

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069379

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de febrero de 2018

Vocalía 2.^a

R.G. 5731/2014

SUMARIO:

Notificaciones. Lugar. *Notificaciones en el procedimiento económico-administrativo. Notificación por depósito en Secretaría del Tribunal.* Las resoluciones dictadas por el TEAR deben notificarse en el domicilio que a tal fin haya señalado el reclamante, de forma que sólo pueda acudir al sistema previsto en el art. 50.5 del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa) cuando, intentada tal notificación, ésta no hubiera podido efectuarse por causas no imputables al Tribunal. De esta forma en el procedimiento económico administrativo la notificación por comparecencia se sustituye por el depósito de la copia de la resolución en la Secretaría del Tribunal. Asimismo, también se prevé que, cuando el destinatario resulte desconocido en el domicilio señalado a tal efecto, será bastante acreditar un solo intento de notificación personal.

En este caso, resulta probado que el Tribunal Regional trató de notificar la resolución al representante de la obligada tributaria en el domicilio señalado a tal efecto, resultando desconocida en el mismo la destinataria. En consecuencia, se actuó de conformidad con lo previsto en el 50.5 del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa). Sin embargo, el Tribunal Central no desconoce la doctrina reiterada del Tribunal Supremo, invocada asimismo por la interesada en sus alegaciones, que establece el carácter residual, subsidiario, supletorio y excepcional de la notificación por edictos, que requiere el agotamiento previo de las otras modalidades que aseguren en mayor grado la recepción por el destinatario de la correspondiente notificación. En la misma línea, el Tribunal Constitucional en relación con los emplazamientos en los procesos judiciales, ha establecido que debe procurarse siempre que sea posible el emplazamiento personal, siendo admisible el emplazamiento edictal pero con carácter subsidiario y excepcional. Dicha doctrina se considera aplicable a las notificaciones efectuadas por la Administración tributaria, en la medida en que la indefensión originada en vía administrativa obstaculice o impida que el obligado tributario tenga acceso a la tutela judicial efectiva. Por todo lo anterior, el Tribunal Central en el caso que nos ocupa, estima la admisión del recurso de alzada al entender que el Tribunal Regional debió proceder de forma diferente, intentando al menos la notificación en los domicilios de la obligada tributaria que figuraban en el expediente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 68, 150, 179, 184, 191, 234 y 235.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 2 y 50.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 16 y 42.

RDLeg. 1564/1989 (TRLISA), art. 184.

RD 1643/1990 (PGC), Normas de Valoración 3.^a y 5.^a.

En la Villa de Madrid, y en la fecha arriba señalada, se reúne el Tribunal Económico-Administrativo Central en Sala para fallar el recurso de alzada interpuesto por D. **Jx...** en representación de **XNYC S.A.**, con NIF ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., ...), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 30 de enero de 2014 recaída en los expedientes acumulados nºs 28/3760/11 y 28/2807/12 relativos, respectivamente, a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 y la sanción derivada de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 29-11-10 se acordó por la Jefa de la Oficina Técnica de Madrid la indicada liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, consecuencia del Acta **A-02** nº ... incoada el 15-6-10 en el curso de una inspección que, iniciada con carácter parcial, pasó a tener alcance general para el impuesto y ejercicio señalados.

Dedicada la hoy actora, como su denominación social indica, a la promoción de negocios inmobiliarios, tiene como objeto social el arrendamiento a terceros de fincas de su propiedad, fundamentalmente locales de negocio.

Determinó la Inspección que la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del art. 42 del T.R. de la LIS (R.D.L. 4/04) no se había aplicado adecuadamente ya que:

- Procedentes los beneficios extraordinarios de la enajenación de varios retazos de fincas rústicas adquiridas de diversos titulares de liquidaciones hereditarias, la Inspección niega que éstos tengan carácter de inmovilizado.

- Materializada parte de la reinversión en aportación no dineraria a la sociedad de nueva creación **Z SL** las acciones recibidas de dicha entidad no se consideran aptas a los efectos de válida materialización de la reinversión.

Iniciado el procedimiento inspector el 18-11-08, **XNYC SA (XNYC** en adelante) presentó con fecha 8-10-09 declaración complementaria por el impuesto y ejercicio inspeccionados, regularizando casi en su totalidad la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada e ingresando en el Tesoro por ello una cuota impositiva de 831.666,49 €. Tras dicha regularización sólo quedaba una deducción en cuota por reinversión de 28.333,61 €.

La regularización inspectora se limitó por ello a liquidar una cuota impositiva de 28.333,51 € con sus intereses de demora por 7.419,68 € además de los intereses de demora correspondientes a la declaración complementaria (no liquidados con ésta) por importe de 206.167,84 € (total deuda tributaria 241.921,03 €).

Segundo.

Incoado el oportuno expediente se impone en relación con la anterior liquidación una sanción de 645.000 € por infracción del art. 191 de la Ley 58/03, General Tributaria (dejar de ingresar dentro del plazo establecido la totalidad o parte de la deuda tributaria que resultaría de una correcta autoliquidación del tributo).

Se incrementa el mínimo importe de la multa (50%) en 25 puntos porcentuales por perjuicio económico para Hacienda.

Se interpuso recurso de reposición contra la sanción liquidada y fue desestimado con fecha 18-5-11.

Tercero.

Interpuestas sendas reclamaciones económico-administrativas contra la liquidación impositiva y la resolución confirmatoria de la sanción en reposición ante el TEAR de Madrid, éste las resuelve acumuladamente con fecha 30-1-14 en sentido desestimatorio.

Cuarto.

Dicha resolución se notificó por depósito en la Secretaría del propio TEAR el 18-4-14 según la diligencia extendida por el Abogado del Estado Secretario. Sin embargo la hoy recurrente manifiesta haber tenido conocimiento de dicha resolución con fecha 8-9-14 por personación en el TEAR, interponiendo el 17-9-14 el presente recurso de alzada sobre la base de las siguientes alegaciones:

- La prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto de 2004 por excesiva duración de sus actuaciones de comprobación e investigación habiendo superado éstas el límite legal máximo de 12 meses.

