

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ077368

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

Sentencia 1524/2019, de 5 de diciembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 707/2017

**SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos del capital mobiliario. Rendimientos íntegros. Uso de inmueble como vivienda.** La actora alega que en virtud del art. 210.2 LGT formaran parte del expediente sancionador «los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos» en el previo procedimiento de aplicación de los tributos, evitando u obviando que deban practicarse nuevas e idénticas pruebas. Sin embargo, no consta ni el acuerdo de liquidación del que la sanción trae causa que fue anulada, ni el nuevo acuerdo dictado a resultas de la tasación pericial contradictoria. Asimismo, la recurrente discrepa de tener la condición de sujeto infractor pues sería atribuible a la sociedad titular de la vivienda o a los socios que tienen el poder de decisión en aquella (la actora sólo tiene un porcentaje minoritario en el capital). Y la supuesta utilidad obtenida no es consecuencia de su trabajo, o de la prestación de servicios profesionales y tampoco de su condición de socio, sino por ser la hija de los accionistas mayoritarios. Al no tener poder de decisión el uso de la vivienda no puede suponer obtención de renta sino una liberalidad sin otra causa que el deseo de favorecerla por quien si tiene el poder de decisión en la referida sociedad. Se está sancionando a la recurrente por una conducta que no le es imputable, pues no intervino en la decisión de ceder el uso de la vivienda, sino sólo en aceptarla, lo que vulnera el principio de personalidad de la pena. Subsidiariamente, discrepa de la forma de cuantificar la base de la sanción pues se toma en consideración no sólo la cuota que se exige a la recurrente, sino también la que ya fue exigida a la sociedad por el ingreso a cuenta no realizado, que también fue sancionado. Considera que no existe ocultación sino una simple falta de declaración del uso de la vivienda ajena. La regularización trae causa de la imputación como rendimientos de capital mobiliario la utilización para fines particulares de los inmuebles propiedad de la sociedad. Y que dichos rendimientos se encuentran sujetos a tributación en virtud del art 25.1.d) Ley IRPF como rendimientos de capital mobiliario. La recurrente alega que sólo tiene una participación minoritaria, sin poder de decisión; sin embargo, el referido art 25.1.d) no contempla que la obtención de utilidades sujeta a tributación, y en relación a la cual se ha omitido el deber de declarar las rentas correspondientes, haya de responder o venir dada por la pretendida condición de socio con porcentaje «decisorio». Habida cuenta la ocultación de la renta sujeta a tributación, de que la recurrente toma parte al serle ésta conocida y no incluirla en las declaraciones tributarias, manteniendo la titularidad de unos suministros que no redundaban en el ejercicio de actividad propia alguna, lo que se aprecia igualmente en el mismo acuerdo sancionador, ha de estimarse suficientemente motivada y explicitada la concurrencia del elemento subjetivo que la actora denuncia sin fundamento o no justificado.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 135, 179, 191 y 210.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 25.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), arts. 8 y 23.

**PONENTE:***Doña Margarita Cusco Turell.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 707/2017

### SENTENCIA

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADO/A:

RAMON GOMIS MASQUÉ  
MARGARITA CUSCÓ TURELL

En la ciudad de Barcelona, a cinco de diciembre de dos mil diecinueve.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 707/17, interpuesto por D<sup>a</sup> Fermina representada por el Procurador MIGUEL ANGEL MONTERO REITER contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada DOÑA MARGARITA CUSCÓ TURELL, quien expresa el parecer de la SALA.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Por el Procurador MIGUEL ANGEL MONTERO REITER, actuando en nombre y representación de D<sup>a</sup> Fermina se interpuso en fecha 2 de noviembre de 2017 recurso contencioso administrativo contra las actuaciones administrativas que se especificarán en el posterior Fundamento de Derecho Primero.

#### Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio cauce procesal previsto por la Ley Jurisdiccional, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden respectivo, los trámites de demanda y de contestación, en cuyos escritos respectivos, y en virtud de los hechos y de los fundamentos de derecho que allí constan, solicitaron respectivamente la anulación de las actuaciones objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que resultan de los mismos.

#### Tercero.

Continuando el proceso su curso legal por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para votación y fallo el 6 de noviembre de 2019, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

#### Cuarto.

En la sustanciación del procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** *Sobre el objeto del recurso*

Se recurre en este proceso la resolución de 8 de junio de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña mediante la que se desestima la reclamación presentada y se confirma el acto impugnado.

La reclamación se interpuso contra las sanciones impuestas de acuerdo con los hechos que derivan del acuerdo de liquidación por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2009 a 2012. A tenor de lo expresado en los antecedentes de hecho primero a tercero de la resolución económico-administrativa impugnada:

"PRIMERO.- En el seno del procedimiento inspector de comprobación e investigación de alcance parcial iniciado el 14.4.2014 y en el que se produjeron 170 días de interrupciones justificadas y dilaciones no imputables a la Inspección, fue extendida a la obligada un Acta de disconformidad (modelo A02) nº NUM000, por el concepto IRPF, modalidad de tributación individual, de los periodos 2009 a 2012.

De dicha Acta resultó dictado un Acuerdo de liquidación en fecha 4.2.2015 (notificado el 9.2.2015 previo un intento fallido de notificación el día 6 precedente).

