

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069804

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de marzo de 2018

Vocalía 2.^a

R.G. 700/2015

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Non bis in ídem. Procedimiento. Tramitación. Plazo. Posibilidad de iniciar nuevo procedimiento una vez anulada la liquidación principal por haberse ordenado la retroacción de actuaciones. La anulación de la liquidación de la que la sanción que ahora nos ocupa trae su causa necesariamente lleva a la anulación de la liquidación sancionadora pero no es esta la única causa por la que dicha liquidación sancionadora debe anularse. 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 del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa). 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 pueda 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 ídem. A lo que habilita dicho criterio es a iniciar y tramitar un nuevo procedimiento sancionador y no a notificar directamente al contribuyente el acuerdo sancionador. De esta forma, si se ha notificado al contribuyente directamente el acuerdo sancionador, deberá este anularse y, como no se ha iniciado un procedimiento sancionador en el plazo de tres meses -art. 209.2 de la Ley 58/2003 (LGT)- desde la notificación al contribuyente de la liquidación resultante de las actuaciones retrotraídas, ya no podrá iniciarse un nuevo procedimiento sancionador. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 30, 34, 57, 102, 135, 208, 209, 210 y 211.
RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 66.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto el recurso ordinario de alzada (RG 700/15) y los incidentes de ejecución (RG 6467/15 y 6468/15) interpuestos por la entidad **INVERSIONES X SA.**, con CIF: ..., y en su nombre y representación Doña **Ix...**, con NIF: ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 27-10-2014 relativa a los expedientes 28/18279/12 (Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2006 y 2007), 28/850/13 (Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2008 a 2010) y 28/875/13 (expediente sancionador relativo al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2006 y 2007) [**RG 700/15**] así como contra sendos Acuerdos de ejecución dictados con fecha 30-01-2015 por la Delegación Especial de Madrid, relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007 [**RG 6467/15**], y su correlativo expediente sancionador [**RG 6468/15**].

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 30-03-2012 la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007, derivado del acta de disconformidad número A02-... incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **INVERSIONES X SA.**, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 02-04-2012 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 18-03-2010.

La entidad **INVERSIONES X SA** presentó declaración por los períodos impositivos objeto de comprobación con los siguientes importes:

Ejercicio
Base Imponible
Líquido a ingresar
2006
17.884.485,82
-27.407,61
2007
4.447.999,53
-17.731,42

El obligado tributario solicitó la devolución de los siguientes importes correspondientes a los períodos impositivos que se indican a continuación.

Ejercicio	Base imponible	Líquido a ingresar
2006	17.884.485,82	-27.407,61
2007	4.447.999,53	-17.731,42

El obligado tributario solicitó la devolución de los siguientes importes correspondiente a los períodos impositivos que se indican a continuación:

EJERCICIO	Importe solicitado a devolver	Importe efectivo devuelto	Fecha de devolución
2006	27.407,61	27.407,61	21-04-2008
2007	17.731,42	17.731,42	10-02-2009

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa los siguientes:

Ejercicio	BI	Líquido a ingresar	Autoliquidación	Cuota del acta	Interés demora	Deuda tributaria
2006	0,00	-27.407,61	-27.407,61	0,00	0,00	0,00
2007	3.271.054,57	-27.100,05	-17.731,42	0,00	0,00	0,00

En cuanto a la actividad desarrollada por la entidad **INVERSIONES X SA.**, según I.A.E., la misma se encontraba clasificada en el epígrafe 842: "SERVICIOS FINANCIEROS Y CONTABLES".

Segundo.

Con fecha 15-11-2012 la Inspectora Regional Adjunta de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, derivado del acta de disconformidad número **A02-...** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **INVERSIONES X SA.**, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 20-11-2012 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 02-12-2011.

La entidad **INVERSIONES X SA** presentó declaración por los períodos impositivos objeto de comprobación con los siguientes importes:

Ejercicio	Base imponible	Líquido a ingresar
2008	57.885.203,11	-102.606,58
2009	-1.990.677,22	-436.059,95
2010	2.405.307,60	-276.497,74

El obligado tributario solicitó la devolución de los siguientes importes correspondientes a los períodos impositivos que se indican a continuación.

EJERCICIO	Importe solicitado a devolver	Importe efectivo devuelto	Fecha de devolución
2008	102.606,58	102.606,58	15-12-2009
2009	436.059,95	436.059,95	22-12-2010

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa los siguientes:

Ejercicio	BI	Líquido a ingresar	Autoliquidación	Cuota del acta	Interés demora	Deuda tributaria
2008	57.885.203,11	- 102.606,58	-102.606,58	0,00	0,00	0,00
2009	-1.967.354,04	- 436.059,95	-436.059,95	0,00	0,00	0,00
2010	2.421.764,85	- 276.497,74	0,00	-276.497,74	-3.512,87	-280.010,61

Tercero.

