inspección la cuenta que ahora invoca como activo no afecto, ni mucho menos ese carácter de no afecto de la misma, como ahora defiende por primera vez ante este Tribunal Central. Es decir, de los actos propios de la reclamante derivaba que existía conformidad con el activo total considerado por la inspección y, por ende, con las partidas que habían de ser clasificadas como afectas o no afectas para el cómputo determinante del régimen tributario a aplicar, al no invocarse en ningún momento que la inspección estuviera omitiendo la citada partida. Por ello, aun cuando la interesada ahora modifique su criterio y se oponga a dicha cifra de activo total y éste Tribunal estime procedente entrar a conocer sobre su nueva alegación, ningún defecto de motivación se aprecia se haya incurrido en la liquidación por parte de la inspección, y ello dada la falta de alegaciones por la interesada ante ella en este sentido, actitud de la que se derivaba una conformidad tácita en lo referente a esa cifra global.

Señalado lo anterior, procede entrar a conocer sobre esta nueva alegación de la interesada, que pretende se tenga en cuenta únicamente en el activo total, y no en el activo afecto, la partida integrada globalmente en la cuenta “Deudores” en cada ejercicio, y que no se tuvo en cuenta por la inspección (ni como activo afecto, ni como no afecto) con la aquiescencia de la reclamante, en cuanto nunca se opuso a ello.

Pues bien, entrando a analizar la cifra a la que hace referencia la interesada en su escrito, si bien en la documentación aportada por la misma ante este Tribunal no se aporta detalle de la misma, pues aparece englobada en la genérica partida “Deudores”, sin embargo, del análisis del detalle de la contabilidad aportada ante la inspección por la interesada deriva que las cantidades invocadas por la reclamante se corresponden con las cantidades contabilizadas en la cuenta 47400000 “Impuesto sobre beneficios anticipado” en cada ejercicio, y que

viene derivada, precisamente, de la contabilización de la operación de transmisión de los terrenos a cambio de las participaciones. Por esta razón, esta cifra se incluyó en la contabilidad de la entidad en el momento del cierre del ejercicio 2004, en fecha 31 de diciembre de 2004, por lo que para ese período impositivo no se tendría que tener en cuenta en ningún caso para el cómputo del porcentaje del activo afecto y del no afecto, al no cumplir el requisito previsto en el artículo 61.1."in fine" que señala que: *"Las circunstancias a que se refiere este apartado deberán concurrir durante más de 90 días del ejercicio social."*, circunstancia que no se cumpliría en dicho ejercicio, lo que supone desestimar las pretensiones de la interesada en lo referente al ejercicio 2004.

En lo que se refiere a los ejercicios 2005 y 2006, debe tenerse en cuenta que según el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, aplicable en los períodos impositivos comprobados (en adelante, PGC 1990), dicha cuenta recoge el exceso del impuesto sobre beneficios a pagar respecto al impuesto sobre beneficios devengado de acuerdo con criterios contables, al representar la parte del impuesto de sociedades a satisfacer correspondiente al ejercicio 2004 por el beneficio derivado de la aportación de los terrenos a cambio de las participaciones recibidas realizada en 2004, cuenta que surge como consecuencia de la diferencia existente entre los criterios contables y fiscales a la hora de recoger el beneficio derivado de la aportación no dineraria de los terrenos. Así, mientras que la norma contable opta por no recoger contablemente aún el beneficio producido por la citada operación, la norma fiscal sin embargo exige que se tribute por ese beneficio ya producido, de ahí que surja la cuenta "Impuesto sobre beneficios anticipado" para reflejar el impuesto que, de acuerdo con criterios contables, se considera que ha de satisfacerse anticipadamente. Nos encontramos así ante una cuenta de activo por un impuesto que, según criterios contables, se ha de satisfacer anticipadamente en razón del beneficio obtenido por la transmisión de un específico bien, los terrenos, los cuales, como se fundamentará en la presente resolución, constituyen activos afectos; y a cambio de unas participaciones. Cuenta cuyo destino está específicamente vinculado a lo que les ocurra a dichas participaciones adquiridas (pues se dará de baja en caso de que se transmitan las participaciones, como así ocurre en 2006) y que supone, ciertamente, un reflejo parcial del superior valor que tienen las participaciones respecto al valor por el que las mismas se encuentran contabilizadas. Y participaciones que, asimismo, como se fundamentará en la presente resolución, no constituyen ni valores ni activos no afectos. Por lo que indefectiblemente, la naturaleza de dicha cuenta debe ir unida a la de las participaciones, por lo que dicha cuenta se habría de computar tanto en la parte afecta como en el activo total, y no únicamente en el activo total como pretende la reclamante, de forma que el resultado de dicho cociente supondría, asimismo, la inaplicación del régimen de sociedades patrimoniales, no modificándose así la conclusión a la que llegó la inspección.

En definitiva, aun cuando se tome en consideración la cuenta "Impuesto sobre beneficios anticipado" para la determinación del porcentaje del activo afecto como alega ahora por primera vez la reclamante, la conclusión a la que se llega es siempre la misma y coincidente con aquella a la que llegó la inspección: la no aplicación a la interesada durante los ejercicios controvertidos del régimen de Sociedades Patrimoniales, dado el carácter de activo afecto de la citada cuenta.

Finalmente debe destacarse que lo pretendido por la interesada –considerar la cuenta "Impuesto sobre beneficios anticipado" como activo no afecto- supondría, en definitiva, que la sola contabilización del impuesto a pagar anticipadamente por los beneficios derivados de la actividad económica (venta de elemento afecto) consecuencia únicamente de la diferencia de criterios contables y fiscales a la hora de recoger el beneficio derivado de la actividad económica, determinaría, reiteramos, por sí sola, que una sociedad en régimen general pasase a tributar en el régimen de sociedades patrimoniales, lo que resulta contrario al espíritu de la norma y por ello, inadmisibile.

Séptimo.

La reclamante, a continuación, centra su escrito de alegaciones en tratar de demostrar que la entidad **XC...,SL** no desarrolló una actividad de promoción inmobiliaria antes de la aportación de los terrenos a la entidad **Y...,SL** señalando, en síntesis, que las actividades de mera preparación de la promoción inmobiliaria no pueden considerarse como constitutivas de dicha actividad, que la realización de gastos de derribo no supone el inicio de una actividad de promoción y que la realización de las operaciones de promoción por una entidad vinculada no supone que la otra sociedad también realice este tipo de actividades. También señala que la contabilización como existencias de los terrenos no impide que éstos sean considerados como bienes no afectos a actividades económicas.

Se debe indicar que, como dice la sentencia de la Audiencia Nacional de 09-02-2011 (rec. nº. 36/2008): *"La afectación es el acto de una persona física o jurídica por el que se decide destinar un bien del que es titular, a una actividad (empresa o profesión), como factor o medio de producción, en uso del derecho a su libre organización. Hablar, pues, de afectación supone, en el contexto de la LIRPF afectación a una actividad"*.

Pues bien, no tenemos en el Impuesto sobre Sociedades una definición de lo que debe entenderse por actividad económica, pero sí que tenemos dicho concepto en el Real Decreto Legislativo 3/2004 por el que se

aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (TRLIRPF), Impuesto al que remite el propio artículo 61.1 del TRLIS. Y así, dispone el referido artículo 25.1 de dicho TRLIRPF:

“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

Y así definido normativamente el ejercicio de actividad económica, de lo realizado por **XC...,SL** respecto de los terrenos de su propiedad se desprende el previo ejercicio continuado de dicha actividad económica mediante una sucesión de actuaciones claramente tendentes a *“intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*.

Por ello, este Tribunal comparte la postura adoptada por la Inspección en este punto, ya que de las actuaciones que había realizado la entidad **XC...,SL** con carácter previo a la transmisión de los terrenos y que se recogen en el acuerdo de liquidación (darse de alta en el epígrafe 833.1 del IAE en el momento en que se adquieren los terrenos y darse de baja cuando éstos se transmiten; registrar los terrenos como existencias; indemnizaciones a precaristas, honorarios de arquitectos relacionados con el desarrollo urbanístico de los terrenos y del estudio de los edificios existentes en dichos terrenos, asesoría legal y servicios de gestión urbanística, realizando, así los trámites administrativos de preparación, confección y presentación de documentación, estudios y planos ante el Ayuntamiento de ... incurriendo en cuantiosos gastos imprescindibles para el inicio de la transformación física del terreno por cuantía total de 8.720.489,50 euros que, según la Inspección, es el importe en el que se revalorizan los terrenos durante el período de tenencia de los mismos por **XC...,SL**) no hay duda de que, antes de la transmisión de los terrenos a la entidad **Y...,SL**, la entidad reclamante había realizado una sucesión de actuaciones claramente tendentes a la producción o distribución de bienes y servicios ejerciendo, por tanto, una continuada actividad económica anterior a que se iniciaran materialmente las obras. No se trata de actuaciones meramente preparatorias indicativas de la intención de ejercer la actividad de promoción inmobiliaria sino una serie de operaciones jurídicas relativas a los terrenos que indican su afectación como factor o medio de producción en el ejercicio de esa actividad económica. Son eslabones de actividad económica anteriores a la fase de ejecución material de las obras.

Se debe indicar que no es obstáculo para llegar a la conclusión anterior el hecho de que no se hubieren iniciado materialmente las obras al tiempo de la enajenación de los terrenos en cuestión pues como dice la sentencia de la Audiencia Nacional de 20-10-2011 (rec. nº. 470/2008):

“En último termino, estima la Sala que no puede identificarse, como pretende la recurrente, el momento de afección de los terrenos a la actividad empresarial de promoción inmobiliaria con el inicio de las obras de urbanización, pues el desempeño de dicha actividad empresarial es anterior al inicio de las obras de promoción, siendo así que, como se ha expuesto, se sitúa, en el caso que se enjuicia, en el acto de constitución y aportación a la sociedad, de forma que con independencia del momento concreto en que se hayan iniciado las obras de promoción, lo que resulta evidente, a juicio de la Sala, es que dicha actividad se venía desarrollado por la sociedad desde su inicio, pues incluso la referida actividad requiere una serie de actos previos -fases previas a la ejecución material- al inicio de las obras que, indudablemente, deben calificarse de actividad de promoción”.

Pero es que en este supuesto, además de las actuaciones descritas anteriormente, la entidad **XC...,SL** ha llevado a cabo una serie de actuaciones en relación con los terrenos que incluyen su transformación física, ya que la entidad ha realizado el derribo de las construcciones existentes a través de un contrato suscrito con la sociedad **Z...,SL** por lo que es innegable que dichos terrenos deben ser considerados como bienes afectos a la actividad económica de promoción inmobiliaria llevada a cabo por la entidad **XC...,SL**.

Así, en resolución de 12 de marzo de 2009 (R.G.: 1519/2007), este Tribunal ha señalado lo siguiente:

“QUINTO: *Planteada la cuestión en esos términos, es claro que la actividad de promoción inmobiliaria y concretamente las actuaciones de demolición, que suponen la transformación física de los terrenos, se incluyen entre las actividades económicas en los términos que define el artículo 25.1 de la LIRPF, al ser actividades que implican la intervención del trabajo personal o del capital y suponen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

Así pues, la cuestión consiste en determinar si en los inmuebles calle ... y calle ... el contribuyente, antes de su enajenación, ha realizado actuaciones urbanísticas y concretamente de demolición, (...)"

También la Audiencia Nacional, en sentencia de 8 de marzo de 2012, recaída en recurso número 2/83/2009, confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2014 (recurso de casación número 1482/2012) dispone que:

"La aplicación del criterio expuesto a la cuestión ahora debatida, si la entidad era o no una sociedad patrimonial, nos conduce necesariamente a la desestimación de la pretensión de la actora, y la confirmación del criterio del TEAC que ratifica a su vez la consideración de la entidad recurrente como sujeta al régimen general de tributación, por cuanto la actividad consistente en el derribo de la edificación preexistente, se configura en el presente supuesto como una actividad que va más allá de los meros actos preparatorios."

Y asimismo, y a estos efectos, la Audiencia Nacional en Sentencia de 29 de septiembre de 2011, recaída en recurso número 425/2008, dispuso que:

«La Sala considera que, a los efectos fiscales que nos interesa, es decir, aplicación de un régimen fiscal especial, la actividad desarrollada por el sujeto pasivo se ha de contemplar, no fijándonos en operaciones aisladas en el cumplimiento de sus fines sociales, sino de una forma sinóptica.

En este sentido, del relato de hechos expuesto con anterioridad, se aprecia que la entidad recurrente ejerce una actividad de promoción inmobiliaria, que inicia con la compra de un solar cuya finalidad es prepararlo para su urbanización, realizando para ello obras de derribo de edificaciones previas, y finalizando en la promoción inmobiliaria propiamente dicha; como también se desprende de la intencionalidad de la recurrente plasmada en las escrituras públicas de compraventa de los solares, al especificar que el destino de los mismos era el de su demolición con carácter previo al de una nueva promoción urbanística.

La Sala no comparte las alegaciones de la entidad recurrente sobre la afirmación de que el derribo se efectuó siguiendo las directrices de arquitectos con el fin de evitar daños y riesgos por los edificios más dañados, como consta en los documentos aportados, así como para seguridad en la posesión de las fincas, pues si bien ello puede ser cierto, se trata de una circunstancia que no desplaza, a los efectos fiscales cuestionados, el carácter de la actividad económica desarrollada por la entidad, en cuyo ejercicio la adopción de medidas de seguridad para viandantes está contemplada normativa mente.

Tampoco se comparte la manifestación de que las fincas adquiridas pertenecían al Plan Especial de Remodelación del Vapor Gorina, conforme al vigente Plan General Municipal de ordenación de Sabadell, obteniendo la licencia para derribar, no para urbanizar, al estar pendiente de su obtención por acuerdo de la Comisión de Urbanismo, pues como hemos declarado con anterioridad, lo definitivo son los actos o actividades contempladas en su conjunto y que acreditan que las operaciones de derribo constituyen una fase previa dentro de la actividad de promoción inmobiliaria».

Lo cual fue confirmado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 9 de abril de 2014 (recurso de casación nº 6475/2011) , pronunciándose el Alto Tribunal en los siguientes términos:

QUINTO

ANÁLISIS DEL SEGUNDO MOTIVO DE CASACIÓN

Plantea la recurrente un segundo motivo de casación, en el que pretende que le sea aplicado, en el ejercicio 2003 del Impuesto sobre Sociedades, la regulación del régimen especial de las denominadas Sociedades Patrimoniales, impugnando la sentencia de instancia por desestimar tal pretensión.

Al efecto, el artº 75 1.a) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción introducida por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, dispone: "(...)"

Es el art. 25.2 de la Ley 40/1998. de 9 de diciembre, el que regula los requisitos para considerar existente una actividad económica en el arrendamiento o compraventa de inmuebles, supuesto de autos, estableciendo que: "(...)"

Tanto la sentencia recurrida como la Administración tributaria mantienen que los inmuebles de la recurrente estaban afectos a una actividad económica, la de promoción urbanística, de conformidad a su objeto social, por realizar las obras de demolición de parte de los mismos, dentro de un ejercicio de una actividad de promoción inmobiliaria, pues de los hechos declarados probados se desprende que tal actividad económica dio comienzo con la compra de un solar, con el propósito de adecuarlo para su posterior urbanización, realizando para

ello obras de derribo de edificaciones previas, y finalizando en la promoción inmobiliaria propiamente dicha, tal como se evidencia de la lectura de las escrituras públicas de compraventa de los solares, al especificar que el destino de los mismos era el de su demolición con carácter previo al de una nueva promoción urbanística, sin perjuicio de las medidas de seguridad adoptadas.

También consta probado que el paso siguiente fue vender los inmuebles a otra sociedad, con el mismo administrador, con la evidente intención de que fuera quien continuara la promoción urbanística, permitiendo con ello acogerse en el régimen de sociedades patrimoniales, para que una parte de los beneficios tributen a un tipo inferior al previsto para las sociedades en régimen general, lo que fue objeto de regularización inspectora.