- Que la deducción por reinversión fue correctamente aplicada.

- Imprudencia de la sanción por: 1) prescripción del derecho de la Administración a sancionar, 2) inexistencia de ocultación de datos a la Administración en una eventual comisión de la infracción, 3) concurrencia de una interpretación razonable de la norma como eximente de responsabilidad, y 4) falta de motivación de la culpabilidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia y legitimación que son presupuesto de admisión a trámite del presente recurso de alzada. Procede sin embargo analizar si concurre el requisito de temporaneidad en la interposición del recurso.

Siendo las cuestiones a resolver, además de la de la temporaneidad o no del recurso, las enunciadas al indicar las alegaciones de la recurrente.

Segundo.

Cuestión previa de orden público procesal es la **eventual extemporaneidad del recurso interpuesto**.

Si tenemos en cuenta las fechas de notificación de la resolución del TEAR por su depósito en la Secretaría del mismo: el 18-4-14 según la diligencia extendida por el Abogado del Estado Secretario de éste, y de interposición de la alzada: el 17-9-14, ésta sería extemporánea al haberse producido cinco meses después de dicha notificación, siendo el plazo legal máximo para ello de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado (art. 235.1 LGT).

Consta en el expediente que se intentó notificar la resolución del TEAR en dos ocasiones (19-02-2014 y 17-03-2014) en el domicilio comunicado el TEAR a efectos de notificaciones (c/...), ambas con resultado de "desconocido", no constando intento de notificación en el domicilio fiscal del reclamante (Cm. ...), domicilio que constaba en el expediente.

De acuerdo con la diligencia de 18-4-14 extendida por el Abogado del Estado Secretario:

"Intentada la notificación al interesado del trámite de NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN en la presente reclamación sin haberse podido efectuar, y transcurrido el plazo de un mes contado a partir del día siguiente a aquel en que se efectuó el último intento, sin que haya sido recibida, CON ESTA FECHA SE DEPOSITA UNA COPIA DE DICHA RESOLUCIÓN EN LA SECRETARÍA DE ESTE TRIBUNAL tal y como establece el artículo 234.3 de la Ley 58/2003..... y el artículo 50.5 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión administrativa."

Así las cosas, procede determinar si la notificación por depósito se practicó correctamente, teniendo ya este Tribunal Central sentado criterio para casos como el que nos ocupa, criterio expuesto, entre otras, en su resolución de 04-12-2014[1] en la que se decía al respecto:

En relación al plazo de interposición del recurso, es necesario realizar algunas puntualizaciones:

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid intentó efectuar la notificación de la Resolución 28/18007/06 ahora impugnada en fecha 25/10/2010, a través del Servicio de Correos, en el domicilio que había sido señalado a tal fin por el representante de la obligada tributaria: calle V..., 78, 2º, 28001 Madrid. Al resultar desconocido el destinatario en la fecha en que se realizó el intento, de acuerdo con lo previsto en el artículo 50.5 del RD 520/2005, Reglamento de revisión en vía administrativa, con fecha 26/11/2010 se depositó copia de la resolución en la secretaría del Tribunal Regional, considerándose a todos los efectos realizada la notificación.

Sin embargo, la recurrente no conoció la existencia de la Resolución del TEAR hasta que la Agencia Tributaria le notificó acuerdo de liquidación de los intereses de demora generados durante el período de suspensión de la ejecución de la deuda tributaria derivada de la liquidación impugnada. Con tal motivo, la obligada tributaria se personó el 14/11/2011 en el TEAR Madrid con objeto de obtener copia de la citada Resolución y considerando esta fecha como la de notificación a efectos de cómputo de plazos para la interposición de los recursos procedentes contra la misma. De esta forma, presenta reclamación económico administrativa ante este Tribunal Central mediante escrito de fecha 5 de diciembre de 2011.

Hay que señalar que por otra parte, idéntico fue el proceder del Tribunal Regional en cuanto a la notificación de la Resolución del TEAR 28/18008/06 en materia de IVA, contra la que la interesada interpuso recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en fecha 4 de enero de 2012.

Precisamente con intención de defender la interposición en plazo del presente recurso de alzada, plantea la recurrente como primera cuestión en sus alegaciones que el Tribunal Regional debió agotar otra modalidad de notificación que asegurase la recepción del Fallo por parte de la recurrente, máxime si se tiene en cuenta que tenía a su disposición en el expediente información relativa a domicilios (fiscal, particular) de la obligada tributaria en los que se habían notificado exitosamente actos administrativos de la AEAT relativos al mismo procedimiento, y que además el domicilio que se había identificado a efectos de notificaciones era el del representante de la interesada y no el de ésta.

Llegados a este punto, cabe señalar que el artículo 234, apartado 3, párrafo primero, de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece: “*Todos los actos y resoluciones que afecten a los interesados o pongan término en cualquier instancia a una reclamación económico-administrativa serán notificados a aquéllos en el domicilio señalado o, en su defecto, en la secretaría del tribunal correspondiente, mediante entrega o depósito de la copia íntegra de su texto.*” A estos efectos el artículo 235.2 del mismo texto legal, comienza: “*El procedimiento deberá iniciarse mediante escrito que podrá limitarse a solicitar que se tenga por interpuesta, identificando al reclamante, el acto o actuación contra el que se reclama, **el domicilio para notificaciones** y el tribunal ante el que se interpone...*”, exigencia también prevista en el art. 2.1.d) del RD 520/2005, Reglamento de revisión en vía administrativa.

Por otra parte, el artículo 50 del mismo RD 520/2005, establece en cuanto al domicilio para notificaciones en el procedimiento general económico-administrativo:

“1. Cuando en el expediente de la reclamación figurasen varios domicilios para la práctica de notificaciones designados por el interesado, se tomará en consideración el último señalado a estos efectos.

2. Cuando en el expediente de la reclamación no figure ningún domicilio señalado expresamente a efectos de notificaciones, estas podrán practicarse en el domicilio fiscal del interesado si el tribunal tuviese constancia de él.

3. Cuando no sea posible conocer ningún domicilio según lo dispuesto en los dos apartados anteriores, la notificación deberá practicarse directamente mediante depósito en la secretaría, según lo establecido en los párrafos segundo y tercero del apartado 5.