Apreciada respecto de los ejercicios 2006 y 2007 la posible comisión de una infracción tributaria de los artículos 195.1 y 200 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT) se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción, de fecha 27-11-2012, ese mismo día, imponiéndose en ambos ejercicios respecto del artículo 195.1 sanción por infracción al 50% y respecto del artículo 200 sanción por importe de 150,00 € en el ejercicio 2006 y sanción por importe de 194,00 € en el ejercicio 2007.

Cuarto.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

En lo que respecta a la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 procedió la Inspección a regularizar la tributación de un dividendo a cuenta entregado por la entidad **YK SCR SA**.

En la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 aplicó el obligado tributario una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios derivada de la venta de unas acciones de la entidad **ZU**, considerando la Inspección la improcedencia de la misma por los motivos siguientes:

1. El importe de la renta acogida a la deducción debe constar en la memoria, al menos, durante el plazo en que el propio artículo 42.7 del TRLIS determina que debe mantenerse la inversión, circunstancia que no se da en el presente caso.

2. La deducción es aplicable siempre que el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales se haya integrado en la base imponible. El obligado tributario ha obtenido una renta de 4.384.607,00 € en la venta de las acciones de **ZU**, importe que no se consigna en la base imponible del Impuesto, consignándose únicamente un importe de 479.474,04 €.

En la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007 consignó el obligado tributario un gasto por el importe reflejado en la factura emitida por la entidad **W...**, si bien, a juicio de la Inspección, dicho gasto no tendría la consideración de gasto fiscalmente deducible.

Respecto del ejercicio 2008, corresponde la regularización practicada a deducciones en cuota pendientes de compensar al inicio del periodo, que en el año 2007 fueron modificadas por el Acuerdo de liquidación de 30-03-2012.

Con fecha 18-12-2009 se permutaron 19.802 acciones de la entidad **LN (LN)** y se recibieron, a cambio, 120.768 acciones de la entidad **YK SCR SA.**, considerando la Inspección que las 19.802 acciones de **LN** debían valorarse a su valor de mercado (65.544,62 €) y no por su valor neto contable (88.867,70 €).

El obligado tributario, por el año 2010, presentó una declaración inicial por el Impuesto sobre Sociedades, y posteriormente, el 14-02-2012, presentó una declaración complementaria en la que la base imponible previa ascendía a 4.395.984,82 €. La base imponible previa comprobada se cuantificó en 4.389.118,89 €, correspondiendo a diferencia entre ambas al importe que considerado por la venta de las acciones de **LN**.

Quinto.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación relativo a los ejercicios 2006 y 2007, interpuso con fecha 25-04-2012 ante el TEAR de Madrid la reclamación económico administrativa nº 28/18279/12.

Sexto.

Disconforme el interesado con el Acuerdo sancionador, interpuso con fecha 13-12-2012 ante el TEAR de Madrid la reclamación económico administrativa nº 28/875/13.

Séptimo.

Disconforme el interesado con el Acuerdo liquidación relativo a los ejercicios 2008, 2009 y 2010 interpuso con fecha 13-12-2012 ante el TEAR de Madrid la reclamación económico administrativa nº 28/850/13.

Las referidas reclamaciones fueron acumuladas mediante Acuerdo de fecha 27-10-2014.

Octavo.

Con fecha 27-10-2014 dictó el TEAR resolución disponiendo lo siguiente:

*“OCTAVO: En cuanto a la regularización practicada por la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la reclamante consignó en su declaración una deducción (pendiente de aplicar) de 876.921,5 € procedente de la venta de unas acciones de la entidad **ZU**.*

En este supuesto, se elimina la deducción solo con la mención de que no se ha incluido en la Memoria, pero a la vista de esta resolución del TEAC, ha de efectuarse un análisis más detallado, para determinar el derecho a la deducción.

En consecuencia, la Inspección no ha fundamentado la regularización practicada por este concepto al no dar contestación a una de las alegaciones y no analizar el cumplimiento del segundo requisito que se considera incumplido, por lo que en este punto debe estimarse la reclamación por falta de motivación.

...

***DÉCIMO:** En cuanto a la reclamación interpuesta contra las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2008/2009/2010, éstas deben confirmarse en cuanto se ha confirmado la reclamación interpuesta contra las*

liquidaciones de los ejercicios 2006 y 2007 quedando pendiente de lo que resulte de la retroacción de actuaciones en cuanto a la deducción por reinversiones.

Se plantea en esta reclamación la actuación de la Inspección que utiliza el acuerdo de liquidación de los ejercicios 2008 y siguientes para corregir errores materiales de los ejercicios 2006 y 2007.

Dado que procede anular el acuerdo de liquidación de los ejercicios 2006 y 2007, los errores materiales observados deberán rectificarse en la nueva liquidación que se practique.