En consecuencia, no estamos ante una sociedad patrimonial, pues en el supuesto litigioso realizó actividad económica de promoción urbanística y dispuso de medios para desarrollar su actividad y, por tanto, fue procedente la regularización realizada por la Inspección. (...)

Procede, pues, desestimar este motivo y el Recurso de Casación."

Añadir finalmente que la transmisión de los terrenos se realizó a una entidad dedicada a la promoción inmobiliaria y vinculada a **XC...,SL**. Este dato por sí solo no puede considerarse determinante de la calificación aquí patrocinada, pero qué duda cabe que en conexión con todo lo expuesto coadyuva a la conclusión alcanzada.

Dado que los terrenos afectos a la actividad económica suponen más de la mitad del activo de la entidad, al menos con carácter previo a la transmisión de los mismos, no se cumplirían los requisitos previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales.

Octavo.

Visto lo anterior, procede determinar si, una vez transmitidos los terrenos a la entidad **Y...,SL**, la entidad reclamante seguía teniendo o no la consideración de sociedad patrimonial.

La Inspección considera que la participación en el capital de la entidad **Y...,SL**, que excede del 50% del activo total de la entidad reclamante, no se debe computar como valores a efectos del artículo 61 del TRLIS ya que se trata de participaciones que otorgan al menos el 5% de los derechos de voto, en concreto, el 100%, la sociedad participada no es una sociedad de cartera o de mera tenencia de bienes, se poseen los valores con la finalidad de dirigir y gestionar la participación y se dispone de la correspondiente organización de medios materiales y personales.

La única cuestión controvertida, además del cálculo del porcentaje de activo afecto a actividades económicas sobre el activo total, al que nos hemos referido al estudiar el Fundamento de Derecho SEXTO de la presente resolución, es que la reclamante considera que durante los ejercicios 2005 y 2006 la entidad no pudo gestionar la cartera de participaciones de **Y...,SL**. En su escrito de alegaciones hace referencia a los gastos operativos en que incurrió la entidad en dichos períodos, señalando que *"Con estas magnitudes resulta complicado justificar, como pretende la Inspección, que X... disponía de medios propios para la gestión de las participaciones en una sociedad involucrada en una actividad de promoción inmobiliaria de la envergadura de la acometida en ..."*. Señala también que *"la sociedad formalizó un contrato de servicios empresariales con otra entidad, en cuya virtud adquirió la condición de gestora de la participación detenida por X...que, por ello, no era sino una mera holding, tenedora pasiva de participaciones en otra sociedad."*

Pues bien, acerca de la interpretación que debe darse al referido precepto (artículo 61.1.a).1º del TRLIS) debe señalarse en primer lugar que lo exigido por la norma es que los valores se posean por la sociedad con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, y no las actividades empresariales de la sociedad participada.

La legislación anterior a la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), requería que la sociedad tenedora de las acciones debía dirigir y gestionar las actividades empresariales de la sociedad participada. En este sentido, la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al regular el régimen de transparencia fiscal disponía:

"No se computarán como valores, a efectos de lo previsto en esta letra en relación con las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, los siguientes:

- Los representativos de derechos sobre el capital de sociedades, que establezcan con éstas una vinculación duradera para complementar o desarrollar las actividades empresariales o profesionales de la sociedad".

Y en su desarrollo, el artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1841/1991, precisaba lo siguiente:

"Cómputo de valores a efectos de la imputación de rentas. A efectos de lo previsto en el último párrafo de la letra a) del apartado uno del artículo 52 de la Ley del Impuesto, en relación con los valores representativos de

derechos sobre el capital de sociedades, que establezcan con éstas una vinculación duradera para complementar o desarrollar las actividades empresariales o profesionales de la sociedad, se entenderá que desarrollan actividades empresariales o profesionales aquellas sociedades, que disponiendo directamente, al menos, del 50 por 100 de los derechos de voto en otras, dirijan y gestionen el conjunto de las actividades empresariales de éstas mediante la correspondiente organización de medios personales y materiales.”

La Ley 43/1995, en su artículo 75, modificó la regulación de las sociedades transparentes, suponiendo una modificación esencial, en cuanto redujo el grado de participación de la sociedad participada del 50% al 5% precisando que ese porcentaje de participación quedaba referido a los derechos de voto; y en cuanto estableció que la finalidad de la tenencia de la participación era la dirección y gestión de la propia participación, y no la dirección y gestión de las actividades empresariales de la sociedad participada, requiriéndose de la existencia de la correspondiente organización de medios materiales y personales en la sociedad tenedora de la participación para realizar esta actividad:

“y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales”.

Esta redacción se ha mantenido posteriormente tras las sucesivas modificaciones del artículo 75 de la LIS y tras la sustitución del régimen de transparencia fiscal por el de sociedades patrimoniales, y que asimismo recogió el artículo 61 del TRLIS anteriormente transcrito.

De forma que, de acuerdo con lo anterior, debe disponerse de medios para gestionar y dirigir, no a la sociedad participada, sino la participación por lo que, y ante el silencio de la norma acerca de cuándo debe entenderse que existe tal organización, deberá considerarse que ello ocurre cuando las circunstancias concurrentes en cada caso permitan concluir que existe una organización, siquiera mínima, de medios materiales y personales que permita el ejercicio de los derechos -en síntesis, derecho de asistencia a las juntas de la sociedad participada, derecho de voto, derecho de información, derecho a la impugnación de acuerdos sociales, derecho a obtener certificación de los acuerdos de la junta, derecho a participar en las ganancias sociales (dividendos) y derecho de suscripción preferente- y el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la condición de socio -desembolso del capital suscrito, responsabilidad por las deudas sociales y restitución de dividendos indebidamente percibidos-, así como la adopción de las decisiones relativas a la participación.

Y así, la Dirección General de Tributos, en consulta V0048/2003 -criterio compartido por este Tribunal según la resolución de 16 de noviembre de 2011 (R.G.: 1834/09), resolución que reproduce a su vez la argumentación descrita en el presente Fundamento Jurídico- ha indicado que:

«puede entenderse que existen medios personales y materiales adecuados, a estos efectos, cuando un miembro del órgano de Administración de la sociedad se ocupe de la gestión ordinaria de las participaciones, cualesquiera que sean los medios materiales utilizados para ello siempre que, aunque mínimos, permitan a través de ellos tomar de forma efectiva las decisiones de la empresa relativas al normal desarrollo de dicha gestión y dirección de las participaciones, incluyendo los derechos y obligaciones inherentes a la condición de socio de las entidades»

Criterio que se desprende también de las consultas de la Dirección General de Tributos V1321/2007 y V0164/2008, a tenor de las cuales:

“En el caso planteado, se plantea la realización de la gestión de las participaciones a través del administrador único de la entidad que ejercite los derechos y obligaciones inherentes a su condición de socio de sus participadas. Podrá entenderse, a estos efectos, que los medios propuestos son adecuados siempre que permitan a través de ellos tomar de forma efectiva las decisiones de la empresa relativas al normal desarrollo de dicha gestión y dirección de las participaciones, incluyendo los derechos y obligaciones inherentes a la condición de socio de las entidades”.

Pues bien, dicho lo anterior, se puede determinar que la Inspección, en el curso del procedimiento, ha hecho un análisis de los documentos y manifestaciones aportados por la entidad, entre los que figura un contrato de fecha 1 de septiembre de 2004 entre **XC...,SL** y **XH...,SL**. en el que se prevé que entre las prestaciones de la segunda en favor de la primera se incluya *“el ejercicio de las funciones inherentes a la condición de socio de X...,SL en sus sociedades participadas, lo cual cubre los siguientes aspectos: intervención en las Juntas Generales de las sociedades participadas, en nombre y representación de XC...,SL y;*

toma de decisiones al respecto, en base a los conocimientos y experiencia profesional de XH...,SL”. Si bien, tras ese análisis, conjuntamente con el de los libros de actas de la Junta General y del Consejo de Administración de la entidad participada **Y...,SL**, la Inspección concluye señalando que: *“Las distintas prestaciones*

que, según el contrato, debe desarrollar **XH...,SL**. podrían ser desmentidas por la ausencia de esa entidad en las reuniones y la toma de decisiones en relación con las participadas. En el contrato se prevé que **XH...,SL** se encarga de la dirección y gestión de las participaciones, política de dividendos y el ejercicio de la condición de socio de **X...,SL** en sus sociedades participadas. Pues bien, de hecho la gestión de **XH...,SL** se limitó a una única intervención en una Junta General. No era miembro del Consejo de Administración, ni figura como su representante en la decisiones de socio único."

Por tanto, este Tribunal entiende, siguiendo el criterio de la Inspección, que la entidad **XC...,SL** podía tomar de forma efectiva las decisiones sobre la dirección y gestión de las participaciones en **Y...,SL**, incluyendo los derechos inherentes a su condición de socio, siendo los señores Don Ax...y Don Cx... las personas que dirigían tanto **XC...,SL** como las restantes sociedades vinculadas a la misma.

En definitiva, las acciones de dicha entidad en poder de **XC...,SL** desde el 19 de julio de 2004 hasta la fecha de su venta, deben ser consideradas como acciones que, a tenor de lo dispuesto por el artículo 61.1.a).1º del TRLIS anteriormente transcrito, no deben computarse como valores a efectos de determinar la calificación o no de la entidad **XC...,SL** como sociedad patrimonial.

En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en resoluciones de 24 de julio de 2012 (R.G.: 4728/2010), de 27 de septiembre de 2012 (R.G.: 4669/2010) y de 20 de diciembre de 2012 (R.G.: 112/2012).

Dado que la participación de la entidad **XC...,SL** en **Y...,SL** supone la práctica totalidad del activo de la entidad, deben desestimarse las alegaciones actoras y considerarse que tampoco en este segundo período cumple la sociedad las condiciones para poder ser calificada como sociedad patrimonial.

Así las cosas, y según lo dicho en los Fundamentos de Derecho SEXTO a OCTAVO de la presente resolución, no cabrá sino confirmar la calificación que la Inspección hace de la entidad en el sentido de entender que no cumple los requisitos como para poder ser calificada como de sociedad patrimonial en los ejercicios objeto de regularización, debiendo por tanto tributar según el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

Noveno.

Dicho lo anterior, el acuerdo de liquidación impugnado continúa en la página 69 haciendo mención al artículo 61.1.a).2º del TRLIS, que señala que:

"2º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores."

Alcanzando idéntica conclusión que la vista en el Fundamento de Derecho anterior, ya que, según indica, para calcular el importe de los valores computables, de cualquier modo, habrá que restar del precio de compra de la participación en **Y...,SL**, el importe de los beneficios no distribuidos de los últimos 10 ejercicios, y del ejercicio en curso, obtenidos por **XC...,SL**. En este caso, continúa, las participaciones de **XC...,SL** en **Y...,SL** se adquirieron por ampliación de capital de esta última, mediante la aportación no dineraria de los terrenos que detentaba **XC...,SL** y la práctica totalidad del beneficio de **XC...,SL** (constituida en 2001) se debe a tal aportación no dineraria. Además, el beneficio obtenido en 2004 no se distribuyó hasta 2006. Por ello, la Inspección señala que aunque la participación de **Y...,SL** fuese, contra su criterio y el que hemos confirmado, integrada dentro de los valores de **XC...,SL**, la práctica totalidad de su importe se debería disminuir de los beneficios de **XC...,SL** que, sólo en 2004, fueron de 155.861.000,77 euros.

Frente a ello, la reclamante en su escrito de alegaciones se opone a dicho argumento por diversos motivos: En primer lugar, porque la aplicación del precepto indicado requiere que los beneficios no distribuidos por la entidad provengan de la realización de actividades económicas, cuestión que la reclamante niega, pero que, como se ha visto en el Fundamento de Derecho SÉPTIMO, ha sido confirmada por este Tribunal, por lo que no debe prosperar la alegación vertida. En segundo lugar, porque entiende que no existen beneficios contables de ejercicios anteriores a descontar, ya que el resultado contable de los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004 ha sido negativo, siendo en el período impositivo 2006 cuando se genera dicho resultado contable positivo al que alude la Inspección, alegación que asimismo ha de ser desestimada. Efectivamente, no existen beneficios contables y ello, como se señaló anteriormente en el Fundamento de Derecho Sexto, es únicamente consecuencia de la diferencia existente entre el criterio contable y fiscal a la hora de reflejar el beneficio derivado de la aportación no dineraria de los terrenos a cambio de las participaciones. Pero debe tenerse en cuenta que en el presente nos movemos en el ámbito fiscal, en la determinación de la aplicación o no de un específico régimen fiscal, y la norma fiscal a aplicar, el artículo 61 del TRLIS, en ningún momento se refiere a beneficios contables, como pretende la interesada, sino que únicamente hace referencia a "beneficios no distribuidos", y es claro que dichos beneficios se han producido y no se han distribuido, habiendo sido declarados por la reclamante en una declaración fiscal y tributado por ellos. Así, en contraprestación de los terrenos entregados se reciben participaciones que forman parte ya, desde dicha

operación en 2004, del patrimonio de la reclamante; participaciones que aunque contablemente figuren por unos valores que no determinan que se produzca beneficio contable en esa operación, ello es así porque la norma contable así lo establece, pero no hay duda de que dichas participaciones tienen ya un valor económico muy superior, tal y como así resulta de la propia valoración que realiza la propia interesada -y que acepta la inspección-, de la contraprestación de dichas participaciones, los terrenos entregados a cambio de las mismas. Es decir, la reclamante, en el momento en que realiza la aportación no dineraria instrumentaliza ya el valor de los terrenos en participaciones, aflorando una plusvalía que, si bien contablemente no se refleja, no hay duda de que se ha producido. Por ello, procede asimismo desestimar su pretensión en este punto.

Décimo.

Sentado lo anterior, y como se ha visto en los Fundamentos de Derecho SEXTO a OCTAVO de la presente resolución, este Tribunal entiende que la entidad **XC...,SL** no cumple los requisitos como para poder ser calificada como de sociedad patrimonial en los ejercicios objeto de regularización. Se debe indicar en este punto que dicha conclusión concuerda con la alcanzada por la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante VXXXX-07 (cuya contestación al consultante, **XC...,SL** tiene número de referencia CVXXXX-05) en la que se indica, entre otras cuestiones, lo siguiente:

"Ahora bien, la cesión del terreno se efectúa a una sociedad con la que existe una relación de vinculación en los términos del artículo 16 del TRLIS. Aunque no lo señala en su escrito, se deduce que la actividad promotora en el terreno cedido será efectuada por aquella sociedad, lo que supondrá el desarrollo efectivo de una actividad económica considerando conjuntamente los sujetos vinculados, en donde la consultante sería un mero instrumento para desarrollar tal actividad y cuya intervención tiene como finalidad buscar una ventaja fiscal al margen de otro efecto económico relevante, como sería la tributación de la renta derivada de la aportación del terreno y el préstamo hipotecario a la filial al tipo del 15 por ciento, que es el previsto para la parte especial de la base imponible de las sociedades patrimoniales.

En definitiva, puede considerarse que la entidad desarrolla una actividad económica, la de promoción inmobiliaria, considerando el conjunto de los sujetos vinculados, más aun, como ocurre en este caso, en que la consultante posee el cien por cien de las acciones de la filial.

Por otra parte, en segundo lugar, a partir del 19 de julio de 2004, el patrimonio de la consultante está constituido por las acciones de la sociedad filial sin que haya variado posteriormente su situación patrimonial. Hay que tener en cuenta que el propio artículo 61.1 del TRLIS establece una relación de valores o elementos patrimoniales que no se van a computar a efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos.

Entre ellos, el número 1.º de la letra a) de dicho precepto establece que no se computarán, entre otros, los valores que "otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este párrafo a)".

La participación en la filial supera el cinco por ciento. Por otro lado, la participada no está comprendida en el párrafo a) del artículo 61.1, ya que desarrolla la actividad de promoción y, en consecuencia, todo su activo estará afecto a esta actividad económica. Queda, por tanto, por dilucidar si la participación se posee con la finalidad de dirigir y gestionar la participación disponiendo, a estos efectos, de la correspondiente organización de medios materiales y personales.