4. La notificación podrá practicarse mediante correo certificado o por un funcionario del tribunal que extenderá una diligencia de constancia de hechos para su incorporación al expediente y dejará una copia de aquella en el domicilio donde se realice la actuación.

*5. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado por causas no imputables al tribunal e intentada la notificación al menos dos veces, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación sin resultado y se efectuará la notificación en la secretaría del tribunal. En este supuesto, el interesado podrá recoger en la secretaría del tribunal una copia del acto en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente a aquel en el que se efectuó el último intento, previa firma del recibí. En dicho momento, se le tendrá por notificado. **Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido.***

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, una copia del acto será depositada formalmente en la secretaría del tribunal. Se considerará como fecha de notificación del acto la fecha en que se produzca dicho depósito, de lo que se dejará constancia en el expediente.

Al interesado que se persone posteriormente se le entregará dicha copia, sin firma de recibí.

Dicha entrega no tendrá ningún valor a los efectos de notificaciones o de reapertura de plazos y no será preciso dejar constancia de ella en el expediente.”

De los preceptos transcritos resulta que las resoluciones dictadas por el TEAR deben notificarse en el domicilio que a tal fin haya señalado el reclamante, de forma que sólo pueda acudir al sistema previsto en el art. 50.5 del RD 520/2005 cuando, intentada tal notificación, ésta no hubiera podido efectuarse por causas no imputables al Tribunal. De esta forma en el procedimiento económico administrativo la notificación por comparecencia se sustituye por el depósito de la copia de la Resolución en la Secretaría del Tribunal. Asimismo, también se prevé que, cuando el destinatario resulte desconocido en el domicilio señalado a tal efecto, será bastante acreditar un solo intento de notificación personal.

En este caso, resulta probado que en fecha 25 de octubre de 2010, el Tribunal Regional de Madrid trató de notificar la resolución al representante de la obligada tributaria en el domicilio señalado a tal efecto, resultando desconocida en el mismo la destinataria. En consecuencia, se actuó de conformidad con lo previsto en el transcrito 50.5 del RD 520/2005 Reglamento de revisión, entendiéndose producida la notificación el 26/11/2010.

Sin embargo, este Tribunal no debe desconocer la doctrina reiterada del Tribunal Supremo, invocada asimismo por la interesada en sus alegaciones, que establece el carácter residual, subsidiario, supletorio y excepcional de la notificación por edictos, que requiere el agotamiento previo de las otras modalidades que aseguren en mayor grado la recepción por el destinatario de la correspondiente notificación. En este sentido se ha pronunciado el Alto Tribunal en diversas sentencias: la de 12 de mayo de 2011 (rec. nº 142/2008), la de 20 de abril de 2007 (rec. 2270/2002) y la de 5 de mayo de 2011 (rec. nº 3926/2011) entre otras.

En la misma línea, el Tribunal Constitucional en relación con los emplazamientos en los procesos judiciales, ha establecido que debe procurarse siempre que sea posible el emplazamiento personal, siendo admisible el emplazamiento edictal pero con carácter subsidiario y excepcional (Sentencias 210/2007, de 24 de septiembre, y 223/2007, de 22 de octubre). Dicha doctrina se considera aplicable a las notificaciones efectuadas por la Administración Tributaria, en la medida en que la indefensión originada en vía administrativa obstaculice o impida que el obligado tributario tenga acceso a la tutela judicial efectiva. Así lo ha establecido el Tribunal Constitucional en STC 291/2000, de 30 de noviembre y STC 113/2006 de 5 de abril de 2006.

Y así se ha considerado también por este propio Tribunal Económico Administrativo Central en Resoluciones como la nº 5755/2010 de 1 de marzo de 2012:

“Estos pronunciamientos no obstan, claro está, a que la notificación por depósito resulte plenamente válida y produzca todos sus efectos, pero el legislador condiciona la práctica de la notificación por depósito a que la imposibilidad de la notificación al interesado sea por causas no imputables al Tribunal. Se exige pues una mínima diligencia por parte del Tribunal en los intentos de notificación al interesado para poder descartar como factible la notificación personal.”

En este mismo sentido, existen asimismo pronunciamientos de Tribunales Superiores de Justicia, como el de Andalucía (rec. nº 524/2008; Sentencia de 29 de abril de 2013) que recoge lo advertido por el de Madrid en Sentencia de 6 de abril de 2011 (rec 605/2009).

Es más, habiéndose planteado esta misma cuestión por parte del Abogado del Estado, como causa de inadmisibilidad, con ocasión del recurso contencioso administrativo que la interesada interpuso ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid contra la resolución del TEAR Madrid nº 28/18008/06 recaída en materia de IVA, el citado Tribunal en su Sentencia de 27 de mayo de 2014 concluye:

“Así, en anteriores ocasiones hemos declarado que no se puede exigir al TEAR que despliegue la actividad de comprobación que sería exigible a la Agencia Tributaria para averiguar un nuevo domicilio del reclamante, toda vez que el TEAR es un órgano de revisión de la actuación de la Administración tributaria que no está integrado en la estructura de esta última y que no tiene a su disposición los medios necesarios para efectuar esa tarea de búsqueda, por lo que no es admisible en principio que el reclamante que incumple su obligación de comunicar al TEAR su cambio de domicilio pretenda que sea ese mismo TEAR el que supla su pasividad y falta de diligencia realizando comprobaciones a las que no está obligado legalmente (tesis que viene a ratificar la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010, recurso de casación nº 90/2007).

En este caso, sin embargo, el examen del expediente administrativo pone de relieve que en el procedimiento tramitado ante el TEAR constaba el domicilio de la reclamante, de modo que, tras resultar desconocido su representante en el domicilio señalado para notificaciones, bastaba una simple lectura de las actuaciones, sin necesidad de mayores averiguaciones, para comprobar la existencia de otro domicilio en el que podía y debía llevarse a cabo la notificación.