UNDÉCIMO: En cuanto al acuerdo sancionador, anulado el acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades 2006/2007 deberá, asimismo, anularse la sanción derivado del mismo.

ESTE TRIBUNAL, en sesión de hoy, y en **PRIMERA** instancia, acuerda: **ESTIMAR EN PARTE** la REA 18279/12 retrotrayendo las actuaciones al momento de la liquidación para que se dicte una nueva liquidación suficientemente motivada, **ESTIMAR EN PARTE** la REA 850/13 y **ESTIMAR** la REA 875/13.”

Noveno.

Disconforme el interesado con la anterior resolución, notificada el 11-11-2014, interpuso con fecha 10-12-2014 ante este TEAC el recurso de alzada nº 700/15 que nos ocupa, solicitando la anulación de la misma formulando las alegaciones siguientes:

Primera.- Prescripción de los ejercicios 2006 y 2007 por excesiva duración del procedimiento inspector.

Segunda.- Improcedente ampliación del plazo de duración de las actuaciones de comprobación: ausencia de motivación del Acuerdo de ampliación.

Tercera.- Deducibilidad de la factura emitida por la entidad **W...**

Cuarta.- Ausencia de concesión al obligado tributario del derecho a promover la tasación pericial contradictoria respeto de la determinación por la Inspección del valor de mercado en operaciones vinculadas, vulneración del principio de igualdad.

Quinta.- Improcedente regularización relativa a las operaciones con las entidades **Y SCR** y **LN SA**: a) ejecución de sentencia para este mismo precedente; b) Valoración de la entrega de acciones de LN SA procedentes de una permuta inmediatamente anterior cuya valoración no ha sido cuestionada; c) La valoración de la AEAT carece de carácter de comparable respecto de las operaciones utilizadas para valorar; d) Existencia de referentes en el mercado omitidos por la AEAT; e) Principio de imagen fiel; f) Irregularidades en el procedimiento de valoración e indefensión; g) Incidencia del procedimiento de valoración en las operaciones de 2009 y 2010.

Décimo.

Con fecha 30-01-2015 dictó la Delegación Especial de Madrid nuevo Acuerdo de liquidación en relación a los ejercicios 2006 y 2007 en cumplimiento de los términos recogidos en la resolución del TEAR (RG 28/18279/12). Disconforme el interesado con el anterior Acuerdo, notificado el 02-02-2015, interpuso con fecha 27-02-2015 ante este TEAC el incidente de ejecución nº 6467/15 que nos ocupa, solicitando la anulación del mismo formulando la alegación siguiente:

Única.- Existencia de errores numéricos en el Acuerdo de ejecución con independencia de dar por buena la nueva liquidación en lo no recurrido ya en alzada.

Undécimo.

Con fecha 30-01-2015 dictó la Delegación Especial de Madrid nuevo Acuerdo sancionador en relación a los ejercicios 2006 y 2007 en cumplimiento de los términos recogidos en la resolución del TEAR (RG 28/875/13). Disconforme el interesado con el anterior Acuerdo, notificado el 02-02-2015, interpuso con fecha 27-02-2015 ante este TEAC el incidente de ejecución nº 6468/15 que nos ocupa, solicitando la anulación del mismo formulando la alegación siguiente:

Única.- Nulidad del nuevo Acuerdo sancionador al haberse dictado sin trámite de audiencia previo y sin posibilidad de que el contribuyente pudiera prestar su conformidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite del presenterecurso de alzada y de los presentes incidentes de ejecución por los que el interesado solicita la nulidad de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid así como de los nuevos Acuerdos de liquidación y sanción dictados en ejecución de la misma, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las recogidas en los apartados NOVENO, DÉCIMO y UNDÉCIMO del expositivo de los antecedentes de hecho.

Segundo.

Pues bien, a la vista de lo alegado se ha de examinar en primer lugar la cuarta alegación planteada por el interesado relativa a la ausencia de concesión al obligado tributario del derecho a promover la tasación pericial contradictoria respecto de la determinación por la Inspección del valor de mercado en operaciones vinculadas, manifestando el recurrente al respecto lo siguiente:

“En este caso entendemos que conforme a la Comunicación del acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas de fecha 2 de noviembre de 2011, y que figura en el expediente, la Inspección utilizó para valorar los bienes el método que figura en la letra c) del Artículo 57 (Precios medios en el mercado).

Además, dicho acto considera el acto de valoración como una "valoración pericial" en su última página (folio 16) luego si se trata de una valoración pericial, es claro que se debería haber concedido al contribuyente la posibilidad de oponerse al mismo planteando la oportuna tasación pericial contradictoria.

No ofrecer esta posibilidad constituye un error de Derecho a los que se refiere el artículo 63.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Dicho precepto señala: "1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder."