La finalidad de la norma es excluir del cómputo como valores a aquéllos que se posean con la finalidad de dirigir y gestionar las participaciones, disponiendo de una organización de medios materiales y personales adecuados para tomar las decisiones necesarias en orden a su correcta administración. En este sentido, ha de indicarse que el TRLIS exige esta organización, no para controlar la gestión de las entidades participadas, sino para ejercer los derechos y cumplir las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como para tomar las decisiones relativas a la propia participación. Lo importante, a estos efectos, será que la entidad disponga, al menos, de medios materiales y personales, aunque mínimos, que se ocupen de la gestión ordinaria de la entidad consultante mediante la adecuada administración de las participaciones poseídas, aunque esta gestión no implique, en sí misma y a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el desarrollo de una actividad empresarial.

Respecto de esta circunstancia, la consultante señala que no desarrolla una labor activa de gestión de las participaciones de la filial. Sin embargo, de su escrito se deduce que la actuación de la consultante va más allá de la mera gestión de la participación, dado que incide en la propia actividad de la filial, al haberle cedido el terreno y la deuda asociada y hacerla continuar con la actividad promotora que la propia consultante había inicialmente previsto.

En conclusión de todo lo anterior, no concurre en la sociedad consultante, ni antes ni después de la aportación de su patrimonio, la primera de las circunstancias señaladas para tener la consideración de patrimonial. Deberá tributar, por tanto, en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades."

Se debe señalar que, tras recibir la indicada contestación, la entidad **XC...,SL** presentó un nuevo escrito con fecha 10 de enero de 2008, en el que daba cuenta de ciertas circunstancias de las operaciones efectuadas y de la situación de la sociedad con el fin de que el Centro Directivo aclarase determinados aspectos de la contestación anterior. Dicho escrito fue contestado mediante la consulta vinculante VXXXX-09 de 7 de agosto de 2009 (a la que se asignó número de referencia CVXXX-08 en el escrito de contestación al consultante), en la que la Dirección General de Tributos mantiene lo afirmado en la contestación anterior considerando que no es de aplicación a la entidad consultante el régimen de las sociedades patrimoniales, debiendo tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. Y lo hace en los siguientes términos:

"(...) Respecto de esta circunstancia, la consultante señaló que no desarrolla una labor activa de gestión de las participaciones de la filial. Asimismo, en la presente consulta, de aclaración de la consulta anterior, manifiesta que con posterioridad a la aportación no dineraria, la consultante no disponía de medios materiales ni humanos, siquiera mínimos, para gestionar la participación propia, gestión que fue cedida a un tercero, mediante la formalización de un contrato de servicios empresariales.

No obstante lo manifestado, el hecho es que la consultante posee el 100% de las participaciones de la filial. En relación con esta circunstancia, la posesión de participaciones significativas determina, con carácter general, la existencia de una organización, aunque mínima, que permita tomar de forma efectiva las decisiones de la empresa relativas al normal desarrollo de la gestión y dirección de las participaciones, incluyendo los derechos y obligaciones inherentes a la condición de socio de las entidades, que pueden ser desarrolladas incluso por un miembro del Consejo de Administración, por cuanto por mandato de la normativa mercantil el órgano de administración tiene como función esencial las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad, de forma que esta competencia no puede ser desvirtuada por el hecho de que la gestión de la participación fuese cedida a un tercero, como se manifiesta en la consulta, por lo que la existencia del órgano administrativo habida en toda sociedad mercantil se entiende que cumple el requisito de organización mínima exigida por el artículo 61.1 del TRLIS.

En conclusión de todo lo anterior, y manteniendo lo afirmado en la consulta de fecha de salida de registro de este Centro Directivo 20 de marzo de 2007, no concurre en la sociedad consultante, ni antes ni después de la aportación de su patrimonio, la primera de las circunstancias señaladas para tener la consideración de patrimonial. Deberá tributar, por tanto, en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades."

Undécimo.

Llegados a este punto, debemos hacer referencia a lo alegado por la parte actora en el apartado quinto de su escrito que se refiere a que la propia Administración niega el ejercicio de actividad empresarial por parte de **XC...,SL** en los ejercicios 2007 y anteriores. La interesada hace referencia a una solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido y período impositivo primer trimestre de 2007. Señala que en el acuerdo de resolución del procedimiento de rectificación la Administración manifiesta que: *"A la vista de las alegaciones realizadas, se desprende: Que de ningún modo queda probado el ejercicio efectivo de la actividad empresarial, con la presentación de los resúmenes anuales de IVA aportados. (...)"*. Por tanto, y de la lectura de dicho acuerdo, debemos señalar que la Administración no se está contradiciendo, como así pretende la entidad reclamante, sino que únicamente, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del primer trimestre de 2007, y a la vista de las alegaciones realizadas por la entidad en su escrito, con la presentación de los resúmenes anuales del Impuesto aportados no queda probado el ejercicio efectivo de la actividad económica, lo que no significa que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades de otro período impositivo diferente, y a la vista de todas las pruebas obtenidas por la Inspección en el curso de un procedimiento de comprobación e investigación, se llegue a la conclusión alcanzada en los precedentes Fundamentos de Derecho en el sentido de considerar que la entidad **XC...,SL** sí que ejerció la actividad económica de promoción inmobiliaria.

Duodécimo.

Una vez sentado lo anterior, este Tribunal debe pronunciarse acerca de si la valoración a precio de mercado de los terrenos aportados por la entidad **XC...,SL** a **Y...,SL** efectuada por la Inspección en el acuerdo de liquidación ha sido conforme a Derecho o si, por el contrario, como pretende la parte actora, la Inspección ha omitido el procedimiento legalmente establecido a la hora de practicar la liquidación deviniendo ésta nula al haber causado indefensión al contribuyente.

En el acuerdo de liquidación impugnado, la Inspección aplica lo dispuesto en el artículo 15.2.b) del TRLIS, que señala que: *"Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales: (...) b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo en el supuesto previsto en el último párrafo del apartado anterior."* y lo recogido en el apartado 3 del mismo artículo, que dispone que: *"En los*

supuestos previstos en los párrafos a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable (...)", negando a la entidad la posibilidad de aplicar los coeficientes de corrección monetaria previstos en el artículo 15.10 del TRLIS al no ser los bienes transmitidos elementos patrimoniales del inmovilizado material sino existencias. También se pone de manifiesto que la entidad no se acogió al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS.

La parte actora señala en este punto que, una vez determinado que la aportación se debe valorar a precios de mercado conforme a lo dispuesto en el artículo 15.2 del TRLIS, deberá seguirse el procedimiento establecido en el artículo 16.3 del TRLIS en su redacción vigente para el ejercicio 2004 para su determinación, al tratarse de una operación vinculada, por lo que la Inspección debió utilizar el procedimiento específico de valoración establecido en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Respecto a similar cuestión ya se ha pronunciado este Tribunal Central en resoluciones de 19 de enero de 2007 (R.G.: 1680-05) confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2009 dictada en recurso número 108/2007, de 13 de mayo de 2009 (R.G. 2399/2007), confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de junio de 2012 dictada en recurso número rec.263/2009, y de fecha 2 de febrero de 2012 (R.G. 2632-10), recogiéndose en esta última lo siguiente:

"En primer lugar, según expone ésta, la operación de escisión parcial constituye una operación vinculada, por lo que la inspección debió utilizar el procedimiento específico de valoración del artículo 15 del RIS.

Respecto a esta cuestión ya se ha pronunciado este Tribunal central en Resolución de fecha 19 de enero de 2007 (R.G. 1680-05), en los siguientes términos:

" Por lo que se refiere a la posible vulneración del artículo 15 del RD 537/1997 al practicar la valoración a precios de mercado, y la omisión del procedimiento legalmente establecido, debemos señalar que el artículo 15 del Reglamento establece el procedimiento que debe seguir la Administración cuando "haga uso de la facultad establecida en el artículo 16 de la Ley del Impuesto", es decir, cuando proceda a valorar por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas. Sin embargo, en el presente caso y según consta en el acta incoada y en la liquidación practicada, la Inspección no ha hecho uso de la facultad prevista en el artículo 16 de la Ley 43/1995, razón por la que no ha seguido el procedimiento al que se refiere el artículo 15 del Reglamento. Según figura en el expediente, la comprobación del actuario se centró en verificar si la operación de escisión realizada cumplían los requisitos necesarios para poder aplicar el régimen especial previsto en el capítulo VIII del Título VIII de la LIS, considerando que, el no cumplirse los requisitos legales establecidos no era de aplicación a la operación de escisión parcial el citado régimen especial, por ello, tributará según lo dispuesto en el régimen general del Impuesto, por lo que serán de aplicación las reglas de valoración e imputación de renta de los artículos 15 y 18 de la LIS. En consecuencia, no es requisito legal para determinar el valor de mercado en las operaciones de escisión acudir al procedimiento previsto en el artículo 15 del RIS, exclusivo para operaciones vinculadas. Tampoco se aprecia que se haya causado a la reclamante indefensión alguna, al quedar constancia en el expediente de haber tenido conocimiento de cuantas actuaciones se han practicado, habiendo podido alegar cuanto a su derecho conviniera." Resolución que ha sido confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 30 de marzo de 2009 (rec. 108/2007).

Por ello procede desestimar sus pretensiones en este punto".

Y resolución asimismo confirmada por la reciente Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de mayo de 2015 (rec.116-2012), que se pronuncia en los siguientes términos en su Fundamento Noveno:

"NOVENO: El último de los motivos de impugnación alegados por la actora se refiere al método de valoración utilizado por la Administración.

Señala al respecto la demandante que la Administración debió acudir al procedimiento de valoración de operaciones vinculadas regulado en la Ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) y su Reglamento, por lo que al no haberlo hecho así, procede declarar la nulidad de la liquidación, alegación a la que también se opone el Abogado del Estado.

Esta alegación tampoco puede ser acogida. La Administración ha procedido a fijar el valor de mercado de los inmuebles directamente, conforme a lo establecido en el artículo 15 de la Ley 43/1995, sin tomar en consideración la existencia de operaciones vinculadas. Esto es correcto, pues lo que la Administración no podría hacer sería tomar en consideración la existencia de vinculación y, sin embargo, no acudir al procedimiento específicamente previsto para el supuesto de operaciones vinculadas (al que se refiere el artículo 16.1).

Es decir, la Administración ha actuado a este respecto de manera coherente con las exigencias legales, al acudir a la norma de valoración del artículo 15, que se refiere a la valoración de bienes, y no a la norma de valoración de operaciones, a la que tendría que haber acudido si pretendiese valorar operaciones vinculadas."

Siendo dicho criterio de plena aplicación al presente supuesto.

Pero es que además, y frente a las alegaciones de la interesada sobre una hipotética indefensión por cuanto no ha podido conocer los procedimientos utilizados para la valoración y presentar las alegaciones que tuviera por conveniente para el cálculo de dicho valor de mercado, debe tenerse en cuenta que la Inspección ha utilizado el valor de mercado de los terrenos asignado por la propia entidad en su autoliquidación del impuesto: 197.549.807,57 euros, al ser este importe el justificado por la entidad a la inspección, a requerimiento de esta última y ser considerado conforme por la Inspección. La Inspección, pues, no ha realizado ninguna comprobación de valor en el curso de las actuaciones, por lo que en ningún caso este Tribunal puede apreciar que dicha actuación de la Inspección haya causado indefensión a la interesada, debiendo, en consecuencia, desestimar la pretensión de la parte actora en este punto.

En el mismo sentido se ha pronunciado reiteradamente este Tribunal Central en un supuesto asimilable al presente, en concreto, al estudiar la tasación pericial contradictoria en aquellos casos en los que la Administración, en lugar de articular el procedimiento fijado para la comprobación de valores en los artículos 57 y 134 y siguientes de la LGT, admite el valor de las tasaciones realizadas por el obligado tributario. También la Audiencia Nacional comparte este criterio al señalar, entre otras, en sentencia de 29 de enero de 2012 (recurso contencioso-administrativo 112/2010), lo siguiente:

"Por otra parte, en relación con la asunción por parte de la Inspección como valor de mercado indiscutido, las propias tasaciones encargadas por la entidad y que constan unidas a la escritura de escisión, se ha de indicar que, al no discutirse por parte de la Inspección dicha valoración, no es necesario acudir al procedimiento de valoración patrocinado por la entidad recurrente, corriendo, en todo caso, a cargo de la propia actora la prueba que enerve la posible existencia de errores en la valoración de los inmuebles a los que se refieren dichas tasaciones, realizadas por una empresa especializada a instancia de la propia recurrente. En este sentido, queda desplaza la aplicación de los criterios recogidos en los art.s 57 y art. 135, ambos, de la vigente Ley General Tributaria, que entrarían en juego en el supuesto de que por parte de la Inspección se hubieran considerado otros valores para los elementos transmitidos, con la correspondiente facultad de la actora de promover la tasación pericial contradictoria; lo que no se ha producido como hemos declarado, dado que la Inspección no discutió la valoración de estos elementos patrimoniales al asumir los valores contenidos en las tasaciones encargadas por la actora a los efectos de la operación de escisión."

En consecuencia, se considera conforme a Derecho el acuerdo de la Inspección también en este punto.

Decimotercero.

Entrando ya en las alegaciones relativas al expediente sancionador, se opone la interesada a la tramitación de un segundo procedimiento sancionador invocando el principio del *ne bis in idem*.

Se plantea así en el presente caso si, cuando se ha anulado una sanción por haber sido anulada la liquidación de la que trae causa, y es posible emitir una liquidación posterior sobre el mismo concepto y ejercicio, puede también dictarse la correspondiente sanción, o ello vulnera el principio *ne bis in idem* en su vertiente procedimental.

Anticipamos desde ahora que, a juicio de este Tribunal, la respuesta que ha de darse a esta cuestión depende de la naturaleza del defecto que haya causado la anulación de la liquidación, pues de ello dependerá también el carácter del pronunciamiento anulatorio de la sanción, que determina el ámbito del principio *ne bis in idem*. Si se ha apreciado un defecto material en la liquidación, su anulación implicará, si quiera indirectamente, un pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del *ius puniendi*, de carácter absolutorio; pues en tal caso, la anulación de los actos implica que, teniendo en cuenta los hechos y la calificación efectuada, no procede liquidar, ni procede tampoco sancionar. Este pronunciamiento absolutorio determina la aplicación del principio *ne bis in idem* en su vertiente procesal, impidiéndose con ello la imposición de una sanción posterior sobre los mismos hechos. Si, en cambio, se ha apreciado un defecto de forma, que es el que causa la anulación, ningún pronunciamiento absolutorio puede entenderse efectuado; el órgano revisor, en tal caso, no se pronuncia ni directa ni indirectamente, sobre la procedencia del ejercicio del *ius puniendi*, siendo tal una cuestión que queda imprejuzgada cuando se ha seguido un procedimiento disconforme a Derecho. En este segundo caso, la imposición de una nueva sanción no está vedada por el principio *ne bis in idem*.

Para alcanzar estas conclusiones es imprescindible partir de recordar los fundamentos y consecuencias de la formulación de este principio, para después descender en detalle al caso de que aquí se trata.

El principio *ne bis in idem* está reconocido expresamente en la legislación positiva, bajo la denominación de principio de no concurrencia, y elevado a rango de derecho fundamental, por una consolidada doctrina del Tribunal Constitucional.

En efecto, el Tribunal Constitucional reiteradamente ha declarado desde la STC 2/1981, de 30 de marzo que *“el principio non bis in idem tiene su anclaje constitucional en el art. 25.1 CE, en la medida en que este precepto constitucionaliza el principio de legalidad en materia sancionatoria en su doble vertiente material (principio de tipicidad) y formal (principio de reserva de Ley) y constituye pues un derecho fundamental del ciudadano”*.