Por ello, el TEAR de Madrid no actuó con la diligencia exigible a la hora de realizar la notificación personal de la resolución aquí recurrida, lo que impide considerar válida y eficaz la posterior notificación mediante depósito de dicha resolución en la Secretaría del citado TEAR, motivo por el cual hay que entender que la notificación efectiva se produjo cuando la interesada recibió una copia de tal resolución el 14 de noviembre de 2011, de manera que no había transcurrido el plazo legal de dos meses cuando el presente recurso se interpuso el 4 de enero de 2012, por lo que debe desestimarse la causa de inadmisión examinada”.

Por todo lo anterior, este Tribunal Central estima la admisión del presente recurso de alzada al entender que el Tribunal Regional debió proceder de forma diferente, intentando al menos la notificación en los domicilios de la obligada tributaria que figuraban en el expediente.

Y a iguales conclusiones había llegado ya este Tribunal Central en su resolución de 05-06-2014.

Así las cosas, procede en consecuencia dar por fecha de notificación el 8-9-14, día en que el interesado tuvo conocimiento de la resolución por comparecencia ante el TEAR de Madrid. Consecuentemente la presentación del recurso de alzada el 17-9-14 debe considerarse realizada en plazo.

Tercero.

Se alega en primer término la **prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto** por haberse superado la duración legal máxima de doce meses del procedimiento inspector.

Iniciado el procedimiento inspector el 18-11-08 con la notificación del comienzo de éste, concluyó con la notificación del Acuerdo de liquidación, fechada el 29-11-10. De tal periodo deben restarse 61 días por dilaciones no imputables a la Administración según la documentación inspectora.

Computando la duración del procedimiento inspector tan sólo hasta la incoación del Acta **A-02**, el 15-6-10, y restando los 61 días de dilaciones, señala la recurrente que el periodo de inspección fue de 513 días, lo que evidentemente se queda corto (pues debe computarse hasta la notificación de la liquidación) pero supera con mucho los 12 meses de duración legal máxima establecida por el art. 150.1 de la LGT, dando lugar a lo preceptuado por el apartado 2 a) del mismo artículo: que no se considere interrumpida la prescripción ocasionada por el inicio del procedimiento inspector y las actuaciones realizadas en el mismo.

Añade la actora que al presentarse la declaración complementaria del impuesto de 2004, el 18-10-09, no se interrumpe de nuevo la prescripción, pues se hallaba ya interrumpida desde el inicio de la actuación inspectora el 18-11-08.

Frente a todo ello procede reiterar lo ya dicho por el Acuerdo de liquidación como hace el TEAR en su resolución. La presentación de la declaración complementaria el 18-10-09, cuando aún no se había producido el exceso de duración del procedimiento inspector (lo que tuvo lugar el 18-01-2010 según reconoce la propia Inspección), constituye un claro supuesto de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, pues se trata de una actuación fehaciente del sujeto pasivo encaminada a la autoliquidación de la deuda tributaria. Así lo establece el art. 68.1 c) LGT: *“Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria”*

Producida así el 18-10-09 una nueva interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda, en dicha fecha comienza a contarse de nuevo el plazo de prescripción de 4 años.

Como se ha indicado más arriba, el art. 150.2 LGT establece:

“2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.”

Al excederse la duración máxima del procedimiento inspector, lo que tuvo lugar el 18-1-10 (doce meses más 61 días de dilaciones desde el inicio), no se considera interrumpida la prescripción por el comienzo del mismo.

La nueva interrupción de la prescripción el 8-10-09 (antes de haberse excedido de duración el procedimiento inspector) con la presentación de la declaración complementaria en modo alguno resulta afectada por el art. 150.2 a) LGT pues, como señala el Acuerdo de liquidación y confirma el Tribunal Regional:

“...lo señalado por este precepto únicamente se refiere a la interrupción de la prescripción que tiene lugar con el inicio de las actuaciones inspectoras, **pero no a la interrupción de la prescripción que tiene lugar con la actuación del obligado tributario presentando una declaración complementaria**”

“La **reanudación** de las actuaciones tuvo lugar en fecha 10-5-2010. Por tanto dicha reanudación se encuentra dentro del plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de interrupción de la prescripción que se produjo cuando el obligado tributario presentó declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004.”

Y, a mayor abundamiento, resulta claro que el Acuerdo de liquidación se notificó dentro del plazo de cuatro años a contar desde la presentación de la autoliquidación complementaria.
Procede en consecuencia rechazar las alegaciones vertidas en este tema.

Cuarto.

Sostiene la recurrente la procedencia de la **deducción por reinversión** aplicada. Lo que claramente contradice al hecho de haberse presentado una declaración impositiva complementaria para eliminar casi en su totalidad la deducción en su momento aplicada.

El Acuerdo de liquidación detalla (pgs. 4 y 5) las fechas de adquisición y enajenación de los distintos retazos de fincas procedentes de distintas liquidaciones de herencia. Todos ellos se adquirieron entre los años 2000 y 2002 con un valor total de 107,74 millones pts. (647.497,05 €).

Por escrituras públicas de enero y marzo de 2004 se enajenaron dichos inmuebles con un precio conjunto de venta de 5.487.434,83 € y una ganancia patrimonial total de 4.839.937,18 €.

Considera el Acuerdo liquidatorio que la deducción aplicada incumple tanto los requisitos legales de los elementos patrimoniales generadores de la plusvalía como los relativos a la reinversión. Afirma que los retazos de fincas rústicas transmitidos no pueden calificarse de inmovilizado, y que tampoco es válida como reinversión la adquisición por parte del sujeto pasivo de las participaciones en el capital de **Z SL** por aportación “in natura” a ésta de un terreno valorado en 891.700 €.

Conforme al art. 42 del TRLIS en su redacción originaria aplicable al ejercicio 2004 y por lo que aquí interesa:

“1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 20 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida a tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

.....
Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

- a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión.
- b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios

3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción son los siguientes:

- a) Los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas.
- b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento sobre el capital social de aquéllos.

No se entenderán comprendidos en este párrafo b) los valores que no otorguen una participación en el capital social y los representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.”