Por ello, deberían retrotraerse las actuaciones al momento en que el Acuerdo de liquidación debería haber ofrecido al contribuyente el derecho a promover una tasación pericial contradictoria, derecho que dicho Acuerdo cercena.

Es claro también que en nuestro ordenamiento jurídico el contribuyente puede ejercitar los derechos que la Administración le concede, no los que no se le conceden y en este caso el derecho a promover tasación pericial contradictoria no le fue concedido por la Administración.

*Siendo que además, esta parte tiene constancia de que en otros supuestos idénticos a éste, con la única diferencia de que los bienes a valorar eran inmuebles y no acciones, la Oficina Técnica de Inspección de la Delegación de Madrid, ha concedido en sus Acuerdos este derecho, no habiendo motivo para variar la conclusión en este caso en que se trata de acciones. **Esto último es contrario al principio de igualdad consagrado en nuestra Constitución.***

Así las cosas, pasaremos a continuación a analizar si era necesario que se notificara de manera expresa al obligado tributario el derecho que le asistía de promover la tasación pericial contradictoria.

Con carácter general el artículo 34.1 a) de la LGT viene a señalar que los obligados tributarios tienen derecho a ser informados y asistidos por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; evidentemente, este derecho de información y de asistencia también afecta a la tasación pericial contradictoria (en adelante, TPC); "derecho" del obligado tributario que lleva aparejado un correlativo "deber" de información y asistencia de la Administración tributaria (artículo 30.2 de la LGT).

Pues bien, el artículo 102 de la LGT establece en su apartado 2 lo siguiente:

“Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

- a) *La identificación del obligado tributario.*
- b) *Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.*
- c) *La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.*
- d) **Los medios de impugnación** que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.
- e) *El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.*
- f) *Su carácter de provisional o definitiva.”*

El artículo 57 de la LGT relativo a la “comprobación de valores” señala en su apartado 1 que el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios, entre los que figuran en su letra e) Dictamen de peritos de la Administración.

Por su parte, los apartados 2, 3 y 4 del artículo 57 de la LGT establecen:

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley.”

Disponiendo el artículo 135.1 de la LGT, que:

“1. Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma.”

Así las cosas, el debate de las cuestiones técnicas planteadas por el recurrente está expresamente reservado por la Ley a un procedimiento administrativo, la tasación pericial contradictoria (TPC), en el que sí es posible rebatir o discutir acerca de estos criterios técnicos a través de personas con la cualificación necesaria para ello.

En cuanto a si existe la obligación por parte de la Inspección de informar al sujeto pasivo de la posibilidad de promoverla (así como órgano y plazo) frente a la liquidación derivada de la valoración administrativa realizada, este Tribunal ha venido sosteniendo en numerosas resoluciones, tales como las de 17-02-2010, 30-06-2011 (RG 2749/11) y 15-03-2012 (RG 5002/10), que la tasación pericial contradictoria es un medio de impugnación de los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea esta posibilidad. Por ello, ha de

comunicarse al obligado tributario el derecho que le asiste a promoverla, de acuerdo con el artículo 135 de la LGT. Consiguientemente se considera que la falta de notificación del derecho a promover la TPC priva al interesado de la posibilidad de rebatir los valores comprobados por la Administración tributaria, ocasionándole indefensión.

Y sin que se pueda oponer a lo anterior que la TPC no es un medio de impugnación, dado que la solicitud de TPC suspende el plazo de interposición de los recursos que quepan interponer frente a la liquidación que tenga en cuenta los valores comprobados administrativamente, pues si bien la presentación por el interesado de una solicitud de TPC (o la reserva del derecho a promoverla en los impuestos en los que tal reserva se prevé) suspende la ejecución de la liquidación dictada teniendo en cuenta los valores comprobados, de ahí no cabe concluir que la TPC no sea un medio de impugnación. Por el contrario, la TPC es un procedimiento contradictorio que actualmente se configura como la única vía administrativa que permite rebatir o combatir una actuación administrativa de índole pericial, por lo que ha de calificarse como un "medio de impugnación" que se ejerce a través de un procedimiento específico. Es más, el hecho de que la presentación de una solicitud de TPC (o la reserva del derecho a promoverla en los supuestos en que tal reserva se prevé) "suspenda" la ejecución de la liquidación que tenga en cuenta los valores comprobados no viene sino a confirmar su naturaleza jurídica impugnatoria, ya que a resultas de la TPC puede haber lugar a la anulación y sustitución de la liquidación primitiva por otra que se dicte conforme a los nuevos valores fijados en el seno de la referida TPC.