De acuerdo con el alcance parcial de las actuaciones (examen de las "Consecuencias fiscales derivadas de la utilización/disposición de inmuebles que pertenecen a la sociedad B-63930234 OLDNEW INVESTMENT SL") la regularización se basó en el hecho comprobado por la Insoección de que la referida sociedad (propiedad de la familia Fermina Jose Enrique y en que participaba D<sup>a</sup> Fermina) incluyó en su activo, en lo que nos interesa, un inmueble sito en la AVENIDA000 nº NUM001 de Barcelona) de uso y disfrute exclusivamente personal y familiar (resulta acreditado que dicho inmueble constituía la vivienda habitual de la aquí reclamante) de la socia de la familia Fermina Jose Enrique, siendo considerado el valor de mercado de la cesión más los suministros por la entidad relativos a la vivienda habitual, agua y electricidad en el presente caso).

### Segundo.

En fecha 4.3.2015 fue promovida tasación pericial contradictoria frente a la valoración de la cesión había efectuado el perito de la Administración y que servía de base a la liquidación. Tramitado el procedimiento de TPC, el mismo dio lugar a un Acuerdo de resolución de fecha 30.9.2015 (notificado el 2.10.2015) por el que se anuló la liquidación y fue sustituida por otra debido a la aplicación del valor fijado por el perito tercero.

### Tercero.

Trayendo causa de la liquidación basada en la valoración que fue objeto de TPC pero antes de esta, en fecha 21.11.2014 fue incoado a la interesada un procedimiento sancionador abreviado que concluyó mediante la notificación el 30.4.2015 de un Acuerdo por el que se le imponían unas sanciones tributarias por importe global de 80.482,86 por la comisión de cuatro infracciones tributarias graves de las tipificadas en el art. 191 Ley 58/2003."

### **Segundo.** *Sobre las pretensiones y alegaciones de las partes*

En su demanda la actora solicita que se "dicte sentencia por la que, estimando íntegramente la demanda, anule o deje sin efecto Resolución de fecha 8 de junio de 2017 (por error cita 2016) del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (Nº de Referencia 08/05210/2015) relativa a SANCION IRPF 2009 a 2012".

Fundamenta sus pretensiones en los motivos siguientes: A/ Nulidad de las sanciones por haber sido anuladas las liquidaciones que dieron origen a las mismas. B/ La modificación del art 135.1 LGT introducida por la DT única de la Ley 34/2015, tiene carácter aclaratorio y su finalidad es evitar conflictos como el planteado en este recurso, por lo que la solución a nuestro caso debería ser la que resulta de la aplicación del último inciso del referido precepto. C/ La prueba del elemento culpabilístico corresponde a la AEAT y debe quedar acreditada en el expediente sancionador y no consta el acuerdo de liquidación del que la sanción trae causa que fue anulado a resultas del procedimiento de TPC instado por la actora. Subsidiariamente, improcedencia de la sanción impuesta por ausencia del elemento subjetivo de la supuesta conducta de la recurrente.

La demandada solicita que se dicte sentencia que desestime el presente recurso.

**Tercero.** *Sobre la resolución sancionadora*

Por lo que respecta a la sanción impuesta por la conducta de la actora tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, en el antecedente de hecho tercero de la resolución sancionadora se expresa:

" TERCERO

La propuesta de sanción se formula en virtud de los hechos o circunstancias contenidos en el apartado 3 del cuerpo del acta del que el presente expediente sancionador deriva, acta de disconformidad A02-72477475, en el informe ampliatorio de la misma, así como en el acuerdo de liquidación correspondiente.

La regularización trae por causa la imputación como rendimientos de capital mobiliario la utilización para fines particulares de los inmuebles propiedad de OLDNEW INVESTMENT SL a los que luego nos referiremos por algunos miembros de la familia Fermina Jose Enrique.

Primero.

: En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación que se siguen con la mercantil OLDNEW INVESTMENT SL (B-63930234) de la cual la obligada es socia capitalista, se aportó la Escritura de Ampliación de capital de aquélla, escritura de 22 de septiembre de 2008 del Notario de Catalunya D. Emilio Morancho Panigua (número 908 de su protocolo) por importe de 588 euros, mediante la creación de 588 participaciones de un euro cada una, más una prima de asunción de 13.999.104 euros (23.808 euros por participación), diligencia número 4.

Dicha ampliación de capital fue suscrita en su totalidad por la sociedad CRESA PATRIMONIAL SL (B-61850566) mediante la aportación de un inmueble que, según se describe en dicha escritura de ampliación de capital, consta de 6.863,52 metros cuadrados en el que constan tres edificaciones, todas ellas viviendas unifamiliares aisladas señaladas con las letras NUM009, NUM010 y NUM016, con acceso por la AVENIDA000 números NUM002, NUM001 y NUM003, respectivamente.

Segundo.

: Según consta en la mencionada Escritura de Ampliación de Capital de Oldnew Investment SL, mencionada anteriormente, el citado inmueble pertenece a CRESA PATRIMONIAL SL en virtud del cambio de denominación de la entidad SACRESA VALORES SL, a su actual denominación.

A su vez SACRESA VALORES SL era titular de la finca en virtud de la escritura de escisión de la mercantil SOCIEDAD ANÓNIMA DE CONSTRUCTORAS REUNIDAS SANAHUJA, mediante escritura autorizada por el Notario de Barcelona D. Xavier Roca Ferrer el 28 de diciembre de 1998, número 4.503 de protocolo, subsanada en escritura pública autorizada por el mismo notario el 22 de marzo de 1999 (número 968 de su protocolo).

SOCIEDAD ANÓNIMA DE CONSTRUCTORAS REUNIDAS SANAHUJA fue titular de la finca en virtud de la escritura de fusión por absorción autorizada por el Notario de Barcelona D. Juan Carlos Olle Favaró de 27 de octubre de 1997 (número 1167 de su protocolo) en la que MOLLET HABITATS SL fue absorbida por dicha sociedad.

Tercero.