Indica el Acuerdo de liquidación que los retazos de fincas rústicas vendidos que generaron las plusvalías no cumplen la condición de inmovilizado como exige el art. 42.2 TRLIS al no constar que hayan estado afectos de modo duradero a la actividad del sujeto pasivo, pues ni fueron explotados por éste en arrendamiento ni se destinaron al uso propio del mismo. Nada objeta a ello la actora en sus alegaciones.

Ante la falta de definición del concepto de inmovilizado por la ley reguladora del impuesto procede acudir a la legislación mercantil. El art. 184 del T.R. de la Ley de Sociedades Anónimas (R.D.Leg. 1564/89), también aplicable a las sociedades de responsabilidad limitada, dispone:

“1. La adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante se determinará en función de la afectación de dichos elementos.

2. El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad.”

Del mismo modo se define el inmovilizado en la Parte Tercera (Definiciones) del Plan General de Contabilidad (aprobado por Real Decreto 1643/1990): *“elementos del patrimonio de la empresa destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa”* y, por otro lado, de acuerdo con los criterios contenidos en el mismo, se consideran existencias *“aquellos elementos del activo destinados a la venta con o sin transformación”*.

La adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobada por O.M. de 28-12-94 y aplicable al sujeto pasivo dada su actividad, en sus normas de valoración 3ª y 5ª, clasifica como inmovilizado los terrenos, solares y edificaciones cuyo destino sea el uso propio o el arrendamiento. Por el contrario, si el destino previsto a tales inmuebles es su venta, siempre que no hayan sido objeto de explotación con anterioridad, se tratarán como existencias.

En efecto, conforme a norma de valoración 3ª apartado c) de dicha adaptación sectorial del PGC:

“Los terrenos, solares y edificaciones contabilizados en el inmovilizado, siempre que no hayan sido objeto de explotación, que la empresa decida destinar a la venta, se incorporarán a existencias a través de la cuenta 609, al precio de adquisición o coste de producción deducidas, en su caso, las amortizaciones y realizando el traspaso de las posibles provisiones por depreciación.”

Por su parte el ICAC en la Consulta nº 3 de BOICAC nº 52 (2002) incide en los mismos conceptos:

“... el criterio delimitador aplicable a un elemento para adscribirlo al inmovilizado es el destino al que va a servir de acuerdo con el objeto propio de la actividad de la empresa. En otras palabras, es la función que desempeñan en relación con la actividad objeto de explotación, la causa determinante para establecer su pertenencia al inmovilizado, con preferencia sobre la naturaleza del bien concreto u otras consideraciones como pudiera ser el plazo.”

Esta adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias intenta aclarar la cuestión objeto de controversia disponiendo que:

“(…) Independientemente de que en la empresa inmobiliaria las existencias están constituidas por elementos cuya permanencia en la empresa puede ser superior a un año, la clasificación entre inmovilizado y existencias (activo fijo o circulante) para determinados elementos de la empresa vendrá determinada por la función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo. Por lo que un elemento inmobiliario pertenecerá al grupo de existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, y un elemento pertenecerá al grupo de inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de una manera permanente (...)”.

Existe de otra parte una consolidada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo que exige que los bienes del inmovilizado, tanto los que generen la renta que se acoge a reinversión como aquellos en que se materialice la reinversión, deben ser bienes afectos a una actividad empresarial, ya que de lo contrario los mismos no podrían ser calificados como de inmovilizado según las definiciones mercantil y contable antes trascritas.

Así, dispone el Tribunal Supremo en sentencia de 20-10-2011, dictada en el Recurso de Casación 3544/2009, lo siguiente:

“La cita de la normativa aplicable debe completarse con las normas que definen estos elementos patrimoniales.

En este sentido, el artículo 184.2 de la Ley de Sociedades Anónimas, dispone que: *“El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad”*. Según este precepto, la adscripción de los elementos patrimoniales, su **“afectación”** a la **“actividad social”** con vocación duradera, es esencial a la hora de catalogar dichos elementos patrimoniales en el “inmovilizado material”, de forma que tienen esta consideración los bienes que intervienen en el proceso productivo, pero no sólo en un ejercicio, sino en varios; de ahí, la denominación de “inmovilizado”.

Por su parte, el Plan General de Contabilidad de 1990, en su Parte Tercera, “Definiciones y relaciones contables”, al tratar del Grupo 2, Inmovilizado, reproduce la definición anterior, sin más cambio que el de la palabra “sociedad” por “empresa”.

Conforme a ello, la calificación de un elemento patrimonial se hace por su finalidad o destino, no por la condición del elemento en sí mismo considerado.

La interpretación de estos preceptos en el contexto del concepto de la “reinversión”, como mecanismo por el que se les facilita o favorece a las empresas o sociedades la renovación de los activos empresariales productivos, aconseja también traer a colación la fundamental declaración de la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, que es traductora de una verdadera interpretación auténtica de la norma, cuando expresa: *“Debe igualmente ponerse de relieve la sustitución del vigente sistema de exención por reinversión de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material afectos a actividades empresariales por un sistema de diferimiento del gravamen de dichas ganancias”*. La ley exige, pues, la afectación como condición indispensable del diferimiento.

Como conclusión, en los sucesivos regímenes evolutivos de esta materia, tanto si estamos en presencia de una exención por reinversión como si atendemos al actual sistema de diferimiento, que en este proceso está en juego, lo que se exige es que se trate de elementos **afectos** a actividades empresariales y de ganancias procedentes de su transmisión.”

En idéntico sentido se pronuncia la sentencia de 23-11-2011 dictada en el recurso de casación nº 4965/2009.

En definitiva, procede confirmar la liquidación impugnada por carecer los elementos enajenados generadores de la renta del carácter de inmovilizado, pues en ningún momento fueron objeto de arrendamiento por parte de la hoy recurrente y tampoco de uso propio por ésta, esto es, no estuvieron afectos a la actividad económica del sujeto pasivo.

Quinto.

Ciertamente, al exigirse por el art. 42.1 del TRLIS como requisitos necesariamente concurrentes para el disfrute de la deducción que los elementos enajenados y aquellos en que se materializa la reinversión cumplan los condicionamientos regulados respectivamente en los apartados 2 y 3 del mismo artículo, basta con que cualquiera de tales condicionamientos se incumpla, sea relativo a los elementos enajenados o a los que son objeto de la reinversión, para que la deducción resulte inaplicable.