Y así, el Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia (sentencias de 16-12-2003; de 30-04-1999; de 19-12-2001; de 02 de enero y de 04, 05, 22 y 28 de marzo de 2002; y de 18-01-2003, entre otras) viene a confirmar la naturaleza impugnatoria del procedimiento de TPC, pues señala que no todos los actos de comprobación de valores son susceptibles de ser "impugnados" de manera previa e independiente al acto de liquidación, sino sólo aquéllos respecto de los que exista una "previsión legal de esa impugnación, como ocurre en el supuesto contemplado en el artículo 52.2 Ley 230/1963, General Tributaria, a propósito de la tasación pericial contradictoria", en que se reconoce el derecho a promoverla, "aparte de", en todo caso, a los sujetos pasivos en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación.

Así pues, en síntesis, era doctrina de este Tribunal Central:

- Que la tasación pericial contradictoria se configura como un medio de impugnar los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea esta posibilidad.

- Y que al ser un medio de impugnación, ha de comunicarse al obligado tributario, a través de la correspondiente notificación, el derecho que le asiste a promoverla, así como el órgano y plazo en el que puede ejercitarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 135.1 de la LGT.

Se sostenía asimismo que, en caso de falta de notificación al interesado de su derecho a promoverla, procedía retrotraer las actuaciones, a fin de que se practicara una nueva notificación de la liquidación en la que se indicase tal derecho.

Ahora bien, este TEAC ha de matizar esta doctrina en el sentido de que, si bien ciertamente la TPC es un medio de impugnación, no constituye en puridad un recurso, por lo que no cabe calificar como defectuosa la notificación de la liquidación en que concluyó el procedimiento inspector en cuyo seno fueron comprobados administrativamente determinados valores, sin que en ningún momento se advirtiese al obligado tributario de su derecho a instar dicha tasación pericial contradictoria.

En este sentido ha de citarse la sentencia del Tribunal Supremo, de 05-05-2014 (recurso de casación 5690/11), que en el Fundamento de Derecho Tercero, 5), expone:

"Por lo demás, ese procedimiento de tasación pericial contradictoria, que puede promover el sujeto pasivo con arreglo al artículo 52.2 de la Ley General Tributaria de 1963, no es un medio de impugnación del que deba informarse al tiempo de notificarle la liquidación tributaria, en los términos del artículo 124.1.b) de la misma Ley, de modo que si no cuenta el traslado con esa información carece de eficacia el acto notificado. En cualquier caso, el defecto, en el hipotético caso de que se admitiera su existencia, afectaría a la eficacia de la liquidación, nunca a su validez, y esa eficacia habría "renacido" con la interposición de los correspondientes recursos frente a la liquidación (artículo 125 de la repetida Ley) en los que "Cuatro Caminos" ha podido promover la práctica de prueba pericial –como efectivamente lo hizo– para acreditar que el valor de la operación es otro distinto del fijado por la Inspección."

Sin perjuicio de ello, como este TEAC ha manifestado también en diversas resoluciones, en el caso de que el órgano revisor advierta que tal comunicación al interesado no se ha producido y el mismo no hubiera instado dicho procedimiento de tasación, ha de ordenar que se proceda a dicha comunicación, sin entrar en el análisis de las cuestiones de fondo planteadas.

Tercero.

En el presente caso, con fecha 04-11-2011 se comunicó al obligado tributario el acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas, haciéndose constar en dicha comunicación lo siguiente:

“II.- Métodos y criterios de valoración tenidos en cuenta

El apartado 3 del arto 16 del TRLIS, establece los métodos aplicables por la Administración para la determinación del valor normal de mercado.

Tal y como se expuso en los antecedentes, en virtud de comunicación notificada 14/09/2011, la Inspección puso en conocimiento de las partes vinculadas que, el método a tener en cuenta en la valoración de las acciones de LN (LN), iba a ser el precio de mercado del bien, previsto en el artículo 16.3 a) del TRLIS.

En dicha comunicación se informaba, (i) de la existencia de un “mercado” para las acciones de “LN”, ya que la Junta General de Accionistas de la sociedad el 13/03/2006 había acordado suprimir las limitaciones existentes para la transmisión de dichas acciones, y asimismo, determinadas noticias aparecidas en prensa daban cuenta de operaciones realizadas con dichas acciones, (ii) y en el apartado segundo, se daba cuenta de determinadas operaciones, relativas a dichas acciones, que había realizado YK SCR S.A. y otras que, a pesar de que su contabilidad las recogía no se habían llegado a materializar, y por último, (iii) en el apartado tercero se recogía una operación entre partes realizada el 2 de marzo de 2007.

III.- Determinación del valor normal del mercado

UNO. - Operación certificada por el Secretario del Consejo de Administración de la sociedad QD S.A (antes LN).