: El mismo equipo ha seguido actuaciones de comprobación e investigación cerca del matrimonio formado por la obligada, Marta ( NUM004) y su esposo Jose Luis ( NUM005). Así como con los hijos del matrimonio, Jose Enrique ( NUM006) y su esposa Palmira ( NUM007) y Fermina ( NUM008).

Cuarto.

: Por lo que se refiere a las actuaciones de comprobación e investigación cerca del matrimonio formado por Marta ( NUM004) y Jose Luis ( NUM005). En la comparecencia de 14 de julio de 2014 documentada en la

diligencia número 4 de las actuaciones seguidas con ellos, el representante de los obligados tributarios manifestó que su domicilio fiscal era AVENIDA000 número NUM003 de Barcelona.

En las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) presentadas por el matrimonio, correspondientes al período 2009 a 2013, también figura como domicilio fiscal AVENIDA000 número NUM003 de Barcelona constando a la fecha de la firma del acta causa del presente Acuerdo dicho domicilio como vivienda habitual.

Quinto.

: Igualmente en las actuaciones seguidas por la unidad respecto del hijo del matrimonio, Jose Enrique ( NUM006) y su esposa Palmira ( NUM007) en la visita de 14 de julio de 2014 documentada en la diligencia número 3, el representante del matrimonio manifestó que el domicilio fiscal de los mismos era AVENIDA000 número NUM002 de Barcelona.

En las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) presentadas por el matrimonio, correspondientes al período 2009 a 2013, también figura como domicilio fiscal AVENIDA000 número NUM002 de Barcelona constando a la fecha de la firma del acta causa del presente Acuerdo dicho domicilio como vivienda habitual.

Sexto.

: Por último, en las actuaciones seguidas por la unidad respecto a la hija del matrimonio, Fermina ( NUM008) en la visita de 14 de julio de 2014 documentada en la diligencia número 4, el representante del matrimonio manifestó que el domicilio fiscal de los mismos era AVENIDA000 número NUM001, de Barcelona.

En las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) presentadas por Fermina, correspondientes al período 2009 a 2013, también figura como domicilio fiscal AVENIDA000 número NUM001 de Barcelona constando a la fecha de la firma del acta causa del presente Acuerdo dicho domicilio como vivienda habitual.

Séptimo.

: Por lo que se refiere a la participación en el capital social de OLDNEW INVESTMENT SL (B-63930234) propietaria de los inmuebles.

D<sup>a</sup> Berta en calidad de representante autorizada de Marta ( NUM004) y Fermina ( NUM008) en las actuaciones seguidas con las mismas manifestó que la primera participó en el capital social de OLDNEW en todos los períodos objeto de comprobación en un 40,98 por ciento y la segunda en un 21,31 por ciento.

Así consta en la diligencia número 1 que documenta la visita de 15 de mayo de 2014 del expediente seguido con D<sup>a</sup> Fermina y en la diligencia número 3 que documenta la visita de 12 de junio de 2014 del expediente seguido con D<sup>a</sup>. Marta.

Octavo.

: En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación que se siguen respecto de OLDNEW INVESTMENT SL, en la comparecencia de 14 de julio de 2014 (diligencia número 5), la representante autorizada aportó copia de diferentes facturas de suministros de agua y luz correspondientes a los inmuebles de AVENIDA000 números NUM002, NUM001 y NUM003 cuyo titular es OLDNEW y cuyo uso tal cual hemos visto corresponde al matrimonio Jose Luis- Marta y sus dos hijos. Constan en el expediente de OLDNEW en el lote "Facturas agua y luz AVENIDA000".

El pago de dichas facturas se realiza con cargo a una cuenta de Deutsche Bank (entidad 0019) identificando la sucursal 0020 y los primeros números de la cuenta " NUM017..." y con cargo a una cuenta de Banco Popular (entidad 0075) identificando la sucursal 0205 así como los primeros números de la cuenta " NUM018...".

En la base de datos documental de la agencia tributaria se identifican dos cuentas cuya titularidad corresponde a OLDNEW INVESTMENT SL en los bancos y sucursales mencionados, cuyos números son coincidentes con las cuentas identificadas en las facturas.

El detalle de los importes facturados por electricidad por la sociedad Endesa en las mencionadas facturas correspondientes a los ejercicios 2009 a 2013 es el siguiente:

(...)

En dichas facturas se indica que el consumo corresponde a los tres inmuebles de AVENIDA000 número NUM002, NUM009- NUM010- NUM016 de Barcelona.

El detalle de los importes facturados por Aguas de Barcelona en las mencionadas facturas correspondientes a los ejercicios 2009 a 2013 y referidas al inmueble de AVENIDA000 número NUM003, de Barcelona, domicilio de Marta, es el siguiente:

(...)

Y finalmente, y por lo que se refiere a los inmuebles de AVENIDA000 número NUM002 y NUM001 de Barcelona, domicilio de Jose Enrique y de Fermina, Aguas de Barcelona facturó los siguientes importes:

(...)

Noveno.

: En la diligencia número 4 de 14 de julio de 2014 se puso en conocimiento de la obligada por medio de su representante que el 9 de julio de 2014 se remitió una solicitud al Servicio de Valoración de la Agencia Tributaria para que realizase una valoración del derecho de arrendamiento de los inmuebles de la AVENIDA000 NUM002, NUM001 y NUM003.

El 5 de noviembre de 2014 el Servicio de Valoraciones de la Agencia Tributaria remitió a los actuarios el correspondiente Informe de Valoración que figura dentro del expediente electrónico con la valoración de la renta anual que se obtendría por el arrendamiento de las viviendas antes mencionadas.