No obstante pasaremos a analizar también la regularización relativa a la materialización de la reinversión en las acciones de la entidad **Z SL**, disponiendo el Acuerdo de liquidación al respecto:

2º) Respecto a la reinversión de beneficios extraordinarios derivados de aportación no dineraria.

El apartado 3 del art. 42 del TRLIS señala cuáles son elementos patrimoniales en los que se debe reinvertir el importe obtenido en la transmisión que genera la renta. Entre estos elementos se encuentran *“Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento sobre el capital social de aquéllos.”*

En el caso que nos ocupa, el obligado tributario aporta unos terrenos a una sociedad para obtener como contrapartida la práctica totalidad de las participaciones de dicha sociedad (1999 de 2000).

El valor de adquisición del terreno entregado ascendió a 891.700€, en tanto que las acciones obtenidas a cambio se valoran en 465.935€.

En relación a los anteriores hechos se han de señalar las siguientes cuestiones:

a) Según la Dirección General de Tributos (Consulta 0005-05 de 13/01/2005), en un caso similar al que se examina en el presente caso, en el que una entidad realiza una aportación no dineraria de varios inmuebles recibiendo a cambio acciones de la sociedad receptora de los inmuebles establece que *“la renta generada en la aportación no dineraria de inmuebles podrá acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, entendiéndose cumplida la reinversión si los valores percibidos de la sociedad adquirente correspondientes a la aportación representan, por sí mismos, una participación no inferior al 5 por 100 del capital de dicha sociedad. Ahora bien, en el caso planteado donde la entidad aportante tiene la totalidad del capital de la entidad adquirente de la aportación, la participación en el capital recibida de esta última entidad no puede entenderse como materialización de la inversión dado que más que una reinversión existe una mutación o **desplazamiento patrimonial** en favor de una entidad íntegramente participada.”*

Por tanto, en el presente no podrá considerarse válida, como reinversión de beneficios extraordinarios, la adquisición por parte del obligado tributario de las participaciones en el capital de la entidad Z, S.L. dado que, con motivo de la aportación no dineraria, se obtuvieron 1999 de las 2000 participaciones que formaban el capital de la entidad, lo que equivale a la práctica totalidad de la misma.

Criterio del “desplazamiento patrimonial” que coincide con el de este Tribunal quien tiene dicho al respecto en resoluciones tales como la de 05-11-2013 (RG 1948/11):

SÉPTIMO. La QUINTA DE LAS CUESTIONES a resolver es la relativa a determinar si las acciones adquiridas en 2006 constituyen o no elemento apto para materializar la reinversión.

A este respecto hay que comenzar señalando que el artículo 42.3 del TRLIS dispone al respecto, por lo que aquí interesa:

“3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a)

b) *Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre el capital social de aquéllos”.*

Reconoce la Inspección que las acciones adquiridas cumplen los requisitos de reinversión en plazo y porcentaje de participación en la entidad participada.

Según se desprende del Informe Inspector las acciones adquiridas habían sido emitidas por la sociedad A. (...) y la adquisición se hizo a la entidad M. (...), entidad ésta que poseía el 100% tanto de R. (...) como de C. (...) (aquí reclamante).

Señala la Inspección que no existe motivo económico alguno (salvo el fiscal: permitir al ahora reclamante aplicarse la deducción por reinversión) de dicha operación ya que, en definitiva M. (...) **sigue ostentando, si bien ahora mediante participación directa e indirecta**, el 100% de R. (...) y, directamente, de C. (...). Esta conclusión se ve reforzada por el hecho de que la adquisición se realizó el 06-07-2006, esto es, cuando el plazo de reinversión estaba a punto de concluir: 3 años a contar desde el 14-07-2003 (art. 42.4 TRLIS) y por el hecho de que, según se dice en el Informe Inspector: *“No se ha demostrado que R.(...) realizase ninguna actividad económica”*

Por el contrario, defiende el interesado la aptitud de dicha acciones a efectos de materialización de la reinversión, no discutiendo el relato fáctico de la Inspección, ya que cumple con los requisitos legales para ello, sin que sea de aplicación al caso, “ratione temporis”, la restricción introducida por la Ley 35/2006 que *“expresamente vetaba la posibilidad de materializar la reinversión “cuando la adquisición se realice a otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta Ley”>>*.

Pues bien, lo primero que hay que destacar respecto de dichas alegaciones es que la Inspección en absoluto ha aplicado al caso la redacción dada al artículo 42 TRLIS por la Ley 35/2006, indicando expresamente que la causa por la que se considera dicha adquisición de acciones como no apta a efectos de materialización de la reinversión no es propiamente el que la compra-venta se haya realizado entre sujetos vinculado, sino el hecho de que dicha operación no tiene otro motivo económico que el fiscal y la misma no ha supuesto sino un mero *“desplazamiento patrimonial”*.

Así las cosas, y para casos asimilables al que nos ocupa, tiene dicho este Tribunal en recientes resoluciones, v.gr. las RG 934/11 y RG 990/11, ambas de 27-06-2013:

“<<La entidad alega que la norma no establece limitación alguna respecto a la forma de efectuar la reinversión, por lo que ni se exige la salida efectiva y real de los recursos obtenidos con la venta, ni la vinculación entre las entidades absorbente y absorbida impide la aplicación de la deducción.

Si bien es cierto que este Tribunal se ha pronunciado en el sentido defendido por la entidad, siguiendo el tenor literal del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 y posteriormente 42 del TRLIS, (...), recientes sentencias del Tribunal Supremo en relación con esta deducción nos llevan a analizar esta cuestión desde la óptica del espíritu o finalidad de la norma en la regulación de la deducción por reinversión, que no es otra que la mejora o el incremento de la actividad económica. En la Sentencia de 4 de junio de 2012, recurso de casación nº 1767/2010, señala el Alto Tribunal lo siguiente:

“En la reciente sentencia de 30 de abril de 2002 (casación 928/10 , FJ 4º), examinando el mismo argumento que aquí esgrime la sociedad recurrente, esto es, la claridad del tenor literal del artículo 36 ter de la Ley, esta Sala y Sección ha manifestado que el incentivo fiscal que centra nuestra atención, al que precedieron el diferimiento por reinversión y la exención por reinversión, pretende idéntica finalidad: no penalizar fiscalmente la reinversión empresarial, tanto si se realiza directamente en elementos del inmovilizado afecto a una actividad económica como si se efectúa indirectamente mediante la adquisición de una participación suficiente del capital social de otra empresa.