El Artículo 178 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en adelante, LGT) establece que: *“Principios de la potestad sancionadora. La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta Ley. En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta Ley.”*

El Artículo 180 LGT dispone: *“Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.*

1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes. (...)”

El Artículo 133 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece al respecto que: *“Concurrencia de sanciones. No podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento”*

En su desarrollo, dispone el Reglamento de Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por RD 1398/1993, 4 de agosto, en su Artículo 5, que *“Concurrencia de sanciones 1. El órgano competente resolverá la no exigibilidad de responsabilidad administrativa en cualquier momento de la instrucción de los procedimientos sancionadores en que quede acreditado que ha recaído sanción penal o administrativa sobre los mismos hechos, siempre que concorra, además, identidad de sujeto y fundamento”*.

Estos preceptos contemplan la que se ha llamado vertiente material del principio *ne bis in idem*, que trata de evitar la imposición de dos sanciones al mismo sujeto, por los mismos hechos y con el mismo fundamento, por cuanto ello excede de lo previsto por el legislador, e implica una aplicación desproporcionada de la norma sancionadora, y contemplan también lo que se ha llamado (STC 177/1999) su articulación procedimental, que consiste en evitar la prosecución de dos procedimientos de carácter sancionador con el mismo objeto, otorgando preferencia al penal, por la vía de suspender el administrativo, con el fin de evitar la imposición de esa doble sanción y con el fin adicional, como manifestación del mismo principio, de evitar que un mismo hecho pueda ser apreciado de forma contraria por los distintos órganos del Estado en ejercicio del *ius puniendi*.

En este aspecto, señala la STC 177/1999:

“Hechas las anteriores precisiones, procede recordar la jurisprudencia de este Tribunal sobre el principio «bis in idem» que, desde la STC 2/1981, ha sido considerado como parte integrante del derecho fundamental al principio de legalidad en materia penal y sancionadora (art. 25.1 CE). En el fundamento jurídico 4º de aquella sentencia se declaró que «El principio general de derecho conocido por «non bis in idem» supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones -administrativa y penal- en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración -relación de funcionario, servicio público, concesionario, etc. que justificase el ejercicio del «ius puniendi» por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración». Posteriormente, en la STC 159/1987 (fundamento jurídico 3º), se declaró que dicho principio impide que, a través de procedimientos distintos, se sancione repetidamente la misma conducta, pues «semejante posibilidad entrañaría, en efecto, una inadmisibles reiteración en el ejercicio del «ius puniendi» del Estado e, inseparablemente, una abierta contradicción con el mismo derecho a la presunción de inocencia, porque la coexistencia de dos procedimientos sancionadores para un determinado ilícito deja abierta la posibilidad, contraria a aquel derecho, de

que unos mismos hechos, sucesiva o simultáneamente, existan y dejen de existir para los órganos del Estado (Sentencia 77/1983, de 3 de octubre, fundamento jurídico cuarto)».

Junto a esta vertiente o aspecto material del principio -y su garantía procedimental- se ha ido perfilando el aspecto procesal del principio *ne bis in idem*, que no trata de evitar una doble condena o sanción, sino un doble pronunciamiento de carácter sancionador, aunque el primero sea absolutorio.

El aspecto procesal del principio *ne bis in idem* fue inicialmente acogido por el Tribunal Constitucional en el exclusivo ámbito del proceso penal, y, por aplicación de los Convenios Internacionales y de las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, se reconoce actualmente también en el ámbito del Derecho administrativo sancionador.

En ocasiones, los Tribunales de Justicia han aplicado este principio para evitar el sometimiento a dos procedimientos sancionadores sucesivos, pese a que el primero haya sido anulado (así Sentencia de la Sección Segunda de la AN de 18 de septiembre de 2014, recurso 213/2011), como si el mero hecho de ser sometido a un procedimiento sancionador supusiera en sí mismo una carga o condena, que no fuera lícito imponer dos veces. No cabe sin embargo aceptar la proclamación de este aspecto procedimental del principio de forma tan genérica, omnicomprendiva, impeditiva en todo caso del sometimiento a un segundo procedimiento de carácter sancionador, haciendo abstracción de cómo haya concluido el primero, pues lo que intenta el aspecto procesal del principio es evitar una duplicidad de pronunciamientos de carácter sancionador, no, propiamente, de procedimientos sancionadores, de modo que cuando el primer procedimiento haya concluido sin efectuar un pronunciamiento sobre el fondo, es decir sobre la procedencia del ejercicio del *ius puniendi*, no concurre el presupuesto de aplicación del principio. El hecho de que, para que haya un doble pronunciamiento –lo cual está vedado-, tenga que haber un nuevo procedimiento sancionador, puede ser quizá lo que haya llevado a esta confusión.

En cuanto a su ámbito, este principio sólo juega en el mismo cauce (penal/administrativo), de forma que, tramitado un procedimiento penal, que finalice por sentencia absolutoria, queda vedado el sometimiento a un nuevo proceso penal, pero no a uno administrativo, y, viceversa, tramitado un procedimiento administrativo por resolución absolutoria, no procede el sometimiento a un nuevo procedimiento administrativo, pero no se impide el penal. Razón por la cuál, la excepción de cosa juzgada se contempla como garantía procesal de su aplicación.

Proclamado pues este principio en sus justos términos, el principio *ne bis in idem* en su aspecto procedimental, veda la tramitación de un procedimiento administrativo sancionador si previamente ha existido otro procedimiento administrativo sancionador seguido contra el mismo sujeto, sobre los mismos hechos y con el mismo fundamento, que haya concluido por un pronunciamiento definitivo sobre el fondo.

Así resulta claramente de los Convenios Internacionales que lo proclaman: el art. 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos –hecho en Nueva York el 19 de diciembre de 1966 y ratificado por España («Boletín Oficial del Estado» de 30 de abril de 1977)– dispone que «*nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una Sentencia firme de acuerdo con la Ley y el procedimiento penal de cada país*».

El art. 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos que no ha sido ratificado por España, aunque sí firmado, establece: «1. *Nadie podrá ser procesado o castigado penalmente por las jurisdicciones del mismo Estado por una infracción por la que hubiera sido absuelto o condenado por sentencia firme conforme a la Ley y al procedimiento penal de ese Estado. 2. Lo dispuesto en el párrafo anterior no obsta a la reapertura del proceso, conforme a la Ley y al procedimiento penal del Estado interesado, en caso de que hechos nuevos o revelaciones nuevas o un vicio esencial en ese procedimiento pudieran afectar a la sentencia dictada*».

Las siguientes sentencias sintetizan lo expuesto hasta el momento sobre el principio *ne bis in idem* en su vertiente procedimental (el subrayado es nuestro).

-Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional, num. 188/2005 de 7 julio:

“2 *Centrado en estos términos el presente proceso constitucional, debemos comenzar su enjuiciamiento recordando que:*

a) *Según una reiterada jurisprudencia constitucional, que tiene sus orígenes en nuestra STC 2/1981, de 30 de marzo, el principio *non bis in idem* tiene su anclaje constitucional en el art. 25.1 CE, en la medida en que este precepto constitucionaliza el principio de legalidad en materia sancionatoria en su doble vertiente material (principio de tipicidad) y formal (principio de reserva de Ley). Este principio, que constituye un verdadero derecho fundamental del ciudadano en nuestro Derecho (STC 154/1990, de 15 de octubre, F. 3), ha sido reconocido expresamente también en los textos internacionales orientados a la protección de los derechos humanos, y en particular en el art. 14.7 del Pacto internacional de derechos civiles y políticos de la ONU –hecho en Nueva York el 19 de diciembre de 1966 y ratificado por España mediante Instrumento publicado en el BOE núm. 103, de 30 de abril de 1977– y en el art. 4 del Protocolo núm. 7 del Convenio europeo para la protección de los derechos*

humanos y las libertades fundamentales –que, aunque firmado por nuestro país, aún no ha sido objeto de ratificación–, protegiendo «al ciudadano, no sólo frente a la ulterior sanción –administrativa o penal–, sino frente a la nueva persecución punitiva por los mismos hechos una vez que ha recaído resolución firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado –absolución o sanción– del mismo» (STC 2/2003, de 16 de enero , FF. 2 y 8)».

-Sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003, de 16 enero

“3 Centrado así el objeto de la demanda y las circunstancias que han dado lugar a la misma, hemos de iniciar su examen recordando que desde la STC 2/1981, de 30 de enero , hemos reconocido que el principio «non bis in idem» integra el derecho fundamental al principio de legalidad en materia penal y sancionadora (art. 25.1 CE) a pesar de su falta de mención expresa en dicho precepto constitucional, dada su conexión con las garantías de tipicidad y de legalidad de las infracciones. Así, hemos declarado que este principio veda la imposición de una dualidad de sanciones «en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento» (STC 2/1981, F. 4; reiterado entre muchas en las SSTC 66/1986, de 26 de mayo , F. 2; 154/1990, de 15 de octubre , F. 3; 234/1991, de 16 de diciembre , F. 2; 270/1994, de 17 de octubre , F. 5; y 204/1996, de 16 de diciembre, F. 2).

La garantía de no ser sometido a «bis in idem» se configura como un derecho fundamental (STC 154/1990, de 15 de octubre , F. 3), que, en su vertiente material, impide sancionar en más de una ocasión el mismo hecho con el mismo fundamento, de modo que la reiteración sancionadora constitucionalmente proscribida puede producirse mediante la sustanciación de una dualidad de procedimientos sancionadores, abstracción hecha de su naturaleza penal o administrativa, o en el seno de un único procedimiento (por todas, SSTC 159/1985, de 27 de noviembre , F. 3; 94/1986, de 8 de julio , F. 4; 154/1990, de 15 de octubre, F. 3; y 204/1996, de 16 de diciembre , F. 2). De ello deriva que la falta de reconocimiento del efecto de cosa juzgada puede ser el vehículo a través del cual se ocasiona (STC 66/1986, F. 2), pero no es requisito necesario para su producción (STC 154/1990, F. 3).

La garantía material de no ser sometido a «bis in idem» sancionador, que, como hemos dicho, está vinculada a los principios de tipicidad y legalidad de las infracciones (SSTC 2/1981 , F. 4; 66/1986 , F. 4; 154/199 , F. 3; y 204/1996, F. 2), tiene como finalidad evitar una reacción punitiva desproporcionada (SSTC 154/1990, de 15 de octubre, F. 3; 177/1999, de 11 de octubre, F. 3 y ATC 329/1995, de 11 de diciembre , F. 2), en cuanto dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente.

En el mismo orden de consideraciones, este Tribunal ha efectuado varios pronunciamientos en relación con otra de las garantías cobijadas en la prohibición de incurrir en «bis in idem». De un lado, este Tribunal ha ubicado en el ámbito del derecho a la tutela judicial efectiva la garantía consistente en la interdicción de un doble proceso penal con el mismo objeto. Así, en la STC 159/1987, de 26 de octubre , declaramos la imposibilidad de proceder a un nuevo enjuiciamiento penal si el primer proceso ha concluido con una resolución de fondo con efecto de cosa juzgada, ya que «en el ámbito... de lo definitivamente resuelto por un órgano judicial no cabe iniciar –a salvo del remedio extraordinario de la revisión y el subsidiario del amparo constitucional– un nuevo procedimiento, y si así se hiciera se menoscabaría, sin duda, la tutela judicial dispensada por la anterior decisión firme» (F. 2), pues, además, con ello se arroja sobre el reo la «carga y la gravosidad de un nuevo enjuiciamiento que no está destinado a corregir una vulneración en su contra de normas procesales con relevancia constitucional» (F. 3).

Con un fundamento similar, en la STC 41/1997, de 10 de marzo (F. 6), recordamos que «la LECrim , en los arts. 954 y siguientes sólo admite el recurso de revisión en favor del reo, a semejanza de otros ordenamientos continentales». A ello añadimos «que esta decisión legislativa es fruto de consideraciones constitucionales, profundamente arraigadas en el respeto a los derechos fundamentales y al valor superior de la libertad, lo pone de manifiesto el simple dato de que en la V enmienda de la Constitución norteamericana se consigna la interdicción de someter al reo a un doble juicio penal (“double jeopardy”). Las razones que en aquel país se aducen como fundamento de esa interdicción son semejantes a las que el legislador español avanzaba, en la exposición de motivos de la LECrim, para justificar la proscripción de la absolucón en la instancia, cuyo significado es análogo al de la prohibición de la revisión “contra reo”: evitar que el ciudadano sea “víctima de la impotencia o del egoísmo del Estado”, evitarle las “vejeciones” que resultarían de una situación de permanente inseguridad y, en fin, no dispensarle un trato incompatible con la condición de “ciudadano de un pueblo libre”».

En aplicación de esta garantía, situándola en el marco de la prohibición de incurrir en «bis in idem», hemos considerado que no cabe reabrir un proceso penal que ha terminado con una sentencia firme condenando por la realización de un hecho calificado de falta, con la pretensión de que el mismo se recalificara como delito, pues ello vulneraría la cosa juzgada y la prohibición de incurrir en «bis in idem» (ATC 1001/1987, de 16 de septiembre , F. 2); hemos declarado carente de fundamento la alegación relativa a haber incurrido en «bis in idem» al haberse sustanciado dos procedimientos penales, pues sólo existía una coincidencia parcial entre los hechos enjuiciados (ATC 329/1995, de 11 de diciembre) y hemos afirmado, igualmente, la ausencia de lesión de esta garantía, por las

resoluciones judiciales que declaran procedente la extradición solicitada, bien porque no constaba que se hubiera dictado en España «sentencia alguna definitiva en relación con el caso» (STC 222/1997, de 4 de diciembre , F. 4), bien porque se entienda que, en la medida en que el objeto del procedimiento extradicional no reside en efectuar un pronunciamiento condenatorio, no puede haber reiteración sancionadora (STC 102/1997, de 20 de mayo , F. 6; ATC 90/1985, de 6 de febrero).

En definitiva, hasta ahora este Tribunal sólo ha reconocido de manera expresa autonomía al derecho a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador cuando se trata de un doble proceso penal (STC 159/1987, de 26 de octubre ; ATC 1001/1987, de 16 de septiembre), de modo que la mera coexistencia de procedimientos sancionadores –administrativo y penal– que no ocasiona una doble sanción no ha adquirido relevancia constitucional en el marco de este derecho (STC 98/1989, de 1 de junio [RTC 1989, 98] ; AATC 600/1987, de 20 de mayo ; 413/1990, de 26 de noviembre).

Junto a esta vertiente, este Tribunal ha dotado de relevancia constitucional a la vertiente formal o procesal de este principio, que, de conformidad con la STC 77/1983, de 3 de octubre (F. 3), se concreta en la regla de la preferencia o precedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no sólo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código Penal. En efecto, en esta Sentencia (F. 2) declaramos que, si bien nuestra Constitución no ha excluido la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, sino que la ha admitido en el art. 25.3, dicha aceptación se ha efectuado sometiéndole a «las necesarias cautelas, que preserven y garanticen los derechos de los ciudadanos». Entre los límites que la potestad sancionadora de la Administración encuentra en el art. 25.1 CE, en lo que aquí interesa, se declaró la necesaria subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la Autoridad judicial. De esta subordinación deriva una triple exigencia: «a) el necesario control “a posteriori” por la Autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso; b) la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores, en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código Penal o las Leyes penales especiales, mientras la Autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos; c) la necesidad de respetar la cosa juzgada».

El alcance que este Tribunal ha otorgado a la interdicción de incurrir en «bis in idem», en cuanto comprensiva tanto de la prohibición de la aplicación de múltiples normas sancionadoras como de la proscripción de ulterior enjuiciamiento cuando el mismo hecho ha sido ya enjuiciado en un primer procedimiento en el que se ha dictado una resolución con efecto de cosa juzgada, coincide en lo sustancial con el contenido asignado al mismo en los convenios internacionales sobre derechos humanos. Así, en primer término, el art. 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (en adelante, PIDCP) –hecho en Nueva York el 19 de diciembre de 1966 y ratificado por España («Boletín Oficial del Estado» de 30 de abril de 1977)– dispone que «nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una Sentencia firme de acuerdo con la Ley y el procedimiento penal de cada país».