Dado que las presentes actuaciones se refieren a D<sup>a</sup> Fermina que presentó la declaración-liquidación de los períodos regularizados en régimen de tributación individual, y dado que a la Sra. Fermina se le pueden imputar el uso del inmueble de AVENIDA000 NUM001, nos centraremos exclusivamente en él.

(...)

Y en los fundamentos de derecho consta:

" La conducta del obligado tributario es claramente antijurídica al transgredir las normas anteriores, puesto que el obligado se aprovechó de su condición de socio de la mercantil OLDNEW INVESTMENT SL para disfrutar de forma gratuita a título privado de un inmueble propiedad de la mercantil, además de disfrutar de forma gratuita de los consumos de electricidad y agua del inmueble que son satisfechos por la mercantil. Se ha verificado que dicho inmueble no se encontraba afecto a ninguna actividad económica realizada por la entidad sino que el uso correspondía al obligado que lo utiliza como vivienda habitual.

Ese uso para fines particulares del inmueble sito en AVENIDA000, NUM001 de Barcelona en el que D<sup>a</sup>. Fermina tiene su domicilio habitual se regularizó como rendimiento de capital mobiliario sometido a ingreso a cuenta."

(...)

"En el caso que nos ocupa calificamos la conducta de culpable. Consideramos que se aprecia una intención superior a la que el descuido o mera negligencia pudiera sugerir. Así nos encontramos:

1. Que la obligada ha disfrutado de forma gratuita de una vivienda propiedad de la mercantil OLDNEW INVESTMENT SL sita en AVENIDA000, NUM001 de Barcelona además de beneficiarse de los consumos de electricidad y agua de dicha finca que satisface la mercantil y que también repercuten en beneficio de D<sup>a</sup> Fermina. OLDNEW no tiene dicho inmueble afecto a ninguna actividad mercantil realizada.

2. Que la obligada participa en el capital social de OLDNEW INVESTMENT SL propietaria del inmueble.

3. Que el haber podido disponer de la vivienda para uso privado es consecuencia de la condición de socio que mencionamos.

4. El beneficio obtenido con su conducta es evidente pues la mercantil sigue siendo propietaria del inmueble, mientras que la persona física dispone plenamente de él sin tener que hacer frente al pago de un alquiler o semejante para poder acceder a ella ni tampoco pagar los consumos de agua y electricidad implícitos en el uso de la vivienda.

Por otra parte, también debemos tener en cuenta la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de enero de 2015, en cuyo Fundamento de Derecho Cuarto, se indica:

<<Por otro lado, JSM alega la existencia de duplicidad en la sanción impuesta a "P, SL" y a los socios "G.A.M. SL". No considera este Tribunal que exista tal duplicidad en las sanciones, en la medida que estamos ante el incumplimiento de dos obligaciones tributarias distintas. En el caso de "P.SL" la infracción cometida es la tipificada en el artículo 191.1 de LGT , siendo la base de sanción (de conformidad con el artículo 8 del Real Decreto 2063/2004 por el que se regula el Reglamento sancionador) la cantidad a ingresar que en su momento debió consignarse en la autoliquidación por retenciones que debió presentar el obligado a retener, cantidad que ha sido determinada por la Administración en la regulación llevada a cabo. En el caso de los socios, la infracción cometida también es la tipificada en el artículo 191.1 de la LGT , siendo la base de la sanción la cuantía no ingresada en la autoliquidación del IRPF como consecuencia de la comisión de la infracción.

Quiere señalar este Tribunal Central que mantiene como criterio que regularizada por la Administración la situación tributaria de un obligado a retener, que no ha practicado las retenciones a que estaba obligado, o que las ha practicado por un importe inferior al debido, y no resultando exigible el pago de la liquidación, pues la exigencia de este pago da lugar, o puede dar lugar, a un enriquecimiento injusto de la Administración, no procede anular automáticamente la sanción que deriva de esa regularización al retenedor, sino que, por el contrario, puede mantenerse esa sanción, siempre que concurren los demás elementos precisos para ello, en particular la acreditación del elemento subjetivo de la culpabilidad del obligado a practicar la retención (Resolución de 26 de junio de 2012, RG 2544/2010 por la que se resuelve el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio)>>.

Como consecuencia de lo expuesto, se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar dicha conducta como culpable, sin que quepa achacarla a un mero error y sin que se aprecie ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 179.2 de la LGT . Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario.

La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción."

**Cuarto.** *Sobre la nulidad de las sanciones por haber sido anuladas las liquidaciones que dieron origen a las mismas.*

La modificación del art 135.1 LGT introducida por la DT única de la Ley 34/2015, tiene carácter aclaratorio y su finalidad es evitar conflictos como el planteado en este recurso, por lo que la solución a nuestro caso debería ser la que resulta de la aplicación del último inciso del referido precepto

La actora alega que la sanción debe ser anulada porque la propia AEAT anuló la liquidación de la que trae causa. Expone que la Inspección dictó el acuerdo de liquidación a que se refiere el expediente sancionador, si bien el mismo quedó anulado al instar la actora un procedimiento de tasación pericial contradictoria que finalizó mediante un nuevo acuerdo cuya parte dispositiva decía:

"1º) Se ANULA la liquidación NUM011, de importe 122.591,43 euros, girada el 4 de febrero de 2015 a cargo de Dª Fermina, atinente al Impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2009 a 2012.

2º) Se dicta nueva liquidación, en sustitución de la anteriormente anulada, que será como sigue:..."