Carecería de sentido, dejamos dicho, exigir que si se reinvierte en elementos del inmovilizado material o inmaterial deban estar afectos a la actividad económica, mientras que, si se hace en valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de los mismos, resultase irrelevante si dicha entidad realizaba o no una actividad económica.

Entendimos por ello que ya desde la redacción originaria del precepto no podía cumplirse la precitada finalidad si la reinversión se producía en una sociedad patrimonial inactiva, por lo que consideramos acertadas las contestaciones evacuadas por la Dirección General de Tributos a las consultas vinculantes V2560-05, de 26 de diciembre de 2005, V2565-05, de 27 de diciembre de 2005, y V0064-06, de 13 de enero de 2006, en las que se fundamentó la liquidación tributaria concernida por aquel pleito, mientras que, por el contrario, negamos el acierto a las consideraciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, porque si bien el tenor literal del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 era claro, no cabe defender una exégesis contraria al espíritu y a la finalidad del mismo, aun cuando pueda ampararse en su literalidad, dado que el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) dispone que «[l]as normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil », esto es, «según el sentido propio de sus palabras», pero «en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser

aplicadas», y «atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas». Derivamos de lo argumentado que no era improcedente negar el beneficio fiscal con tal base, ni con ello se producía una aplicación retroactiva de la posterior regulación del incentivo examinado

Pues bien, la mejora o el incremento de la actividad económica, objetivos últimos de la inversión (reversión) empresarial, no pueden considerarse como resultados objetivamente perseguidos con la operación acaecida en el presente caso, de donde dimana que sólo una interpretación literal del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 opuesta a su espíritu y finalidad permitiría entender aplicable el incentivo fiscal discutido, no cabiendo tal resultado hermenéutico tampoco con la Ley General Tributaria de 1963 -la aquí aplicable-, puesto que su artículo 23.1 establecía que «[l]as normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho», lo que suponía remitir de forma implícita al precitado artículo 3.1 del Código Civil.”

Analizando pues la cuestión objeto del presente recurso desde la óptica del espíritu o **finalidad de la norma**, que no es otra como decimos que la mejora o el incremento de la actividad económica, debemos concluir que en esta ocasión **no se ha producido la inversión exigida** por la norma puesto que la reclamante pretende reinvertir adquiriendo a su socio, mediante fusión por absorción, **el patrimonio de otra entidad de la que era titular el mismo socio**. Existe vinculación en los términos establecidos en el artículo 16 del TRLIS, ya que el mismo socio participa al 100% en S... SL y es titular de prácticamente la totalidad de las participaciones de G.....SL, de forma que este Tribunal entiende que esa adquisición del patrimonio de la absorbida no responde a la razón económica perseguida por la norma, sino a un ahorro fiscal al margen de cualquier efecto jurídico o económico relevante, por lo que entendemos que no se ha cumplido el requisito de inversión, y en consecuencia consideramos ajustado a Derecho el acuerdo de liquidación dictado. En conclusión, corresponde desestimar las pretensiones de la entidad>>

Dadas las similitudes de los casos analizados en las resoluciones anteriormente trascritas con el que ahora nos ocupa no cabrá sino, aplicando el mismo criterio, desestimar las alegaciones actoras al respecto y confirmar las conclusiones de la Inspección en cuanto a la cuestión objeto de estudio en este fundamento jurídico.

Así las cosas, confirmamos también a la Inspección en lo relativo a la materialización de la inversión.

Sexto.

Se rebate por último la **sanción** impuesta.

En primer término se alega haber **prescrito** el derecho de la Administración a sancionar, lo que se entiende deriva de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto como se expone en el Fundamento Jurídico Tercero.

Partiendo de que el Acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador fue del 16-6-10, momento en el que habían transcurrido más de cuatro años desde el 26-7-05, fecha de finalización del periodo voluntario de presentación del impuesto sobre sociedades de 2004 en la que se supone cometida la infracción, la actora afirma haber prescrito la potestad sancionatoria de la Administración a la fecha en que se inició el procedimiento sancionador.

Pero una vez más debe recordarse que la declaración impositiva complementaria presentada el 18-10-09 conllevó la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar por lo que no concurre la pretendida prescripción del derecho a sancionar por prescripción del derecho a liquidar.

Debe en consecuencia rechazarse la pretendida prescripción alegada.

Se alega en segundo término en cuanto a la sanción que no concurrió **ocultación** alguna, por lo que la infracción **no debió calificarse como grave**.

El art. 184.2 de la Ley 58/03 define la ocultación en los siguientes términos:

“2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.”

La ocultación se configura en la Ley 58/03 como un criterio de calificación de la infracción, no ya como criterio de graduación como ocurría bajo la derogada L.G.T. de 1963. Ahora bien, como establece el art. 191 de la vigente L.G.T. la ocultación, al implicar la calificación de la infracción como grave, permite sancionarla por el concepto de perjuicio económico para la Hacienda, lo que en el presente caso ha supuesto incrementar el porcentaje de la sanción en 25 puntos porcentuales, habiéndose así sancionado la infracción cometida al 75%.

El artículo 191 de la Ley 58/2003 establece en el apartado 2 que: *"La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación"*, añadiendo en el último párrafo de dicho apartado que *"la sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento"*.

En el apartado 3 del mismo precepto se establece que:

"La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación".

(...)

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 % y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a y b del apartado 1 del artículo 187 de esta Ley."