De otra parte, también el art. 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, CEDH), aunque no ha sido ratificado por España –pero sí firmado–, reconoce este derecho con un contenido similar. Lo dispuesto en él constituye un adecuado marco de referencia en cuanto expresivo de un modelo jurídico-constitucional común en nuestro entorno. Este artículo establece: «1. Nadie podrá ser procesado o castigado penalmente por las jurisdicciones del mismo Estado por una infracción por la que hubiera sido absuelto o condenado por sentencia firme conforme a la Ley y al procedimiento penal de ese Estado. 2. Lo dispuesto en el párrafo anterior no obsta a la reapertura del proceso, conforme a la Ley y al procedimiento penal del Estado interesado, en caso de que hechos nuevos o revelaciones nuevas o un vicio esencial en ese procedimiento pudieran afectar a la sentencia dictada». A los efectos de la aplicación de las garantías del proceso justo (art. 6.1 CEDH), el Tribunal Europeo de Derechos Humanos incluye dentro de los conceptos de infracción y sanción penal también las de carácter administrativo, partiendo de un concepto sustantivo de la materia y no considerando relevante la denominación de la legislación en la que se encuentran (por todas, STEDH de 21 de febrero de 1984 , caso Öztürk c. República Federal de Alemania); y a los efectos del art. 4 del Protocolo 7 CEDH equipara la persecución y castigo penal en el seno de un proceso penal con el procedimiento y la sanción administrativos (SSTEDH de 23 de octubre de 1995 , caso Gradinger c. Austria ; de 29 de mayo de 2001 , caso Franz Fischer c. Austria ; de 30 de mayo de 2002 , caso W. F. c. Austria ; de 6 de junio de 2002 , caso Sallen c. Austria)

(...)

Con el análisis realizado no hemos dado aún respuesta a todas las cuestiones planteadas por el recurrente, pues éste se queja de que no se haya reconocido efecto de «cosa juzgada» (sic) a las resoluciones dictadas en el procedimiento administrativo, de modo que resta por examinar si por esta u otra razón la mera reiteración del ejercicio del poder sancionador del Estado, aunque sin resultado de duplicación sancionadora, tiene relevancia constitucional en el marco de la prohibición de incurrir en «bis in idem». Esto es, si la doble sustanciación de procedimientos sancionadores –administrativo y penal–, de la forma en que ésta ha tenido lugar, constituye una vulneración del derecho a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador; vulneración que ciertamente se hubiera producido si se hubiera desconocido la cosa juzgada.

En cuanto al reconocimiento de efecto de cosa juzgada de la resolución administrativa, se ha de señalar que, en sentido estricto, dicho efecto es predicable tan sólo de las resoluciones judiciales, de modo que sólo puede considerarse vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, en cuyo haz de garantías se ha reconocido el respeto a la cosa juzgada (por todas, SSTC 67/1984, de 7 de junio, F. 2; 159/1987, de 26 de octubre, F. 2; 189/1990, de 26 de noviembre, F. 1; 151/2001, de 2 de julio, F. 4), el desconocimiento de lo resuelto en una resolución judicial firme, dictada sobre el fondo del litigio. De otra parte, se ha de tener presente que uno de los requisitos de la legitimidad constitucional de la potestad sancionadora de la Administración es la necesaria viabilidad del sometimiento de la misma a control judicial posterior (art. 106 CE; STC 77/1983, de 3 de octubre). De modo que, sin haberse producido dicho control judicial ulterior por la jurisdicción contencioso-administrativa, al haber desistido el sancionado del recurso interpuesto, la resolución administrativa carece de efecto de cosa juzgada.

8

Ahora bien, el recurrente se queja de la reapertura de un procedimiento sancionador –de carácter penal– una vez que ya había sido sancionado por los mismos hechos, por lo que hemos de examinar si la apertura o reanudación de un ulterior procedimiento sancionador –administrativo o penal– vulnera la prohibición constitucional de incurrir en «bis in idem».

Como ya hemos señalado en el fundamento jurídico 3 b), este Tribunal sólo ha reconocido de modo expreso autonomía al derecho a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador cuando se trata de un doble proceso penal. Sin embargo, tanto el art. 14.7 PIDCP, como el art. 4 del Protocolo 7 CEDH, protegen al ciudadano no sólo frente a la ulterior sanción –administrativa o penal–, sino frente a la nueva persecución punitiva por los mismos hechos una vez que ha recaído resolución firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado –absolución o sanción– del mismo. Esta prohibición dirigida al Estado de no someter a los ciudadanos a un doble o ulterior procedimiento sancionador por los mismos hechos con el mismo fundamento, una vez que ha recaído resolución firme en un primer procedimiento sancionador –administrativo o penal–, constituye uno de los límites al ejercicio de la potestad sancionadora del Estado que la Constitución impone como inherente al derecho a ser sancionado en el marco de un procedimiento sancionador sustanciado con todas las garantías (art. 24.2 CE) en relación con el derecho a no ser sancionado si no es en las condiciones estatuidas por la Ley y la Constitución (art. 25.1 CE). Poderosas razones ancladas en el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y en el valor libertad (art. 1.1 CE) fundamentan dicha extensión de la prohibición constitucional de incurrir en «bis in idem».

En el Estado constitucional de Derecho ningún poder público es ilimitado, por tanto, la potestad sancionadora del Estado, en cuanto forma más drástica de actuación de los poderes públicos sobre el ciudadano, ha de sujetarse a estrictos límites. La limitación de la potestad sancionadora del Estado es condición de legitimidad de su ejercicio en el Estado de Derecho, en el que la libertad es uno de sus valores superiores (art. 1.1 CE) y la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) uno de los principios configuradores del mismo. Así, de un lado, las restricciones permanentes de la esfera de libertad individual inherentes a la situación de inseguridad derivada de la posibilidad de que el Estado pueda reiterar sus pretensiones punitivas por los mismos hechos sin límite alguno, carecen de todo fundamento legitimador en el Estado de Derecho. De otro, la seguridad jurídica (art. 9.3 CE), impone límites a la reapertura de cualesquiera procedimientos sancionadores –administrativo o penal– por los mismos hechos, pues la posibilidad ilimitada de reapertura o prolongación de un procedimiento sancionador crea una situación de pendencia jurídica, que, en atención a su carácter indefinido, es contraria a la seguridad jurídica (por todas STC 147/1986, de 25 de noviembre, F. 3).

Por consiguiente, teniendo en cuenta que del valor libertad (art. 1.1 CE) y del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) derivan límites constitucionales para todo procedimiento sancionador que integran el contenido del derecho a un proceso con todas las garantías en el ámbito administrativo sancionador (art. 24.2 CE), no puede negarse que en ciertos casos la substanciación de un procedimiento administrativo sancionador y un proceso penal –por los mismos hechos y con el mismo fundamento– puede ocasionar la vulneración del derecho a no ser sometido a un doble proceso, garantía ésta que comprende primeramente la interdicción de ser sometido a doble proceso penal. Sin embargo, en la regulación legal actual del procedimiento administrativo sancionador difícilmente se podrá efectuar la equiparación de ambos procedimientos en orden a determinar el alcance de dicha prohibición constitucional.

En efecto, la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan sólo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento –su grado de complejidad– como a las de la sanción que sea posible imponer en él –su naturaleza y magnitud– pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal. Dos son las razones que avalan esta limitación. De un lado, la lógica que impone el principio de proporcionalidad, en cuanto criterio de ponderación del contenido de los derechos fundamentales. De otro, la necesariamente matizada traslación de las garantías del proceso justo al

ámbito del procedimiento administrativo sancionador. Como tiene declarado este Tribunal, las garantías procesales constitucionalizadas en el art. 24.2 CE son de aplicación al ámbito administrativo sancionador «en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución»; de modo que la traslación de las garantías del proceso justo al procedimiento sancionador no conlleva su aplicación literal «sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional» (STC 18/1981, de 8 de junio , F. 2; reiterado entre otras en STC 14/1999, de 22 de febrero , F. 3), y se condiciona a que se trate de garantías que «resulten compatibles con la naturaleza del procedimiento administrativo sancionador» (SSTC 197/1995, de 21 de diciembre , F. 7; 14/1999, de 22 de febrero, F. 3).

De otra parte, hemos de reiterar que, como resulta del párrafo segundo del art. 4 del Protocolo 7 CEDH y de nuestra jurisprudencia (STC 159/1987, de 26 de octubre), la interdicción de doble procedimiento sancionador sólo se incumple si los dos procedimientos han sido sustanciados con las debidas garantías, de modo que un primer procedimiento tramitado sin respetar la prioridad legal del orden jurisdiccional penal no impide un segundo procedimiento sancionador.

En aplicación de dicha doctrina al caso, se ha de concluir que en el mismo no regía la prohibición constitucional de doble procedimiento sancionador. La sencillez del procedimiento administrativo sancionador y de la propia infracción administrativa, y la naturaleza y entidad de las sanciones impuestas, impiden equiparar el expediente administrativo sancionador sustanciado –por conducir habiendo ingerido alcohol en un grado superior a las tasas reglamentariamente determinadas– a un proceso penal a los efectos de entender que el recurrente ha sufrido una vulneración de su derecho a no ser sometido a un nuevo procedimiento sancionador”.

-Auto TC num. 1001/1987 de 16 septiembre

“Lo que a nosotros compete es garantizar que la pretensión de los ciudadanos es respondida por los Tribunales con razones fundadas en Derecho y no puede negarse tal calidad a la respuesta que, en el presente caso, han dado los órganos judiciales a la querrela presentada por quienes acuden a nosotros ahora en demanda de amparo. Es claro que hay una identidad de hechos y de personas entre el asunto en el que recayó la Sentencia de 9 de enero de 1986 del Juzgado de Distrito de Torrijos y el que ahora se intenta hacer objeto de un nuevo proceso penal, por entender que debe ser tipificado como delito y no simplemente como falta el accidente que produjo la muerte del hijo menor de los recurrentes. Dada esta identidad, la aplicación del principio de cosa juzgada, concordante con el de «non bis in idem» que está implícito en el art. 25 de nuestra Constitución , no puede calificarse de irrazonable o arbitraria aunque choque, si efectivamente choca, con la postura sostenida por una parte de la doctrina (criticada, sin embargo, desde otros sectores de la misma)”.

-Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección3ª), de 17 noviembre 2009, recurso de casación núm. 11078/1998, Ponente: José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat:

“Por ello, apreciamos que la Sala de instancia, en este supuesto, elude la aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional, formulada en relación con el principio non bis in idem, expuesta en la sentencia 91/2008, de 21 de julio, que expone que este principio «se configura como un derecho fundamental, integrado en el art. 25.1 CE , con una doble dimensión material y procesal. La material o sustantiva impide que un mismo sujeto sea sancionado en más de una ocasión con el mismo fundamento y por los mismo hechos, toda vez que ello supondría una reacción punitiva desproporcionada que haría quebrar, además, la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones. La procesal o formal proscribe, en su sentido originario, la duplicidad de procedimientos penales en caso de que exista la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento. Ello implica la imposibilidad de proceder a un nuevo enjuiciamiento penal si el primer proceso ha concluido con una resolución de fondo con efecto de cosa juzgada, ya que, en el ámbito de lo definitivamente resuelto por un órgano judicial, no cabe iniciar un nuevo procedimiento, pues se menoscabaría la tutela judicial dispensada por la anterior decisión firme y se arroja sobre el reo la carga y la gravosidad de un nuevo enjuiciamiento»”

-Sentencia de la Sala de lo Contencioso Sección: 2, del Tribunal Supremo, S 1773/2010, de 22 de marzo de 2010, recurso 997/2006, Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco:

“El artículo 77 de la Ley General Tributaria encabeza el capítulo destinado a las infracciones y a las sanciones tributarias, por lo que resulta evidente que su apartado 6, en cuanto prohíbe simultanear procedimientos penales y administrativos sobre los iguales hechos contra el mismo sujeto, constituye un instrumento al servicio de la máxima ne bis in idem, que emana del principio de legalidad sancionadora proclamado en el artículo 25.1 de la Constitución, cuya primera manifestación es la interdicción de una duplicidad de castigos.

Llegados a este punto, ha de subrayarse que, en lo que se refiere a la dimensión procedimental de aquel principio (prohibición del sometimiento a dos investigaciones de una persona por los mismos hechos), se ha de tener en cuenta que opera en el mismo orden; esto es, no cabe iniciar una investigación penal (o administrativa) por unos hechos sobre los que la jurisdicción (o la Administración) ya se ha pronunciado sobre el fondo concluyendo que, a luz de los elementos de juicio disponibles, no constituyen una infracción criminal (o administrativa). En otras palabras, una vez que los tribunales (o los órganos administrativos competentes) han juzgado definitivamente una conducta, no cabe que abran otro procedimiento para enjuiciarla de nuevo.

Sin embargo, esta dimensión del principio no impide la heterogeneidad de los cauces, de modo que terminado uno concluyendo que no se ha producido una infracción de una clase (penal), nada obsta a la apertura de otro destinado a averiguar si ha habido la comisión de un incumplimiento reprehensible con sanciones de otra naturaleza (administrativa). Así se infiere con toda claridad del último párrafo del artículo 77.6 de la Ley General Tributaria («De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados»).

Este último inciso de la norma trae a colación el otro de los aspectos del principio *ne bis in idem*: la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento admite una duplicidad de procedimientos, en ambos se decanten unos hechos distintos, de modo que juzgada desde la perspectiva penal una conducta en base a una determinada realidad fáctica, el eventual enjuiciamiento administrativo de la misma ha de partir del mismo sustrato fáctico, no pudiendo hacerlo de otro diferente, pues unos mismos hechos no pueden existir ni dejar de existir para órganos distintos del Estado (véanse las sentencias del Tribunal Constitucional 77/1983, FJ 4º, y 107/1989, FJ 4º)

La existencia de un primer pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del *ius puniendi* es pues presupuesto para que exista el *bis in idem*. Y, obviamente, la existencia o no de tal pronunciamiento de fondo está en función del contenido de la resolución que ponga término (originariamente o en revisión) al procedimiento sancionador. En este sentido, tal y como se anticipaba más arriba: cuando termina el procedimiento sancionador con una resolución declaratoria de la ausencia de responsabilidad del sujeto, o bien se aprecia en su revisión un defecto material en la aplicación de la norma, se está realizando un pronunciamiento sobre el fondo que impide reiterar el ejercicio del *ius puniendi* y, al contrario, cuando se aprecia un defecto en el procedimiento sancionador o el exceso en su plazo de tramitación, no se realiza pronunciamiento alguno sobre el fondo, y por tanto, el principio *ne bis in idem* no impide la imposición de una sanción posterior.

Cabe recordar en este punto que, en caso de anulación de un acto por un defecto formal, no procede realizar pronunciamientos de fondo, sobre la conformidad a Derecho del acto anulado. En este sentido, es doctrina de este TEAC que el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, impide que, cuando un Tribunal Económico Administrativo anula el acto impugnado por defectos formales, realice declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Ni siquiera al amparo del principio de economía procesal puede entrarse a conocer de la cuestión de fondo cuando un acto y la liquidación contenida en él se anulan por razones procedimentales o formales. Los principios de garantía procesal para los obligados tributarios o interesados y de seguridad jurídica, impiden llevar a cabo tales pronunciamientos. El procedimiento es garantía y da seguridad para el obligado tributario sin que puedan ser objeto de una interpretación que conlleve una situación bifronte que afecte al derecho a la defensa del obligado tributario (resoluciones de de 19 de julio de 2011, RG 5235/2009, de 23 de marzo de 2012, RG 2183/2010, de 21 de junio de 2012, RG 360/2010, de 19 de octubre de 2012, RG 107/2010, en la que además se indica que los pronunciamientos sobre el fondo debe tenerse por no realizados, de 19 de septiembre de 2013, RG 5860/2011).