Expone que aunque la modificación del artículo 135 LGT no estaba vigente en el momento en el que se solicitó la tasación pericial contradictoria, la solución que el legislador vino a propiciar con la modificación ya estaba implícita en la propia normativa reguladora del procedimiento sancionador (el inciso introducido tiene solo finalidad aclaratoria). Y la sanción correspondiente a las liquidaciones anuladas debe ser anulada pues parte de

unos hechos y fundamentos de derecho que ya no existen. La AEAT podrá dictar una nueva resolución sancionadora que tome como referencia la nueva liquidación practicada tras la finalización de la tasación pericial contradictoria, pero no puede mantener la sanción inicial pretendiendo simplemente adaptar la cuantía a la resultante de la nueva liquidación.

Pues bien, esta no es la primera vez que esta Sala se encuentra en la tesitura de tener que resolver esta misma alegación, sino que precisamente la sentencia nº 1478/19, de 27 de noviembre de 2019 (rec 696/17) resuelve un supuesto esencialmente idéntico al planteado en autos, señalando:

"Por último, se alega la nulidad de las sanciones correspondientes a las liquidaciones anuladas por la propia AEAT al finalizar la TPC, ya que al haber sido éstas anuladas deben ser anuladas las sanciones correspondientes, pues parten de unos hechos y fundamentos que ya no existen, sin perjuicio de que la AEAT pueda dictar una nueva resolución sancionadora previa la instrucción de correspondiente procedimiento sancionador, y conforme dispone actualmente el artículo 135.1 LGT, que aunque no resulte de aplicación al caso por razones temporales, tiene un contenido meramente aclaratorio y no innovativo. Por último, se interesa la nulidad de las mismas por no haber quedado acreditado en el expediente sancionador el elemento culpabilístico, al haberse incumplido lo previsto en el artículo 210.2 LGT y no haber incorporado formalmente al expediente los acuerdos de liquidación (ni los primeros, ni los posteriormente dictados tras la TPC).

Empezando por esto último, el motivo se ciñe a las sanciones previas, pues no se aduce que en los expedientes sancionadores resueltos por los acuerdos de 13 de octubre de 2015 no se hayan incorporado los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador, y examinados los expedientes se comprueba que ha sido efectivamente incorporados e incluidos en el expediente remitido a la Sala.

En los expedientes administrativos remitidos a la Sala correspondientes a las sanciones previas impuestas a la aquí recurrente, obran la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, las diligencias extendidas en el procedimiento inspector y el acta levantada, que son propiamente los elementos de prueba. Si bien en el archivo correspondientes a esos expedientes no obran los acuerdos de liquidación, cuyo contenido se incorpora a los acuerdos sancionadores, sí lo están en otros archivos, por lo que la falta de inclusión de esos acuerdos de liquidación en la carpeta correspondiente a los expedientes sancionadores de que se trata carece de la trascendencia que le otorgan los recurrentes.

A mayor abundamiento, la recurrente no manifiesta desconocimiento del acuerdo de liquidación, que aparece ampliamente incorporado al acuerdo sancionador, y ninguna circunstancia aduce que le impidiera ejercer cuantos derechos de alegación y prueba le asistieren en el seno del procedimiento sancionador, por lo que la alegación ha de decaer. "

A ello se añade que en el propio acuerdo de resolución del expediente sancionador se dice expresamente : "Se han incorporado a este expediente sancionador los datos, pruebas y circunstancias que, obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación asociadas al mismo, recogen los hechos con posible trascendencia en orden a la determinación de la infracción y su sanción, en los términos previstos en el art 210 de la LGT y 23.3 del RGRST".

Asimismo en cuanto a la alegación de que la anulación de la liquidación inicial consecuencia de la tramitación de la TPC promovida, ha de comportar la anulación total de las sanciones impuestas derivadas de la inicial liquidación, el TEAR razona:

"Indicar finalmente que, sin perjuicio de lo que se dirá en el Fundamento siguiente, respecto de la valoración derivada de la TPC, la pequeña modificación efectuada por el perito tercero en la valoración a mercado comprobada, unida a la absoluta falta de declaración de valor alguno por la obligada, pone de manifiesto lo irracional y arbitrario de la conducta enjuiciada, abundando en lo ya expuesto.

Cuarto.

Sentado todo lo anterior, queda por analizar la única alegación formulada por la aquí reclamante, la anulación de la liquidación inicial como consecuencia de la tramitación de la TPC promovida, lo cual daría lugar a juicio de la reclamante a la anulación total de las sanciones impuestas derivadas de la referida liquidación.



Pues bien, dado que la liquidación fue objeto de TPC promovida el 4.3.2015 y las sanciones dictadas el 27.4.2015 fueron directamente impugnadas ante este Tribunal y no en reposición, la Inspección no ha podido ni suspender el procedimiento sancionador ni adaptar las bases de sanción a la cuantía de la nueva liquidación ni iniciar otro procedimiento sancionador cuando ya había otras sanciones impuestas y pendientes de revisión por este Órgano (tipo de desajustes que ha intentado paliar la nueva redacción del art. 135.1 LGT dada por el art. único . 25 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre , no aplicable razione temporis en este caso conforme a la DTª Única.5 de dicha Ley).