Para apreciar la ocultación se requiere la concurrencia de tres factores, según criterio reiteradamente sostenido por la Audiencia Nacional así como por este Tribunal Central:

a) La ocultación por parte del sujeto pasivo de datos a la Administración necesarios para la determinación de la deuda tributaria, es decir, la sustracción al conocimiento de la Administración Tributaria de todos o parte de los elementos constitutivos del hecho imponible, o el mismo hecho imponible.

b) Que dicha ocultación se realice mediante la falta de presentación o la presentación de declaraciones inexactas. De ello, se desprende que presentación con inexactitudes de la declaración, por sí sola y en todo caso, no puede ser considerada ocultación; y

c) Que la consecuencia de la ocultación mediante la falta de presentación de la declaración o su presentación con inexactitudes es la derivación de una disminución de la deuda tributaria, es decir, que la conducta de la ocultación produzca un perjuicio a la Administración Tributaria al no percibir el importe exacto de la deuda tributaria, en consonancia con la realidad de la situación tributaria del sujeto pasivo.

Expuesto lo anterior, procede señalar que, con el fin de impedir que la imposición de las sanciones se realice con criterios automáticos, el principio de culpabilidad ha de aplicarse también sobre la circunstancia de la ocultación.

Es evidente la concurrencia del tercero de los requisitos expuestos, al ser la cuota autoliquidada por el sujeto pasivo muy inferior a la comprobada por la Administración, determinando una disminución de la deuda tributaria. Igualmente concurre la circunstancia de la presentación de una declaración inexacta al incluir la deducción en cuota indebidamente aplicada.

Sin embargo, lo que no concurre, impidiendo apreciar la ocultación, es la sustracción de datos al conocimiento de la Administración Tributaria, pues a la vista del expediente debe concluirse que la entidad consignó en su declaración la ganancia patrimonial (en su opinión generadora de la deducción por reinversión aplicada) sin ocultar el hecho imponible ni la forma de cuantificación de la cuota a la Administración Tributaria.

En consecuencia, debe afirmarse que no ha habido ocultación de datos a la Administración en la infracción cometida.

Procede por tanto la estimación parcial de la pretensión, declarando la inexistencia de ocultación. En consecuencia, la infracción cometida, consistente en dejar de ingresar, se ha de calificar como leve y sancionar al 50% sin aplicar el agravante del perjuicio económico para Hacienda.

Se alega en tercer lugar la procedencia de la **exención de responsabilidad** conforme al art. 179.2 e) de la Ley 58/03 por concurrir una **interpretación razonable de la norma** en la conducta observada.

Afirma la recurrente que la interpretación seguida en su declaración no es "arbitraria ni estrafularia", pero no concreta en que consista dicha interpretación. Lo mismo ocurrió ante el TEAR. Ahora simplemente se cita el artículo del TRLIS objeto de interpretación razonable, el art. 42, pero sigue sin explicitarse cual sea la interpretación que

condujo a su declaración originaria, por lo que no puede darse por concurrente la citada exención de responsabilidad máxime cuanto los requisitos incumplidos y que este Tribunal ha confirmado se refieren tanto a los elementos trasmitidos como en aquéllos en los que el contribuyente entiende materializada la reinversión.

Finalmente se alega la **falta de motivación de la concurrencia de culpabilidad en el acuerdo sancionador.**

El Tribunal Supremo viene desde hace años exigiendo que el Acuerdo sancionador motive, fundamente, la culpabilidad que necesariamente ha de concurrir en la infracción tributaria.

En su sentencia de 12 de julio de 2010 (recurso de casación 480/2007) el T.S. concluye:

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

Recuerda además el Alto Tribunal que la motivación suficiente acerca de si resulta acreditada la culpabilidad en la actuación del sujeto pasivo debe resultar de la propia resolución sancionadora, en tanto que los Tribunales cumplen una función de mero control de legalidad del acuerdo enjuiciado. Dice el T.S. en su sentencia de 6 de junio de 2008, que:

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

Expuesto lo que antecede, en el presente caso, del examen del expediente se desprende que el Acuerdo sancionador aquí impugnado recoge ampliamente los antecedentes del caso, partiendo de los hechos recogidos en la regularización realizada por la liquidación impositiva. Hechos que acreditan que el sujeto pasivo dejó de ingresar la deuda tributaria que resultaría de una correcta autoliquidación.

En concreto, el Acuerdo sancionador muestra que la conducta del interesado consistió en aplicarse improcedentemente la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, los elementos enajenados que dieron lugar a la plusvalía no cumplían los requisitos del art. 42.2 del TRLIS (no eran elementos del inmovilizado) y las acciones en que se materializó parte de la reinversión no cabe calificarse como de tal reinversión sino como un mero desplazamiento patrimonial.

Y en cuanto al elemento subjetivo el Acuerdo sancionador exterioriza de forma individualizada las razones por las que la Inspección aprecia la concurrencia de culpabilidad en su conducta en atención a la “profesionalidad” del sujeto infractor, la actividad económica a la que se dedica y la, a su juicio, clara “voluntariedad” en dicha conducta realizada con la consciente finalidad de aprovecharse indebidamente de un beneficio fiscal, conclusiones en las que coincide este Tribunal.

Adicionalmente, como también se dice en el Acuerdo sancionador, el sujeto pasivo demostró ser consciente de su conducta incorrecta cuando en el año 2009, en el seno del procedimiento inspector, presentó declaración complementaria regularizando la práctica totalidad de la deducción por reinversión declarada en su día.

Procede en definitiva concluir que la culpabilidad se encuentra suficientemente motivada en el Acuerdo sancionador y que el criterio mantenido en el mismo es compartido por este Tribunal, lo que obliga a desestimar las alegaciones de la recurrente en este tema.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada número 5731/14 interpuesto por la entidad **XNYC S.A.**,

ACUERDA:

ESTIMARLO en PARTE, confirmando la resolución impugnada en cuanto a la liquidación impositiva así como ésta última. Se confirma también la sanción, debiendo no obstante rectificarse ésta de acuerdo con lo expuesto en el Fundamento Jurídico Sexto de la presente resolución al no apreciarse la concurrencia de ocultación.

[1] Resolución confirmada por SAN de-2016 (rec. nº. .../2015).

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.