Según la certificación emitida, por el Secretario del Consejo de Administración, de la sociedad QD S.A (antes LN), el 22 de marzo de 2011, en ella se certifica (i) que el 2/03/2007 se acordó aumentar el capital mediante la emisión de 16.500.000 acciones de 0,40€ de valor nominal, (ii) que las nuevas acciones fueron emitidas a un precio de 3,31 € por acción (0,40 euros de valor nominal y una prima de emisión de 2,91 euros) (iii) Que durante el plazo concedido para el ejercicio del derecho de suscripción preferente quedaron suscritas 9.464.621 nuevas acciones a un precio de 3,31€ por acción (...) (iv) que la práctica totalidad de las nuevas acciones emitidas fueron suscritas por una entidad luxemburguesa que no ostentaba, previamente a dicha ampliación de capital, la condición de accionista de QD S.A.

La Administración entiende que:

- Dicha operación se ha realizado.*
- Según la certificación se hace entre partes independientes.*
- El número de acciones es representativo.*
- La fecha 22/03/2007 es próxima a la fecha en la que se realizan las operaciones a valorar.*

Es además, YK SCR quien coincide en la valoración, entre diferentes fechas (da un valor de las acciones de LN a 3,31 €/acción, en abril de 2006, en diciembre de 2006, y en marzo de 2007), según el acuerdo de entrega de dichas acciones a sus empleados.

Asimismo en el año, 2007, en el que hace la entrega a los empleados el valor que se reconoce es de 3,31 € acción.

Por lo tanto reúne los requisitos para que pueda ser considerado como el precio de mercado para las acciones de LN un valor de 3,31 € la acción.

Este acto de determinación del valor de mercado podrá ser recurrido al ejercitar los recursos y reclamaciones que procedan contra el acto de liquidación correspondiente al período impositivo en que se realizó la operación vinculada, así como, en su caso, la valoración pericial.

La determinación del valor de mercado producirá los efectos señalados en los puntos 3 y 4 del art. 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.”

No consta que la Inspección informase al contribuyente en ningún momento del procedimiento, ni una vez concluido éste, del derecho que le asistía de interponer TPC frente a la liquidación derivada de la valoración administrativa realizada, ni de la imposibilidad de reservarse dicho derecho en el Impuesto sobre Sociedades, ni de la imposibilidad de simultanear la TPC con los recursos o reclamaciones que podían interponerse frente a la referida liquidación, sin que el mismo haya hecho uso de tal derecho, siendo en todo caso incorrecta la manifestación realizada por la Inspección en el presente caso en relación a la posibilidad del contribuyente de recurrir el acto de determinación del valor de mercado al ejercitar los recursos y reclamaciones que procedan contra el acto de liquidación correspondiente al período impositivo en que se realizó la operación vinculada, puesto que, tal y como determina el artículo 135.1 de la LGT arriba expuesto, la presentación de la solicitud de TPC determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma.

Ciertamente tal omisión ha de ser subsanada. Ello determina que, con carácter prioritario al examen de las cuestiones de fondo, haya de ordenarse a la Inspección que proceda a comunicar al obligado tributario su derecho a promover la TPC, lo que llevaría, en su caso, a la tramitación de dicho procedimiento especial.

Dado que, sólo eventualmente, en el caso de que la entidad instara la TPC y se fijasen nuevos valores, la liquidación practicada habría de ser sustituida, no procede en esta instancia acordar su anulación.

Asimismo, deberá procederse a otorgar al obligado tributario nuevo plazo de interposición de recurso de reposición o reclamación económico administrativa, pues es dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación cuando puede el interesado promover dicha tasación y, en cualquier caso, aún no usando el interesado su derecho a promoverla, tiene igualmente el derecho de que en el eventual recurso o reclamación económico administrativa se entre a analizar el fondo de las cuestiones planteadas, lo que en la presente resolución no se hace, como se ha expuesto.

En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal, entre otras, en resolución de 13-01-2016 (RG 5570/13) y de 04-02-2016.

Cuarto.

Llegados a este punto pasaremos a continuación a atender la alegación planteada por el interesado respecto del incidente de ejecución nº 6467/15, relativa a la existencia de errores numéricos en el Acuerdo de ejecución con independencia de dar por buena la nueva liquidación en lo no recurrido ya en alzada.

A este respecto manifiesta el interesado lo siguiente:

“La regularización trae causa principalmente del procedimiento de comprobación y valoración efectuado por la Administración según lo dispuesto en el artículo 16.1d) del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. A través de la valoración de las acciones de LN a 3,31 €/acción en lugar de 13,78 €/acción, aplicado por la sociedad, la AEAT ha procedido a regularizar en determinados importes tanto la base imponible declarada como las deducciones por doble imposición.

Como resultado de la citada valoración, y tal y como se indica en el primer párrafo de la página 23 del Acuerdo de liquidación objeto de esta reclamación, el ingreso financiero por dividendos declarado por el contribuyente de 25.180.375,05 se regulariza para alcanzar un importe de 5.736.980,63, €, fruto de lo cual disminuye la base imponible declarada en 19.443.394,42 €, por lo que pasa de 17.884.485,82 (base declarada) a una base negativa de - 1.558.908,60 €. Aunque el acuerdo menciona las consecuencias del ajuste, no las plasma.