Las opciones que se plantean son anular totalmente las sanciones previas a la TPC o proceder a la mera adaptación del importe de las bases de sanción conforme a la TPC (solución que resulta de la RTEAC 6.11.2014, RG 269/2012, y que del mismo modo se adopta en la STSJ Madrid de 22.5.2012, recurso nº 1569/2009 ). Nos decantamos por la segunda de las soluciones apuntadas, la adaptación de las sanciones previas a la TPC en función del resultado de esta sobre las bases de sanción, y ello no solo por la mayor antigüedad del criterio contrario que, si bien no directamente, se podría extraer de la RTEAC nº 1447/2007 de 11 de septiembre de 2008, sino por una cuestión de fondo, y es que el punto de partida de la solución anulatoria total en vez de la mera adaptación de la sanción (concurriendo el resto de requisitos estructurales de la infracción y sanción correspondientes) parte de que la TPC tiene naturaleza de recurso y por ello solo podría dar lugar a la anulación o confirmación de la liquidación inicial, y en el primer caso a la ineficacia de los actos posteriores que trajeran causa del impugnado. Ahora bien, dicha naturaleza jurídica de la TPC como recurso es hoy en día puesta en duda por la jurisprudencia, siendo calificada más bien como un mero instrumento de prueba ( STS 9.3.2017, casación nº 897/2016 , FDº 5º in fine), declarando expresamente el ATS de 15.3.2017 (casación nº 21272017, razonamiento jurídico tercero.1) que "La tasación pericial contradictoria es un instrumento puesto en manos de los contribuyentes para discutir los resultados de las comprobaciones de valores realizadas por la Administración tributaria ( artículo 57.2 LGT ), pero no constituye una impugnación o recurso [vid. sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2014 (casación 5690/2011 , FJ 3º; ES:TS:2014:1893 )]".

Siendo así, en una situación a la que no es de aplicación la reforma de la Ley 34/2015 del art. 135.1 LGT , que ha introducido unos mecanismos concretos de corrección de la problemática planteada, no encontramos obstáculo jurídico alguno para que, confirmada la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad -y respecto de esta hemos declarado en ocasiones que el resultado de la TPC podría poner en duda su concurrencia en el caso de que la valoración declarada se mostrase no tan arbitraria o irracional como se había considerado en la conducta de la obligada, las bases de sanción puedan y deban ser modificadas en función de la prueba practicada en la TPC sobre el valor de mercado comprobado, valor que como dijimos, ni en una medida ni en otra había sido declarado por la obligada, la cual había omitido absolutamente su obligación de declarar la renta obtenida."

Pues bien, en cuanto a ello, la sentencia nº 1478/19, de 27 de noviembre de 2019 (rec 696/17) señala:

" El procedimiento de tasación pericial contradictoria, de acuerdo con el artículo 57.2 LGT , tiene por objeto confirmar o corregir en cada caso las valoraciones efectuadas por la Administración tributaria resultantes de la aplicación de los medios de comprobación previstos en el artículo 57.1 LGT ( STS 4511/2016, de 13 de octubre de 2016 ); no tiene más significado que medio de prueba para confirmar o corregir las valoraciones resultantes de los medios de comprobación previstos en el artículo 57 LGT , de que puede valerse el obligado tributario para controvertir las valoraciones de la Administración ( SSTS de 23 de mayo y 5 de junio de 2018 ). Dado que el procedimiento de tasación pericial contradictoria tiene por objeto la corrección o impugnación del acto administrativo de valoración previamente dictado por la Administración tributaria; en este sentido, podría afirmarse que la TPC está encaminada siempre a dilucidar qué valoración (la que resulte de la tasación del perito de la Administración, la del obligado tributario o la del perito tercero) servirá de base a la liquidación tributaria que en todo caso cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos. La TPC no es un recurso o reclamación y podría calificarse como un medio de impugnación sui generis ( STS, 32/2019, de 17 de enero de 2019 ).

El artículo 135 LGT relativo a la tasación pericial contradictoria, modificado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, entre otras cuestiones, establece: "En el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se procederá a anular la sanción y a imponer otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación". Ciertamente, el apartado 1 del artículo 135 LGT fue modificado por la citada Ley 34/2015, siendo aplicable dicha modificación a las solicitudes de tasación pericial contradictoria que se

presenten a partir de la fecha de entrada en vigor de la misma, es decir, a partir del 12 de octubre de 2015; por lo que no es aplicable al presente supuesto. A pesar de ello, conviene tener presente que de acuerdo con dicha modificación la solución al presente supuesto sería la de anular la sanción e imponer otra de acuerdo con la nueva cuantificación de la liquidación.

Al no ser aplicable dicha modificación legislativa, las opciones que, según el TEARC, se plantean son dos: anular totalmente las sanciones previas a la tasación pericial contradictoria en base al hecho de haberse anulado la liquidación de la que trae causa o bien, proceder a la mera adaptación del importe de las bases de la sanción conforme a la tasación pericial contradictoria, solución por la que opta, acordando estimar en parte las reclamaciones nº NUM012, NUM013, NUM014 y NUM015, y anular las sanciones impuestas, ordenando que sean sustituidas por otras, que adapten el importe de las bases de la sanción en función del resultado de la TPC (fundamento de derecho octavo).

En cuanto a las resoluciones sancionadoras de 13 de octubre de 2015, ningún motivo de recurso se vierte en la demanda, al margen de los dirigidos contra la liquidación correspondiente.

En consecuencia, la auténtica discrepancia de los demandantes con la resolución del TEARC impugnada es que, a juicio de los recurrentes, el TEARC debiera haber anulado íntegramente las sanciones previas, sin perjuicio de que la Administración impusiera nuevas sanciones tras la incoación y tramitación del correspondiente expediente sancionador.

En este caso, debe tenerse en cuenta que la recurrente no defiende que, a resultas de la tasación pericial contradictoria, la liquidación a que la misma ha dado lugar suponga per se variación de la tipicidad de la conducta, de su antijuridicidad o de su elemento subjetivo. La anulación de la liquidación inicial fue únicamente resultado de la corrección realizada por la TPC. En su resolución, el TEARC se ha pronunciado sobre la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad de la conducta objeto de sanción, teniendo en cuenta el resultado de la TPC y al tiempo que ha resuelto sobre las sanciones definitivas impuestas teniendo también ya en cuenta el resultado de la TPC. En tales circunstancias, entiende la Sala que la decisión del TEARC de anular las sanciones para que se adapten al resultado de la TPC, sin necesidad de la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador, cuando la potestad sancionadora ya ha sido ejercitada por la Inspección y revisada de fondo por el TEARC, es razonable."