Por esta razón, la anulación de una sanción por un defecto formal evita la existencia de un enjuiciamiento definitivo de la sanción, no habiendo decisión al respecto, ni absolutoria, ni condenatoria.

En la línea de lo expuesto, el legislador y la Jurisprudencia, para permitir que se dicte una sanción posterior a la terminación de un previo procedimiento sancionador, diferencian en función del tipo de defecto, material o de forma, apreciado para ponerle término de forma definitiva, deslindando así la aplicabilidad del principio *ne bis in idem*.

En este sentido, el TS, con ocasión de sentar la doctrina que permite dictar una nueva liquidación tras una primera liquidación anulada totalmente por un defecto material, se ha cuidado de excluir la posibilidad de proceder de este modo con las sanciones.

Así, entre otras, Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, Ponente, Joaquín Huelin Martínez de Velasco, de 29 de septiembre de 2014, rec. casación para la unificación de doctrina num.: 1014/2013 :

“Según hemos indicado en la citada sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09 , FJ 4º), estableciendo un criterio reiterado en la de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11, FJ 4º) y en la de 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12, FJ 5º), el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento

económico-administrativo a anularla, o a declarar su nulidad de pleno derecho si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación (pueden consultarse en este sentido cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, dictadas en los recursos de casación 2413/10 , 6386/09 , 6219/09 y 5043/09 , FJ 3º en los cuatro casos). Como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho [véanse las sentencias de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/03 , FJ 4º.C), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05, FJ 7º) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/09 , FJ 5º), ya citadas ut supra].

[No estorba recordar que la solución se ofrece distinta cuando el acto tributario sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental, como subrayamos en las sentencias de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06 , FJ 4º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09 , FJ 3º), 7 de abril de 2014 (casación 3714/11, FJ 2º) y 11 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 164/13 , FJ 6º)].

En el otro extremo, cuando el primer procedimiento ha concluido en virtud de declaración de caducidad, el TS ha admitido (en el ámbito de la Ley 30/1992, no de la LGT, que lo impide expresamente) la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, sin considerar vulnerado con ello el principio *ne bis in idem*. Así, Sentencia de la Sección 5ª, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, de 12 junio 2003, Recurso de casación en interés de la Ley 18/2002, que fijó la siguiente doctrina legal: «La declaración de caducidad y archivo de actuaciones establecidas para procedimientos en que la Administración ejercite potestades sancionadoras, artículo 44.2 de la Ley 30/92 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) , no extinguen la acción de la Administración para ejercitar las potestades aludidas en ese precepto, siéndoles plenamente aplicable el artículo 92.3 de la misma Ley».

También en este punto cabe destacar que, cuando se anula una sanción por defecto en el procedimiento sancionador procede su retroacción para subsanar el defecto, sin que ninguna excepción se establezca en la norma general en relación con los procedimientos sancionadores (en concreto, en el ámbito tributario, así resulta del art. 239 LGT); en este mismo sentido, la Ley de Enjuiciamiento Criminal permite la casación contra sentencias absolutorias para reproducción de un proceso penal con objeto de subsanar un defecto procesal (Artículo 847 y 901 bis a) de la Ley de Enjuiciamiento criminal, RD 14 de septiembre de 1882).

Efectivamente, encontramos múltiples ejemplos de ello en la Jurisprudencia, que acuerda la retroacción del procedimiento administrativo sancionador para subsanar un defecto de anulabilidad. Así, STSJ Cataluña, rec 1535/2002, de 2 de diciembre, STS 12 de febrero de 1994 rec 10011/1990. Así también resolución de este TEAC de 22 de abril de 2015, RG 4851/2011.

Decimocuarto.

Señalado lo anterior, debe analizarse ahora la posibilidad de tramitar un nuevo procedimiento sancionador cuando ha sido anulada la sanción originaria por haberlo sido la liquidación de la que trae causa.

El hecho de que el defecto material o formal se sitúe en la liquidación o en la sanción, no es relevante en orden a aplicar el principio *ne bis in idem*, siempre y cuando tal defecto sea la causa determinante y exclusiva de la anulación de la sanción.

Deben pues trasladarse las conclusiones expuestas más arriba al caso en que la anulación de la sanción trae causa del pronunciamiento directamente realizado en relación con la liquidación en que se basa, pero con la precaución de delimitar los casos en que, efectivamente, la anulación de la sanción viene impuesta por la de la liquidación.

A tal efecto, cuando se anula una sanción por haberlo sido la liquidación en que se basa, y es posible la práctica de una posterior liquidación, en relación con el mismo concepto y período, para determinar si el principio *ne bis in idem* en su vertiente procedimental impide el dictado de una nueva sanción que traiga causa de esta segunda liquidación, debemos diferenciar los siguientes supuestos:

- Casos en los que un Tribunal estima un recurso o reclamación por razones sustantivas o de fondo, anulando totalmente la liquidación pero subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar.
- Casos en los que se trata de sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada, si bien corrigen una parte de su importe, por lo que

formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

- Casos en los que un Tribunal estima por razones formales, anulando totalmente el acto impugnado, acordando la retroacción del procedimiento, o bien apreciando la caducidad.

En los dos primeros supuestos se realiza un pronunciamiento de fondo sobre la sanción, si quiera indirecto, al referirse directamente a la regularización de la que trae causa, en relación con todo o parte de ella, por lo que entra en juego el principio *ne bis in idem* en su vertiente procedimental, si bien que ambos supuestos se diferencian entre ellos por razón de la parte de regularización confirmada en el segundo. En el tercer supuesto, al no haber pronunciamiento sobre el fondo en relación con la sanción, no entra en juego, según lo expuesto, el principio *ne bis in idem*, ni aún en su vertiente procedimental.

Analicemos en detalle cada uno de los casos.

- Casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación por razones sustantivas, anulando totalmente la liquidación pero subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar:

La anulación de la liquidación implica también la anulación de la sanción, de acuerdo con el art. 66.5 RR según el cual: *“cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas”*.

La anulación de la sanción por razones sustantivas, o de fondo, implica un pronunciamiento, de carácter absolutorio, de modo que el principio *ne bis in idem* en su vertiente procesal impide la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador, aun después de dictada una nueva liquidación, pues la modificación de la calificación de los hechos que a tal fin pueda realizar la Administración al liquidar, no altera la esencia de la triple identidad (de hechos y fundamento) en la que descansa la prohibición de la duplicidad del ejercicio del *ius puniendi*.

- Casos en los que se trata de sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada, si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución:

En estos casos, si la sanción no se basa exclusivamente en la parte de regularización anulada, sino también en la parte que queda confirmada, la anulación de la sanción no viene impuesta por la de la liquidación, pues ésta se anula sólo para ser sustituida por otra ajustada a lo dispuesto por el Tribunal. Así lo impone el principio de conservación de actos, recogido en el art. 66.3 del RR: *“66.3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido”*.

Confirmada pues parcialmente la regularización en que se basa la sanción, ésta puede en ese momento ser confirmada en la parte correspondiente. A tal fin, debe en ese momento enjuiciarse con plenitud. En caso de que, realizado tal enjuiciamiento, se confirmara la parte de la sanción que trae causa de la parte de regularización confirmada por el Tribunal, la sanción habrá de ser anulada, del mismo modo que la liquidación, sólo para ser sustituida por otra ajustada a lo dispuesto por el Tribunal, excluyéndose de sanción la parte que haya quedado afectada por el pronunciamiento parcialmente anulatorio de la regularización; y ello se hará sin necesidad de tramitar nuevo procedimiento sancionador, lo que, por ende, no vulnera el principio *ne bis in idem*. Pero, precisamente por ello, es doctrina de este TEAC, que si, en tal caso, por razón de la anulación de la liquidación se anulara totalmente la sanción, sin enjuiciar la parte de ella que trae causa de los extremos confirmados de la regularización, no podrá ya volver a sancionarse, una vez dictada en ejecución la liquidación sustitutiva de la primera, pues la anulación de la sanción en la parte correspondiente a la regularización confirmada, no trae causa de la de la liquidación, de modo que tal anulación total constituye un pronunciamiento absolutorio directo, y la posterior imposición de una nueva sanción entrañaría la vulneración del principio *ne bis in idem* y del principio de irrevocabilidad de los actos administrativos favorables.

En este sentido, Resolución de este TEAC 26 de junio de 2012, RG 3078/2010: *“Consecuentemente, afectando la estimación parcial de la reclamación frente a la liquidación únicamente a la regularización correspondiente al ejercicio 1999, no habiéndose acordado retroacción alguna de las actuaciones inspectoras, dicha estimación parcial no conllevaba la anulación de las actuaciones y la iniciación de un nuevo expediente sancionador. Tampoco suponía necesariamente la anulación de las sanciones de los ejercicios 1997, 1998 y 2000 que traían causa de liquidaciones confirmadas en su totalidad por el TEAR, ni la anulación de la sanción del*

ejercicio 1999, respecto del cual lo acordado por el TEAR en cuanto a la liquidación de la que traía causa únicamente suponía la modificación de su cuantía. La estimación parcial de la reclamación frente a la liquidación conllevaba únicamente el dictado de un nuevo acto administrativo que ajustase el acuerdo de liquidación a las determinaciones establecidas en la parte dispositiva o fallo de la reclamación, no suponiendo retroacción alguna de actuaciones inspectoras, por lo que, y en cuanto a la sanción, consecuentemente, en aplicación del principio de conservación de actuaciones, el Tribunal Regional debió entrar a conocer sobre la procedencia de las sanciones relativas a los ejercicios 1997, 1998 y 2000 cuyas liquidaciones resultaban confirmadas y, asimismo, y en relación con la sanción impuesta en relación con el ejercicio 1999, sobre la concurrencia o no del elemento subjetivo de la infracción tributaria. De forma que, no habiendo actuado así el Tribunal Regional limitándose a estimar totalmente la reclamación relativa a la sanción y a anular la misma, debe estimarse la alegación de la interesada, al haber precluido la posibilidad de iniciación de nuevo expediente sancionador, debiéndose por ello anular la Resolución del Tribunal Regional en cuanto a la previsión en él contenida de la posibilidad de dicha iniciación”).

Así lo ha confirmado el TS, por Sentencia de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso—Administrativo, 5667/2014, recurso 3611/2013, Ponente: Ángel Aguillo Avilés, según la cual: “Y parece razonable mantener que en estas peculiares circunstancias la Administración tributaria, del mismo modo que puede dictar la nueva liquidación ajustada a Derecho “sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente” mientras su potestad no haya prescrito [por todas, Sentencia de esta Sección de 26 de marzo de 2012 (rec. cas. núm. 5827/209), FJ Cuarto], puede asimismo dictar la nueva sanción, limitándose a adaptar su cuantía a la cuota resultante de la nueva liquidación, sin necesidad de iniciar e instruir un nuevo procedimiento sancionador, cabiendo siempre a Fernández de Troconiz, S.A., ante las vicisitudes que eventualmente pudiera plantear esa mera adaptación, plantear un incidente de ejecución contra la nueva sanción en virtud del art. 68 RD 520/2005. No creemos ocioso resaltar, como argumento a fortiori, que el criterio que acabamos de exponer es el mismo que ha mantenido, a sensu contrario, el TEAC en su Resolución de 11 de septiembre de 2008 (res. núm. 00/1447/200), que resuelve un recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en el que éste planteaba que una Resolución de un TEAR que acordaba anular una liquidación (por existir una nueva valoración consecuencia de la tasación pericial contradictoria) y, en consecuencia, anular asimismo la sanción derivada de la misma, se podía ejecutar por el Inspector-Jefe, simplemente, dictando una nueva liquidación y “rectificando el Acuerdo de imposición de sanción, adecuándolo por lo que se refiere a la base de la sanción al resultado del [nuevo] Acuerdo de liquidación”, en la medida en que no se habían “alterado en modo alguno los demás elementos objetivos y subjetivos tomados en consideración a la hora de acordar su imposición”. Pues bien, el TEAC rechaza de plano el citado criterio en atención, en esencia, a los siguientes argumentos (FD Tercero): a) en primer lugar, porque la manera de proceder de la Inspección de los Tributos “presupone” que el TEAR “está conforme con la sanción impuesta, salvo en lo relativo a su importe” o, “con otras palabras, [que] desestima el resto de alegaciones formuladas por el interesado en la reclamación (respecto a la ausencia de culpabilidad y a la impropcedente aplicación del criterio de ocultación en la graduación de la sanción)”, siendo así que, en realidad, el TEAR “no se ha pronunciado respecto de estas cuestiones, puesto que ha considerado que la sanción “se deje sin efectos” por estar asociada a una liquidación anulada”; b) y, en segundo lugar, porque “[l]o que no puede pretender la Inspección de los Tributos es ejecutar un fallo, imponiendo una sanción definitiva, encontrándose pendiente de resolución las cuestiones materiales invocadas por el interesado (la culpa, la graduación de la sanción ...), y privando a éste de la posibilidad de defensa que conlleva la primera instancia en vía administrativa, permitiéndole tan sólo la posibilidad de presentar un incidente de ejecución contra la sanción dictada en ejecución del fallo”. Circunstancias que, como hemos subrayado, no concurren en el supuesto que enjuiciamos, dado que la Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2010 sí se ha pronunciado de forma expresa y detallada sobre cuantas cuestiones de naturaleza material planteó Fernández de Troconiz, S.A. contra la sanción que se le impuso y que ahora sólo debe modificarse para adaptarla a la cuota tributaria resultante de la nueva liquidación dictada conforme a Derecho. En conclusión: acierta plenamente el Abogado del Estado al mantener que falta uno de los presupuestos para que pueda apreciarse la vulneración del ne bis in idem procesal -la incoación de un nuevo procedimiento sancionador-, por lo que el recurso de casación debe ser estimado.”

-Casos en los que un Tribunal estima por razones formales, anulando totalmente el acto impugnado, acordando la retroacción del procedimiento, o bien apreciando la caducidad:

La anulación de la liquidación por motivos de forma lleva consigo la anulación total de la sanción, incluso en el caso de haberse acordado la retroacción del procedimiento, pues así lo impone el art. 66.4 RR: “No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora”. Y, tal y como se ha expuesto,

anulada la sanción por motivos de forma, está vedado realizar pronunciamientos de fondo sobre su conformidad a Derecho, como así lo ha recogido la doctrina de este TEAC citada más arriba.

De modo que, en este caso, anulada la sanción por un defecto de procedimiento, si bien que situado en el procedimiento liquidatorio del que aquélla trae causa, sin que se realice un pronunciamiento definitivo sobre el fondo, es decir sobre la procedencia y conformidad a Derecho del ejercicio del *Ius Puniendi*, no hay pronunciamiento absolutorio, sino tan sólo la obligada anulación de la sanción por razones procedimentales, por lo que, según lo expuesto, el principio *ne bis in idem* no veda la tramitación de un segundo procedimiento sancionador (una vez, claro está, que se proceda a la subsanación del defecto del procedimiento que fue apreciado).

No es ajeno este Tribunal a la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del TS de fecha 11 de Abril de 2014, rec. 164/2013, Ponente, Emilio Frias Ponce, en la que, anulada una liquidación por razón de falta de autorización del representante para suscribir el acta, y por tanto, por razón de un defecto de forma, considera el TS impedida la reproducción del procedimiento sancionador tras la retroacción del procedimiento de liquidación. No podemos sin embargo extraer de tal Sentencia una doctrina contraria a lo que hasta el momento se ha expuesto y concluido, por las siguientes razones. En primer lugar, porque el TS hace esta declaración *obiter dicta*, pues se trata de un recurso de casación en unificación de doctrina que en este punto se inadmite por no haber Sentencia de contraste, y porque en el caso concreto no se planteó la relevancia de la diferencia entre la anulación por defectos materiales y de procedimiento, sino que la cuestión litigiosa se centró exclusivamente en debatir si la anulación de la sanción traía causa de la anulación de la liquidación, o bien estaba basada en la propia prescripción de la sanción, lo que, según hemos expuesto, y concluye el TS, carece de relevancia en orden a aplicar el principio *non bis in idem*. Por esta misma razón, las Sentencias que el TS cita como precedentes, tampoco resuelven casos en que la anulación de la sanción hubiera sido por un defecto de procedimiento; así, cita la Sentencia de 26 de marzo de 2012, rec. de casación 5827/09, en la que se impedía una nueva sanción cuando la retroacción del procedimiento liquidatorio había tenido lugar (indebidamente) por razones sustantivas, y la Sentencia de 22 de marzo de 2010, que versa propiamente sobre la articulación procesal del principio *non bis in idem* en su vertiente material. Muy al contrario, en tales Sentencias, así como en las que cita del TC se subraya que es imprescindible para aplicar el principio *ne bis in idem* que haya un doble enjuiciamiento definitivo sobre la misma conducta (de hecho, algunas de tales Sentencias las hemos citado más arriba en apoyo de la diferencia entre ambos tipos de pronunciamientos).