Por ello, sin embargo, la página 38 del Acuerdo de liquidación impugnado señala incomprensiblemente una base imponible del ejercicio 2006 de 0,00 €, cuando la base imponible del ejercicio negativa y por tanto el importe pendiente de compensar sería -1.558.908,60 €.

Por otra parte en la página 33 del Acuerdo de liquidación 2006-07 se indican las deducciones pendientes del ejercicio 2006, indicándose:

2006 (Ver página 33 Acuerdo de liquidación 2006-07) (subtotal calculado por **Inversiones X**)

Ded. Doble Imposición

Anteriores	2.415.280,42
	895,07
Ejercicio	2.007.943,22
TOTAL	4.424.118,71
Otras (DxReinversión)	217.978,84 (2005) +876.921,50.(2006)= 1.094.900,34

Posteriormente en la siguiente página 34, se indica respecto al ejercicio 2007 en cuanto al saldo pendiente de deducciones por doble imposición: "Pendiente de ejercicios anteriores 3.361.025,67 €", lo cual es incomprensible si en la página anterior se ha reconocido un total 4.424.118,71 €, se han generado en 2007 deducciones por doble imposición por valor de 426.586,51, según la propia AEAT en su Acuerdo de Liquidación correspondiente al período 2008-2010 que se adjunta como DOCUMENTO 4 y en su caso en el ejercicio 2007 se habrían aplicado exclusivamente 1.063.054,57 (Pág. 38 del Acuerdo). **Resulta evidente que la AEAT ha omitido reflejar la deducción generada en el ejercicio por los 426.586 51 euros citados que quedaría pendientes de aplicar para el 2008 y sucesivos.**

Dando incluso por buena toda la regularización practicada y todos los argumentos y fundamentos de la misma, la nueva liquidación contiene los errores aritméticos descritos, errores de hecho."

Pues bien, en primer lugar, en lo que respecta a la base imponible negativa de 1.558.908,60 €, dispone el Acuerdo de ejecución en la página 23 lo siguiente:

"En conclusión, a través de la valoración de las acciones de **LN** a 3,31 €/acción, el dividendo recibido por el obligado tributario de la entidad **YK SCR, SA** alcanza un importe de 5.736.980,63 euros (no de 25.180.375,05, lo que incide tanto en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 como en la deducción por doble imposición por dividendos de dicho ejercicio."

No haciendo referencia alguna, sin embargo, el citado Acuerdo en la nueva liquidación practicada (página 38 del mismo) acerca de la incidencia que el importe comprobado del dividendo recibido por el obligado tributario de la entidad **YK SCR, SA** (5.736.980,63 € frente a los 25.180.375,05 € declarados) tiene en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

En segundo lugar, en lo que respecta a las deducciones pendientes del ejercicio 2006, dispone el nuevo Acuerdo de liquidación en sus páginas 33 y 34:

"OCTAVO: CUADRO DE DEDUCCIONES DE LA CUOTA PENDIENTES

De acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Décimo de la resolución del TEAR de 27/10/2014, se rectifican los errores del Acuerdo de liquidación anulado, indicándose las cuotas pendientes de deducción:

2006

Pendiente años anteriores: 2.415.280,42

Intersocietaria al 50%: 895,07

Intersocietaria al 100%: 2.007.943,22

Otras deducciones:

Año 2005: 217.978,84

Año 2006: 876.921,50

2007

Pendiente años anteriores: 3.361.025,97

Otras deducciones:

Años anteriores: 1.094.900,34.”

No mostrando el anterior cuadro de deducciones elaborado por la Inspección los cálculos efectuados para llegar a tales resultados.

A la vista de lo anterior, podemos comprobar que, siendo razonables los cálculos y manifestaciones realizadas por el interesado, no ha procedido la Inspección a motivar adecuadamente la nueva liquidación practicada en ejecución de la resolución 28/18279/2012 dictada por el TEAR de Madrid, por lo que procederá anular dicha liquidación, debiendo la Inspección dictar una nueva en la que se expliquen con mayor detalle tanto los efectos de la minoración de los ingresos financieros del contribuyente de cara a la obtención de una base imponible negativa, como el origen y aplicación en cada ejercicio de cada una de las referidas deducciones, estimándose por tanto las pretensiones del interesado en este punto.

QUINTO.

Finalmente, pasaremos a referirnos al incidente de ejecución relativo a la sanción por Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006/07.

La anulación de la liquidación de la que la sanción que ahora nos ocupa trae su causa (Fundamento de Derecho Cuarto de la presente resolución) necesariamente lleva a la anulación de la liquidación sancionadora pero no es esta la única causa por la que dicha liquidación sancionadora debe anularse.