De acuerdo con los fundamentos anteriores procede desestimar estos motivos de recurso.

**Quinto.** *Sobre que la prueba del elemento culpabilístico corresponde a la AEAT y debe quedar acreditada en el expediente sancionador. Subsidiariamente, improcedencia de la sanción impuesta por ausencia del elemento subjetivo de la supuesta conducta de la recurrente.*

La actora alega que en virtud del artículo 210.2 LGT formaran parte del expediente sancionador " los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos" en el previo procedimiento de aplicación de los tributos, evitando u obviando que deban practicarse nuevas e idénticas pruebas. Pruebas que el instructor haya incorporado al procedimiento sancionador antes de la propuesta , así como el resultado de las pruebas practicadas específica y concretamente en el seno del procedimiento sancionador. Unas y otras deberán sostener tanto la concurrencia del elemento objetivo como subjetivo y han de obrar en el expediente administrativo. Sin embargo, no consta ni el acuerdo de liquidación del que la sanción trae causa que fue anulada, ni el nuevo acuerdo dictado a resultas de la tasación pericial contradictoria.

En cuanto a ello nos remitimos a lo expresado en el fundamento anterior de esta resolución.

Asimismo, la recurrente discrepa de tener la condición de sujeto infractor pues sería atribuible a la sociedad titular de la vivienda o a los socios que tienen el poder de decisión en aquella (la actora sólo tiene un porcentaje minoritario en el capital). Y la supuesta utilidad obtenida no es consecuencia de su trabajo, o de la prestación de servicios profesionales y tampoco de su condición de socio, sino por ser la hija de los accionistas mayoritarios. Al no tener poder de decisión el uso de la vivienda no puede suponer obtención de renta sino una liberalidad sin otra causa que el deseo de favorecerla por quien sí tiene el poder de decisión en la referida sociedad. Se está sancionando a la recurrente por una conducta que no le es imputable, pues no intervino en la decisión de ceder el uso de la vivienda, sino sólo en aceptarla, lo que vulnera el principio de personalidad de la pena. Subsidiariamente, discrepa de la forma de cuantificar la base de la sanción pues se toma en consideración no sólo la cuota que se exige a la recurrente, sino también la que ya fue exigida a la sociedad por el ingreso a cuenta no realizado, que también fue sancionado. Considera que no existe ocultación sino una simple falta de

declaración del uso de la vivienda ajena. Además, entiende que no tenía la obligación de tributar por el IRPF, sino acaso, por el Impuesto de Donaciones.

En cuanto a ello, como decíamos en la sentencia dictada en el recurso 707/17 interpuesto por la entidad OLDNEW INVESTMENT, SL titular de la vivienda:

"la obtención de la utilidad obedece a la condición de socia de Fermina, trascendiendo a la muy simplimista y vulgar liberalidad que la recurrente trata de presentar, atribuyendo aquella utilidad a un acto graciable o de liberalidad, de los padres, para lo que, oportunamente, ahora, se prescinde olímpicamente y a conveniencia de la estructura societaria articulada. Siendo así, en fin, que de la supuesta liberalidad no aparece formalización de ningún tipo, ni, por supuesto, declaración a los efectos tributarios de rigor."

A su vez, atendiendo a los indicios apreciados en el acuerdo sancionador, a los efectos de justificar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, vienen éstos cifrados en el mismo el siguiente sentido:

" La conducta del obligado tributario es claramente antijurídica al transgredir las normas anteriores, puesto que el obligado se aprovechó de su condición de socio de la mercantil OLDNEW INVESTMENT SL para disfrutar de forma gratuita a título privado de un inmueble propiedad de la mercantil, además de disfrutar de forma gratuita de los consumos de electricidad y agua del inmueble que son satisfechos por la mercantil. Se ha verificado que dicho inmueble no se encontraba afecto a ninguna actividad económica realizada por la entidad sino que el uso correspondía al obligado que lo utiliza como vivienda habitual.

Ese uso para fines particulares del inmueble sito en AVENIDA000, NUM001 de Barcelona en el que D<sup>a</sup>. Fermina tiene su domicilio habitual se regularizó como rendimiento de capital mobiliario sometido a ingreso a cuenta."

(...)

"En el caso que nos ocupa calificamos la conducta de culpable. Consideramos que se aprecia una intención superior a la que el descuido o mera negligencia pudiera sugerir. Así nos encontramos:

1. Que la obligada ha disfrutado de forma gratuita de una vivienda propiedad de la mercantil OLDNEW INVESTMENT SL sita en AVENIDA000, NUM001 de Barcelona además de beneficiarse de los consumos de electricidad y agua de dicha finca que satisface la mercantil y que también repercuten en beneficio de D<sup>a</sup> Fermina. OLDNEW no tiene dicho inmueble afecto a ninguna actividad mercantil realizada.

2. Que la obligada participa en el capital social de OLDNEW INVESTMENT SL propietaria del inmueble.

3. Que el haber podido disponer de la vivienda para uso privado es consecuencia de la condición de socio que mencionamos.

4. El beneficio obtenido con su conducta es evidente pues la mercantil sigue siendo propietaria del inmueble, mientras que la persona física dispone plenamente de él sin tener que hacer frente al pago de un alquiler o semejante para poder acceder a ella ni tampoco pagar los consumos de agua y electricidad implícitos en el uso de la vivienda.