En síntesis, a juicio de este Tribunal, la respuesta que ha de darse a la cuestión de si, después de haber sido anulada una sanción por razón de la anulación de la liquidación de la que trae causa, puede volver a dictarse una sanción basada en la nueva liquidación que se dicte, depende de la naturaleza del defecto que haya causado la anulación, pues de ello dependerá también el contenido del pronunciamiento anulatorio: si se ha apreciado un defecto material en la liquidación que implique su anulación total, ello conllevará, si quiera indirectamente, un pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del *Ius Puniendi*, de carácter absolutorio, pues se ha declarado la improcedencia de liquidar y de sancionar, por lo que si, posteriormente, se dictara una segunda liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador estaría vedada por el principio *ne bis in idem*; si el defecto material de la liquidación no implica su anulación total sino que se confirma parcialmente la regularización, acordándose pues la anulación de la liquidación para su sustitución por otra, el Tribunal habrá de enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización que ha quedado confirmada, y, en caso de confirmarla, en su ejecución, se dictará acto reduciendo la cuantía de la liquidación y de la sanción, sin necesidad de tramitar nuevo procedimiento sancionador, lo que, por ende, no vulnera el principio *ne bis in idem*; pero, precisamente por ello, si, confirmada parcialmente la regularización, el Tribunal anula totalmente la sanción, esta anulación no traerá causa de la anulación de la liquidación, por lo que constituye un pronunciamiento absolutorio directo y la imposición de nueva sanción tras la emisión de liquidación en ejecución, sí vulneraría el principio *ne bis in idem*; por último, si se ha apreciado un defecto de procedimiento, que es causa de la anulación de la liquidación, la anulación de la sanción viene impuesta por él, sin que ningún pronunciamiento puede hacerse sobre el fondo de la sanción, ni directa ni indirectamente, siendo tal una cuestión que queda imprejuizada, de modo que cuando se tramite de nuevo el procedimiento, dictándose nueva liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador no está vedada por el principio *ne bis in idem*.

Y siendo esto último es lo que ha ocurrido en el presente supuesto, en que lo que causó la anulación de la liquidación fue un defecto de procedimiento, viniendo así la anulación de la sanción impuesta por él, en aplicación de lo expuesto debe concluirse que no se ha producido vulneración alguna del principio *ne bis in idem*, ni en su vertiente material ni en su vertiente procedimental, debiéndose desestimar las pretensiones de la reclamante al respecto.

Decimoquinto.

En lo que respecta a la alegación de caducidad del procedimiento sancionador, establece el artículo 209.2 de la Ley General tributaria que: "2.Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un

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

Pues bien, tal y como ha quedado expuesto, la liquidación dictada en fecha 21 de septiembre de 2010 fue anulada por este Tribunal por motivos de forma, lo que llevó consigo, de acuerdo con el artículo 66.4 del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa, la anulación total de la sanción. De forma que la sanción impuesta mediante el acuerdo sancionador de fecha 29 de abril de 2013, trae causa de la nueva liquidación dictada tras la retroacción de actuaciones ordenada por este Tribunal, liquidación cuya notificación se produjo en fecha 21 de mayo de 2013, por lo que notificado en 22 de febrero de 2013 el acuerdo de inicio y propuesta de imposición de sanción, deben desestimarse las pretensiones actoras al respecto al no existir vulneración alguna del citado plazo de tres meses del art. 209.2 LGT. Debiéndose asimismo indicar que, notificado el acuerdo sancionador en fecha 21 de mayo de 2013, tampoco se ha superado el plazo máximo de seis meses establecido en el artículo 210.2 de la LGT.

Decimosexto.

En cuanto a las alegaciones relativas al acuerdo de ejecución dictado en fecha 18 de febrero de 2013, estima este Tribunal que el mismo se adecuaba a lo resuelto en fecha 29 de noviembre de 2012, al procederse en él a la anulación de la sanción. Y en lo que se refiere a la improcedencia de la previsión contenida en el mismo - “2. *Todo ello, sin perjuicio del procedimiento sancionador que, en su caso, se pueda incoar derivado del acuerdo de liquidación que se dicte como consecuencia de la retroacción ordenada por el TEAC*”- debe señalarse que la pretensión esgrimida al respecto por la reclamante en su escrito de fecha 20 de marzo de 2013, resultaba prematura, pues dicha previsión introducida por el órgano gestor suponía únicamente la posibilidad de dictar una nueva sanción. De forma que, dada la naturaleza revisora de esta vía, únicamente cabe pronunciarse frente al acto administrativo que finalmente se dicte, y no frente a una simple posibilidad de existencia de acto.

Sin perjuicio de lo anterior, y dado que ya existe acuerdo sancionador impugnado en la presente, deben desestimarse asimismo las alegaciones relativas a que el fallo de este Tribunal Central no amparaba un nuevo procedimiento sancionador. Así, fundamentado que en el presente supuesto la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador y dictado de sanción no suponía vulneración del principio *ne bis in idem*, ni en su vertiente material ni en su vertiente procedimental; no habiendo transcurrido el plazo de caducidad de tres meses del artículo 209.2 de la LGT; y subsistiendo las obligaciones tributarias correspondientes al impuesto sobre Sociedades, periodos 2004, 2005 y 2006, habiéndose dictado los correspondientes acuerdos de liquidación de los que derivaba la concurrencia de los elementos objetivos de las infracciones tributarias del artículo 191 y 195.1 de la LGT y apreciándose la existencia de culpabilidad en la conducta de la reclamante, estima este Tribunal que la Administración, en el ejercicio de su potestad sancionadora, estaba legalmente habilitada para la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador y el consiguiente dictado de la sanción; sin que a tal efecto, como pretende la reclamante, fuera necesario la expresa habilitación por este Tribunal Central ni mucho menos, como pretende la interesada, que el fallo del Tribunal no recogiendo dicha posibilidad supusiera una prohibición en tal sentido a la inspección .

Decimoséptimo.

En lo referente a las alegaciones relativas al elemento subjetivo de la infracción tributaria, el elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico-fiscal. Como lo prueba el artículo 183.1 de la actual LGT, Ley 58/2003: “*Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.*”

De lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran así como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple. Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia, cuya esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma que, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública. La negligencia, por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo en forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que “la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales” (Resoluciones de 21 de octubre de 1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha

admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

A este respecto, el art. 179 Ley 58/2003, General Tributaria relativo al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el apartado 2, recoge una serie de supuestos en los que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria y, entre ellos, tras las letras a), b) y c), dispone: “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.*”

Esta ha sido desde antaño la línea del Tribunal Supremo que, en sentencia de 19 de diciembre de 1997, matizaba que no basta que exista una discrepancia jurídica, sino que es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad o fundamentación, pues de otro modo, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sustentada por la Administración para que conductas objetivamente sancionables quedaran impunes.

Y la acreditación de la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción debe producirse en el propio expediente sancionador en los términos expuestos por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 6 de junio de 2008 al afirmar 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 déficits 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”*.

Debe valorarse por tanto si la concurrencia de culpabilidad ha sido justificada por la Inspección en el propio Acuerdo de imposición de sanción. La más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo ha confirmado que dicha prueba de la culpabilidad, que corresponde a la Administración, debe realizarse mediante la valoración de la concreta conducta del sujeto pasivo más que en función de su resultado, haciendo mención a los elementos de la conducta de los que pueda inferirse el dolo o la culpa (Sentencia de 20 de diciembre de 2012, dictada en Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 210/2009). En los mismos términos, debemos citar la Sentencia de la misma fecha en Recurso de Casación núm. 4320/2011, en la que se determina que la Administración debe hacer *“explícitos los motivos en un acuerdo por el que se imponen las sanciones, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción”*. La descripción de las concretas conductas del obligado tributario que se consideran merecedoras de sanción puede realizarse con una expresa remisión bien al acta, bien a la propuesta de sanción, no siendo necesario reiterarlas, tal y como reconoce la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de diciembre de 2009, en Recurso contencioso-administrativo núm. 266/2006, recientemente confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 10 de diciembre de 2012, en Recurso de casación núm. 563/2010.

Ahora bien, es cierto que de la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada se desprende que no resulta suficiente la acreditación del mero resultado contrario a la normativa fiscal, esto es, no resulta suficiente la descripción de la conducta constitutiva del incumplimiento de la norma constatando la existencia de dicho incumplimiento, sino que debe probarse que dicho resultado contrario a la norma es consecuencia de una conducta que no pueda calificarse como diligente, haciendo explícitos los motivos que le llevan a considerar la concurrencia de culpabilidad, aún a título de simple negligencia (Recurso de casación núm. 4320/2011, ya citado). Y para ello, tal y como establece la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2013 (Recurso de casación núm. 5897/2010), debe justificar dicha ausencia de diligencia y cuidado necesario aportando *“el proceso lógico deductivo que le lleva a dicha conclusión”*.

En el supuesto que nos ocupa, dicho proceso lógico deductivo referido a la específica conducta descrita se contiene en el Acuerdo de imposición de sanción, que tras razonar la concurrencia del elemento objetivo de la infracción, dedica el apartado 2. de su Fundamento de Derecho Tercero a motivar exhaustivamente la concurrencia del elemento subjetivo, respondiendo a las alegaciones de la interesada. A la hora de probar la

motivación de una conducta y más concretamente, si en ella concurrió o no un elemento intencional o si no se puso en ella la diligencia debida, es obvio que no pueden aportarse los mismos elementos probatorios que cuando se está en presencia de hechos directamente observables. Por tanto, dicha prueba debe realizarse valorando, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, el conjunto de circunstancias objetivas del caso concreto. De esta forma, la Inspección, al dictar el Acuerdo de imposición de sanción, debe fijarse entre otras cuestiones en los elementos externos de dicha conducta. Y esto es exactamente lo que hace en el apartado antes identificado en el que, tras recoger la normativa así como criterios jurisprudenciales acerca de la culpabilidad o negligencia en el ámbito tributario, procede posteriormente a motivar su aplicación al caso concreto, señalando lo siguiente:

“A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso ya que como se desarrollará en el presente apartado era conocedor de la normativa y doctrina aplicable y no cumplió con sus obligaciones tributarias.

Queda patente en las comprobaciones realizadas, que el interesado o los administradores en su nombre, conscientemente han eludido sus obligaciones, han tributado en un régimen que claramente no les corresponde, y que eran conocedores de la situación y de sus consecuencias jurídicas. Así figura debidamente explicado en el acuerdo de liquidación. Las manifestaciones encontradas en el libro de actas son una prueba diáfana de este conocimiento previo, y del deliberado actuar del administrado.

El interesado alega ausencia de culpabilidad basándose en que actuó conforme a una interpretación razonable de la norma.

(...), en el ámbito administrativo sancionador el límite mínimo de dicha culpabilidad consiste en la simple negligencia. A este respecto, la concurrencia de negligencia no exige, como elemento determinante para su apreciación, un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma (...)

La culpa, que constituye una forma o grado de la culpabilidad, se caracteriza por una omisión de la diligencia debida, es decir, por la omisión de aquel comportamiento que hubiera evitado la realización del tipo del injusto. Según consolidada jurisprudencia penal del Tribunal Supremo, la culpa además del elemento normativo o incumplimiento del deber objetivo de cuidado, presenta también el elemento “psicológico o intelectual” caracterizado por la ausencia de previsión consciente y voluntaria que conlleva la “evitabilidad”. Evitabilidad que presupone a su vez “previsibilidad”, porque evidentemente si el agente puede conocer y evitar (o al menos atenuar) el resultado dañoso su forma de actuar no podrá ser comparable a aquello acaecido de forma imprevisible.

El límite mínimo de culpabilidad que establece el derecho sancionador tributario es la simple negligencia, es decir, la omisión de la diligencia predicable de un “hombre medio”. La falta de esta diligencia será el desencadenante para que la Administración deba intervenir y deba reconducir al ciudadano a sus deberes para con el Erario público, sin que éste pueda oponer como causa de exculpación genérica el error, puesto que el error hubiera podido ser subsanado y evitado con la diligencia que siempre legalmente le será exigible.

Es abundante la jurisprudencia que señala que el criterio de interpretación razonable de la norma no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscita en orden al sentido y alcance de una normativa (STS 20-11-1991) no basta toda discrepancia jurídica para exonerar de responsabilidad sino que debe darse un mínimo de razonabilidad o fundamentación (STS 19-12-1997). En el presente supuesto, en el caso de que se entendiera que existe duda interpretativa en la normativa dicho argumento caería por la contestación dada al interesado por la Dirección General de Tributos.

No puede olvidarse también en este caso las circunstancias del obligado, cuya condición de sociedad y su cifra de operaciones le hacen especial conocedor de los requisitos y obligaciones de toda índole inherentes al sector de actividad en el que opera (STS 9-03-1993, STS 08-05-1987). Otros pronunciamientos al respecto serían los siguientes:

El TEAC ha señalado que la negligencia como elemento subjetivo de la infracción se debe poner en relación con los medios de que el infractor debe disponer, y que una empresa importante debe ser capaz de responder a las exigencias de las normas fiscales, y que hay negligencia cuando en caso de duda no acude a conocer la opinión de la Administración. (...)

El obligado tributario, en los ejercicios 2004, 2005 y 2006, tributó por el Impuesto sobre Sociedades acogiéndose a un régimen especial (el de sociedades patrimoniales) sin reunir las condiciones establecidas en la ley del Impuesto para disfrutar del mencionado régimen. A esta misma conclusión llegó la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante, de fecha 19 de marzo de 2007, (CV 0473-05), planteada por la propia entidad con fecha 15 de julio de 2005.

El interesado ha dado especial relevancia al hecho de haber presentado una consulta a la D.G. de Tributos sobre esta cuestión concreta. De hecho, el contribuyente, que ha presentado alegaciones en varias ocasiones, ha expuesto diversos argumentos, y entre ellos, siempre está presente la falta de culpabilidad en su

conducta por este motivo de la consulta a la DGT, y por tanto, la imposibilidad de apreciar la comisión de una infracción, (alegado por primera vez aun antes de haberse iniciado siquiera expediente sancionador alguno).(...)

El argumento central del interesado es que presentó una consulta a la Dirección General de Tributos, y que, por el solo hecho de haberla presentado, ya está exento de responsabilidad, porque ello ya conlleva una notable diligencia, fuera de lo común. Este órgano tiene que aclarar, UNA VEZ MÁS, que esto no es cierto, pues ni siquiera hizo caso de la contestación que se le dio, y siguió obrando justo en sentido contrario.

No hay diligencia de ninguna clase en el planteamiento de su consulta. Y desde luego, tampoco cuando recibe la respuesta:

1. Cuando el contribuyente formula una consulta a la Dirección General de Tributos no demuestra diligencia, sino únicamente deja claro que lo que tiene es UNA DUDA. El contribuyente titubea o recela de su propio actuar, y formula una cuestión. Es la única consecuencia objetiva.

2. Y cuando recibe la respuesta de la Dirección General de Tributos indicándosele que el régimen especial de sociedades patrimoniales no es aplicable, y en cambio, sigue, imperturbable, utilizándolo, lo que demuestra es EL DESPRECIO más absoluto por una respuesta que no esperaba recibir.