Y así, observamos que el TEAR, respecto de la liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006/07 lo que hace es ordenar retrotraer y que como consecuencia de dicha retroacción la Inspección practica al contribuyente nueva liquidación fruto de la cual procede directamente a dictar y notificar nueva sanción.

Pues bien, no es ese el criterio de este Tribunal para casos como el que nos ocupa, y así tenemos dicho en resolución de 04-02-2016:

<<DÉCIMO-SÉPTIMO.- Se refiere la segunda alegación planteada por el reclamante respecto del Acuerdo sancionador a la vulneración del principio del non bis in idem por la imposibilidad de la Inspección de dictar nueva sanción respecto de unos hechos que fueron sancionados con anterioridad habiéndose anulado la primera sanción por resolución firme del TEAC.

Pues bien, acerca del referido “non bis in idem” en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador se ha pronunciado recientemente este Tribunal Central en su resolución de 05-11-2015 (RG 3142/13 y acumuladas), resolución de la que destacamos, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

“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.

(...)

- 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 absoluto, sino tan sólo la obligada anulación de la sanción por razones procedimentales, por lo que, según lo expuesto, el principio *ne bis in idem* 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:

(...)

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”.

Pues bien, tal y como ha quedado recogido en los antecedentes de hecho, mediante la resolución de este Tribunal de 24-04-2013 se ordenó la anulación de las liquidaciones tributaria y sancionadora impugnadas y la retroacción de las actuaciones inspectoras, esto es, se anuló pura y simplemente la sanción derivada de la liquidación anulada (sin retrotraer a efectos sancionadores), puediendo la Inspección haber iniciado un nuevo procedimiento sancionador, circunstancia que no se dio en el presente caso en que la Inspección procedió a dictar directamente, sin haber realizado trámite previo alguno, nuevo Acuerdo sancionador el mismo día en se que dictó el nuevo Acuerdo de liquidación.

Dispone el artículo 209 de la LGT, regulador de la iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria, lo siguiente:

“1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.

*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 de 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”*

Disponiendo el artículo 210 de la LGT, regulador de la instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria, en sus apartados 4 y 5, lo siguiente:

*4. Concluidas las actuaciones, se formulará **propuesta de resolución** en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad.*

En la propuesta de resolución se concretará asimismo la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos.

La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

5. Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos

Disponiendo el artículo 208.3 de la misma Ley lo siguiente:

Los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos:

a) A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia.

b) **A formular alegaciones** y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.

c) Los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley.

Señalando finalmente el artículo 211 de la LGT, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

“2. El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. 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.

4. El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento.”

*Así las cosas, en el caso que nos ocupa, con fecha 25-11-2013 se notificó al interesado el nuevo Acuerdo de liquidación no habiendo procedido la Inspección propiamente al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y propuesta de sanción (trámites esenciales a la vista de la normativa transcrita), siendo que a lo que habilita el criterio de este Tribunal Central antes transcrito es al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y no directamente a la notificación del Acuerdo sancionador. En definitiva, no procedió la Inspección a **iniciar** en el plazo de 3 meses a que se refiere el artículo 209.2 LGT antes transcrito nuevo procedimiento sancionador, de manera que, habiendo sido anulada la primera liquidación sancionadora, no podemos sino estimar las pretensiones del reclamante en este punto y anular la sanción aquí recurrida.*

Y en el mismo sentido se ha pronunciado la sentencia de la Audiencia Nacional de 19-10-2017 (rec. nº. 132/2016).

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada número 700/15 y en los incidentes de ejecución número 6467/15 y 6468/15, interpuestos por la entidad **INVERSIONES X SA.**,

ACUERDA

- Respecto del recurso de alzada número 700/15: ESTIMARLO en PARTE, ordenando a la Inspección que proceda a comunicar al interesado su derecho a promover la tasación pericial contradictoria, así como el órgano y el plazo en el que puede hacerlo; e igualmente, que se conceda nuevo plazo para la interposición del recurso y/o reclamación económico administrativa que procedan contra la liquidación impugnada, de acuerdo con lo dispuesto en los Fundamentos de Derecho Segundo y Tercero de la presente resolución.

Respecto del incidente de ejecución número 6467/15: ESTIMARLO en PARTE, anulando el Acuerdo de ejecución de la resolución del TEAR de Madrid (RG 28/18279/12) objeto del mismo, debiendo ser sustituido por otro ajustado a lo dicho en el Fundamento de Derecho Cuarto de la presente resolución.

- Respecto del incidente de ejecución número 6468/15: **ESTIMARLO**, anulando el Acuerdo de ejecución de la resolución del TEAR de Madrid (RG 28/875/13) de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Quinto de la presente resolución.

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