Por otra parte, también debemos tener en cuenta la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de enero de 2015, en cuyo Fundamento de Derecho Cuarto, se indica:

<<Por otro lado, JSM alega la existencia de duplicidad en la sanción impuesta a "P, SL" y a los socios "G.A.M. SL". No considera este Tribunal que exista tal duplicidad en las sanciones, en la medida que estamos ante el incumplimiento de dos obligaciones tributarias distintas. En el caso de "P.SL" la infracción cometida es la tipificada en el artículo 191.1 de LGT , siendo la base de sanción (de conformidad con el artículo 8 del Real Decreto 2063/2004 por el que se regula el Reglamento sancionador) la cantidad a ingresar que en su momento debió consignarse en la autoliquidación por retenciones que debió presentar el obligado a retener, cantidad que ha sido determinada por la Administración en la regulación llevada a cabo. En el caso de los socios, la infracción cometida también es la tipificada en el artículo 191.1 de la LGT , siendo la base de la sanción la cuantía no ingresada en la autoliquidación del IRPF como consecuencia de la comisión de la infracción.

Quiere señalar este Tribunal Central que mantiene como criterio que regularizada por la Administración la situación tributaria de un obligado a retener, que no ha practicado las retenciones a que estaba obligado, o que las ha practicado por un importe inferior al debido, y no resultando exigible el pago de la liquidación, pues la exigencia de este pago da lugar, o puede dar lugar, a un enriquecimiento injusto de la Administración, no procede anular automáticamente la sanción que deriva de esa regularización al retenedor, sino que, por el contrario, puede mantenerse esa sanción, siempre que concurren los demás elementos precisos para ello, en particular la acreditación del elemento subjetivo de la culpabilidad del obligado a practicar la retención (Resolución de 26 de junio de 2012, RG 2544/2010 por la que se resuelve el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio)>>.

Como consecuencia de lo expuesto, se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar dicha conducta como culpable, sin que quepa achacarla a un mero error y sin que se aprecie ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 179.2 de la LGT . Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario.

La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción."

Debe recordarse que la regularización trae causa de la imputación como rendimientos de capital mobiliario la utilización para fines particulares de los inmuebles propiedad de OLDNEW INVESTMENT, SL. Y que dichos rendimientos se encuentran sujetos a tributación en virtud del art 25.1.d) de la Ley 35/2006 como rendimientos de capital mobiliario. Pues bien, la recurrente alega que sólo tiene una participación minoritaria, sin poder de decisión; sin embargo, el referido art 25.1.d) no contempla que la obtención de utilidades sujeta a tributación, y en relación a la cual se ha omitido el deber de declarar las rentas correspondientes, haya de responder o venir dada por la pretendida condición de socio con porcentaje "decisorio". Como decíamos en nuestra sentencia dictada en el recurso contencioso administrativo nº 707/17:

"El citado precepto describe el supuesto de renta gravable que aquí nos ocupa como la obtención de cualquier utilidad, distinta de las que le preceden en apartados anteriores del mismo, procedente de la entidad, por la condición de socio, asociado, accionista o partícipe. Sin mayor aditamento, siendo así que, a la postre, aquí, la citada Fermina, persona física que, de modo incontrovertido, disfruta del uso de inmuebles cedidos, titularidad de la recurrente, destinándolos a vivienda propia y de su familia, resulta tener porcentaje de participación en el capital de "Oldnew". No resulta por ello contrario a derecho atribuir a la citada Fermina, a los efectos de subsumir el supuesto en el tipo del art 25.1.d) de la ley 35/2006 , la condición de socia de "Oldnew", que se reconoce sin ambages, pues, en fin, se da aquí la obtención de una utilidad procedente de la entidad por quien es socio de la misma, y en atención a tal condición, sin que se ofrezca explicación alguna justificada y probada de distinta razón de la cesión de uso. "

Y dicha sentencia añade :

" Muy en particular, y sobre ello incidiremos de nuevo en el examen de legalidad del ejercicio de la potestad sancionadora, la pretendida "liberalidad de los padres" remite a una concepción, inasumible, vulgar de la cesión de uso, que prescinde indebidamente de la estructura societaria, y trata de simplificar el supuesto como si de un simple acto de liberalidad entre personas físicas se tratara, allí donde la cesión lo es de bien de titularidad de la sociedad, a socia de la misma, la citada Fermina, resultando por ello ajustada a la literalidad del art. 25.1.d) de la Ley 35/2006 la reconducción que del supuesto de autos se hace a aquél. "

Habida cuenta la ocultación de la renta sujeta a tributación, de que la recurrente toma parte al serle ésta conocida y no incluirla en las declaraciones tributarias, manteniendo la titularidad de unos suministros que no redundaban en el ejercicio de actividad propia alguna, lo que se aprecia igualmente en el mismo acuerdo sancionador, ha de estimarse suficientemente motivada y explicitada la concurrencia del elemento subjetivo que la actora denuncia sin fundamento o no justificado.

De acuerdo con los anteriores fundamentos procede desestimar este recurso.

**Último.- Costas**

A tenor de los artículos 68.2 y 139.1 de la vigente ley jurisdiccional, modificado el último por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, las costas procesales se impondrán en primera o única instancia a la parte que haya visto rehusadas todas sus pretensiones en la sentencia o en la resolución del recurso o del incidente, excepto que se aprecien y así se razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho de derecho. En consecuencia procede imponer las costas a la actora si bien limitadas a la cifra de 1000 euros.

### FALLO

Desestimar el recurso contencioso administrativo número 707/17 interpuesto por la Sra Fermina contra el acto objeto de esta litis por ser ajustado a derecho, con imposición de costas a la actora si bien limitadas a la cifra máxima de 1000 euros.

Notifíquese a las partes la presente Sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la magistrada ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.