Así fue. El interesado recibió una respuesta que indicaba con claridad meridiana que la sociedad no podía acogerse al régimen de sociedades patrimoniales, y que debía tributar por el régimen general. Pero hizo caso omiso de la contestación, y siguió adelante con sus planes: Tributar al cómodo 15%, en vez de al 35%, que era lo que la Dirección General de Tributos le había indicado en su lúcida contestación.

Así, la Oficina, no puede, por más, que apreciar justo lo contrario de lo que indica el interesado: un comportamiento absolutamente reprochable de por sí, agravado por la circunstancia de haber recibido una respuesta desfavorable a sus ilegales pretensiones.

El interesado vuelve, una y otra vez, a aducir que la contestación a su escrito se produjo ya pasado el plazo para la presentación de las declaraciones. Teniendo en cuenta que la consulta se presentó el 15 de julio de 2005, y que el plazo acababa el 25 del mismo mes, no es de extrañar que la respuesta se evacuase fuera del plazo para presentar la declaración de 2004. Por tanto, es un pobre argumento que no se tiene en cuenta.

Debe recordarse aquí también que, la falta de contestación en plazo no implica la aceptación de los criterios que el consultante pudieran haberse expresado en el escrito de consulta (artículo 88.6 de la LGT) y la presentación de una consulta no interrumpe en modo alguno el plazo establecido para el cumplimiento de las obligaciones tributarias (artículo 89.3 de la LGT).

También alega que, entre la pregunta y la contestación, transcurrió un largo periodo de tiempo, y que para cuando recibió la respuesta, las declaraciones ya estaban presentadas. Pero, ello no obsta para presentar una declaración complementaria fuera de plazo y evitar la responsabilidad derivada de la comisión de las infracciones tributarias. Un contribuyente siempre puede regularizar una situación tributaria irregular, sin que se le exija responsabilidad infractora alguna, y más, siendo avisado por el más destacado órgano de consulta tributaria de la Administración pública española. Por tanto, el argumento de la demora en la contestación debe ser rechazado. Observemos que, con demora o sin ella, la respuesta a su consulta fue notificada en 2007, y que el procedimiento inspector se inició el 14 de abril de 2009. Tiempo más que de sobra tuvo el interesado para rectificar, desde que recibió esa contestación, aunque nada hizo por ajustar su tributación a la Ley.

Si la entidad hubiese obrado de buena fe, hubiera tenido que presentar autoliquidaciones complementarias por los periodos correspondientes aplicando el régimen general del impuesto (puesto que la contestación se efectuó después de vencido el plazo de declaración del impuesto de los ejercicios 2004 y 2005, pero dentro del plazo de cuatro años de prescripción de la obligación de declarar y liquidar el impuesto). Sabemos que hizo lo contrario.

Ello contrasta con la alegación relativa al principio de buena fe y de confianza legítima que indica en su escrito de alegaciones. Por parte del interesado, ni la una, ni la otra.

Al revés cuando la respuesta (que debemos calificar de nuevo de rutilante), fue desafortunada para sus intereses, en vez de reponer las cosas a su sitio y regularizar su situación tributaria, optó por alargar el asunto, presentando un nuevo papel a la Dirección General de Tributos el día 10 de enero de 2008, como si de un procedimiento de revisión se tratase, la cual, por supuesto, contestó en los mismos términos.

Adujo el interesado que ese segundo papel, que data del 30 de julio de 2009, no se le notificó expresamente. Es igual en lo que a su responsabilidad toca, y por tanto, ahora no tiene trascendencia alguna. La Dirección General de Tributos expresa contestaciones vinculantes para la Administración, pero no para el interesado. No quiera ahora el interesado darle a la respuesta una vinculación que para él no tiene, sobre todo teniendo en cuenta que, el mismo no se sintió vinculado a la primera contestación que recibió.

Por tanto, en opinión de la Oficina, el interesado no está exento de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, por el solo hecho de haber formulado una cuestión a la Dirección General de Tributos.

Todo ello demuestra, a las claras, que la entidad creó una estructura societaria con la única pretensión de cumplir formalmente los requisitos exigidos por el artículo 61 del TRLIS para poder acogerse a la tributación más favorable que brindaba el régimen de sociedades patrimoniales, aunque en realidad no llegara a cumplirlos, pues los aspectos que destacamos antes imposibilitaban la aplicación de este régimen especial.

El elemento subjetivo de la infracción, la culpabilidad y la intencionalidad, se cumple en este supuesto; no podría ser de otra forma, ya que no se puede agravar al sujeto que, conociendo la contestación a una consulta, sigue el criterio y regulariza voluntariamente (en caso de estar fuera de plazo) del sujeto que hace caso omiso de la contestación.

El interesado tuvo la oportunidad de actuar correctamente y poder evitar la comisión de una infracción; ya se ha dicho. Tuvo la oportunidad respecto de los ejercicios 2004 y 2005 de acogerse a la exoneración prevista en el artículo 179.3 de la LGT y no lo hizo. Tuvo la oportunidad de no realizar la conducta infractora en el 2006, ó en su caso, también, regularizar fuera de plazo voluntariamente, y no lo hizo.

Si el interesado hubiera presentado su autoliquidación del 2006 aplicando el régimen general y hubiera presentado autoliquidaciones complementarias por los periodos 2004 y 2005, respecto de la primera, no habría cometido ninguna infracción y, respecto de 2004 y 2005, se le habrían aplicado únicamente los recargos e intereses establecidos en el artículo 27 de la LGT por las autoliquidaciones extemporáneas con resultado a ingresar.

Sería injusto que al sujeto que actuara correctamente, aunque fuera de plazo, se le aplicase un régimen de recargos, y al sujeto que no actúa correctamente, aun conociendo la antijuricidad de su conducta, no se le aplique ni sanción ni recargo; llegar a esta situación supondría una inconsistencia y un agravio comparativo para los sujetos que cumplen con sus obligaciones, en plazo o fuera de plazo, respecto de los que no lo hacen.

No cabe la aplicación en el presente caso de exoneración de responsabilidad, ni por el apartado 3 del artículo 179 de la LGT como se ha señalado ni por el apartado 2 de dicho artículo. Además del caso d) del artículo 179.2 de la LGT ya desarrollado, cabe mencionar el resto de supuestos de exoneración de dicho apartado segundo para que quede completa la motivación de la culpabilidad y responsabilidad en estas infracciones tributarias.

Así, el 179.2 señala que no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria los siguientes supuestos (...):

Resulta evidente que no se está ante ninguno del resto de supuestos por la plena capacidad y responsabilidad del interesado.

No existiendo otras causas de exoneración de responsabilidad de las señaladas en este punto, se reitera la culpabilidad del interesado.

Conviene también destacar que la normativa diferencia entre los conceptos de culpabilidad y el de ocultación; la existencia de ocultación puede alterar la calificación de leve a grave, pero no determina la existencia o no de culpabilidad.

Por lo que, en una acción u omisión hay culpabilidad si el sujeto es responsable no pudiendo exonerarse en las causas previstas en el artículo 179 de la LGT; todo ello si su actuación es voluntaria y consciente, con independencia de que haya existido ocultación y haya presentado autoliquidaciones, ya que la normativa incorrectamente aplicada y voluntariamente aplicada ha supuesto un incumplimiento de sus obligaciones. (...)

Por tanto, debe estimarse que la conducta de **XC...,SL** fue voluntaria, culpable, pensada desde el principio, calculada de antemano y serenamente aplicada, no pudiendo apreciarse, ni mucho ni poco, un ápice buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales."

En las alegaciones formuladas ante este Tribunal Central invoca la reclamante la concurrencia de interpretación razonable de la norma como causa excluyente de la culpabilidad. Considera este Tribunal Central que la mera existencia de disconformidad con una interpretación razonada y argumentada de la norma, ni acredita la existencia de controversia normativa pendiente de resolución ni que concurra en la actuación del obligado tributario contraria a la postura administrativa una interpretación razonable de la norma. La misma debe consistir en una argumentación completa que acredite, a la vista del tenor literal de las normas incumplidas y de su desarrollo doctrinal, jurisprudencial y administrativo, que el obligado tributario realizó un análisis racional de las mismas, aportando ante la Administración tributaria no sólo dicha interpretación sistemática de la norma, sino también todos los elementos en que encontró apoyo para dicha formulación. Todas estas circunstancias no concurren en el presente caso.

Así, no estima este Tribunal que la mera presentación de una Consulta a la Dirección General de Tributos sobre el particular conlleve necesariamente considerar su conducta ausente de responsabilidad. La sola formulación de una Consulta no es indicativa necesariamente de la ausencia de claridad de una norma ni de la existencia de una interpretación razonable de la misma distinta a la sustentada por la Administración y que, de ser seguida por la reclamante, le exima de responsabilidad. De lo que es indicativo es de que sobre una determinada

cuestión la consultante tiene una duda, y procede a solicitar el parecer de la Dirección General de Tributos al respecto. Por otra parte, y en lo relativo a que la presentación de dicha Consulta demuestra la actitud diligente de la interesada, debe tenerse presente que la aportación no dineraria de los terrenos tuvo lugar en el ejercicio 2004, finalizando el plazo de presentación del Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio en 25 de julio de 2005, presentándose la Consulta en 15 de julio de 2005. Es decir, se consultó sobre el régimen de aplicación a efectos de presentar la declaración del impuesto tan sólo 10 días antes de que venciera el plazo para dicha presentación, emitiéndose la Consulta en 19 de marzo de 2007, con sello de dicho organismo de salida en fecha 20 de marzo de 2007, y manifestando la reclamante en su posterior escrito de solicitud de aclaración de 17 de enero de 2008, haberse emitido la Consulta “con fecha 23 de marzo de 2007”. Y si bien las contestaciones emitidas por la Dirección General de Tributos no vinculan a la entidad, sin embargo no cabe apreciar la diligencia invocada por la reclamante, pues a pesar de formular la Consulta, sin embargo posteriormente no adecuó sus declaraciones a la respuesta emitida. Diligencia que tampoco puede predicarse de la conducta de la interesada al no poner en conocimiento de la Dirección General de Tributos, hechos de gran trascendencia a la hora de determinar el régimen de tributación a aplicar, como eran que sobre los terrenos transmitidos se habían llevado a cabo una serie de trabajos físicos, los trabajos de demolición en relación con las fincas, efectuados con carácter previo a la transmisión de los terrenos.

Tampoco estima este Tribunal que la resolución dictada en un procedimiento de rectificación referido al Impuesto sobre el Valor Añadido del primer trimestre de 2007, pueda considerarse que amparase, en cuanto exigente de responsabilidad, la conducta de la interesada, pues, como se ha señalado en el Fundamento de Derecho Undécimo de la presente resolución, de dicha resolución lo que resultaba era que en relación únicamente con dicho impuesto y periodo –y no en relación con el Impuesto sobre Sociedades y ejercicios distintos- no quedaba probado el ejercicio efectivo de la actividad económica.

Y asimismo tampoco caben estimar sus alegaciones en las que invoca la Resolución de este Tribunal Central de 30 de mayo de 2012. Así, este Tribunal Central, en resolución de 1 de marzo de 2012 (R.G. 4050-10) y en otras posteriores, como la que cita la reclamante de 30-5-2012 (R.G. 1280/11) y la de 1-3-2012 (R.G. 3595-10) procedió a anular las sanciones impuestas al considerar que el interesado obró conforme a una interpretación errónea pero razonable de la norma al aplicar el régimen de sociedades patrimoniales en supuestos en que, si bien no se habían iniciado materialmente las obras, sí se habían llevado a cabo actuaciones que suponían eslabones de la cadena de actuaciones que configuraban una actividad económica, y ello dada la existencia de una pluralidad de consultas de la DGT y resoluciones de este TEAC en las que sobre las premisas de que:

- a) el contribuyente no disponía de local y/o empleado a los efectos de poder calificar la actividad de compra-venta de inmuebles como de actividad económica y
- b) al no haberse iniciado materialmente la ejecución de obras no cabía hablar del ejercicio de la actividad económica de promoción inmobiliaria

concluían que las actuaciones realizadas por el contribuyente respecto de los terrenos de su propiedad (normalmente gestiones urbanísticas y preparatorias previas al inicio material de ejecución de las obras) no podía calificarse como de “actividad económica”.

Sin embargo, en el presente la regularización no se fundamenta exclusivamente en la existencia de dichas actividades preparatorias que se consideran como propiamente ya actividad de promoción inmobiliaria. Ni tampoco en la sola existencia de vinculación al 100% con la sociedad a la que se le transmiten los terrenos y que procede posteriormente a continuar con la promoción inmobiliaria. Sino que se fundamenta asimismo en la existencia con carácter previo a la transmisión de los terrenos de actividades que suponen ya una verdadera transformación física del terreno, como son las actuaciones de derribo, actividades que por sí solas determinan el ejercicio efectivo de la actividad económica de promoción inmobiliaria y, por ello, la afectación de los terrenos a dicha actividad; habiendo sido siempre criterio de este Tribunal confirmado por los órganos judiciales, tal y como se ha recogido en el Fundamento de Derecho Séptimo, considerar dichas actuaciones de derribo como de transformación física y, por ello, determinantes de la realización sobre dicho terreno de una actividad económica en los términos exigidos por la legislación tributaria. Por ello, no cabe considerar su conducta amparada en una interpretación razonable de la norma, debiéndose desestimar sus pretensiones al respecto.

Por todo ello, no apreciando este Tribunal la concurrencia de causa alguna de exoneración de responsabilidad, compartiendo el juicio de culpabilidad realizado por la oficina gestora, se desestiman las alegaciones relativas a ausencia del elemento subjetivo necesario para la imposición de las sanciones

Decimoctavo.

Finalmente, y en cuanto a la sanción impuesta en el ejercicio 2006 por la infracción cometida tipificada en el artículo 195.1 de la LGT, dispone dicho artículo que: “*Constituye infracción tributaria determinar o acreditar*

improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros”.

Tal y como resulta del expediente, la entidad en el ejercicio 2006 acreditó imponible una base imponible negativa que superaba en 34.795.909,55€ a la que realmente correspondía. Ello era debido a que la entidad había realizado un ajuste positivo por aplicación del valor de mercado en la operación de aportación de los terrenos efectuada en 2004 por importe de 155.867.000,77€ y en 2006 y sin embargo, cuando vendió las participaciones, en lugar de efectuar un ajuste negativo por el mismo importe, de manera injustificada aplicó uno muy superior, 192.072.092,62€, cuando era claro que la razón de este ajuste negativo era revertir el ajuste positivo que en su día se tuvo en cuenta al aplicar el valor de mercado. Como recogía la inspección, ello carecía de todo fundamento y resultaba inexplicable teniendo en cuenta la complejidad de la operación diseñada.

De acuerdo con el párrafo tercero del apartado 1 del artículo 195 LGT, la infracción es grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento al tratarse de partidas a compensar o deducir de la base imponible (artículo 195.2 de la LGT), siendo la base de la sanción las cantidades acreditadas indebidamente en las autoliquidaciones presentadas, en el presente, 34.795.909,55 (art. 195.1 LGT), por lo que la sanción a imponer es el 15% de dicha base. Dicha sanción es la que ha sido impuesta por la inspección y la que, conforme a lo expuesto, procede en aplicación estricta de la ley. Por ello, siendo conforme a derecho el importe de la sanción impuesta, procede su confirmación y la desestimación de las alegaciones de la interesada al respecto

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico-administrativas identificadas en la cabecera,

ACUERDA:

1) Estimar parcialmente la reclamación nº 3142-13 R.G. confirmando la liquidación impugnada en cuanto a la cuota, debiéndose rectificar en lo relativo a los intereses de demora del ejercicio 2004 en los términos expresados en el Fundamento de Derecho Tercero;

2) Desestimar las reclamaciones números 3143-13 R.G. y 3573-13 R.G. , confirmando el acuerdo sancionador impugnado; y

3) Desestimar el incidente de ejecución nº 1313-12-50-IE, confirmando el acuerdo de ejecución en él impugnado.

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