

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083966

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de septiembre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 1186/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. *Criterio de imputación temporal de la ganancia patrimonial generada por la disolución de la persona jurídica.* En el caso que nos ocupa, el debate queda constreñido a si tal alteración se produce en 2005 -período de elevación a público del acuerdo- o 2006 -presentación al Registro Mercantil de la escritura y, conforme a la regulación del RD 1784/1996 (RRM), momento de eficacia temporal de la inscripción-.

Pues bien, cabe concluir precisamente la conformidad a derecho del acuerdo de liquidación impugnado en el sentido de que es con el otorgamiento de la escritura pública cuando se produce la transmisión del dominio siempre que se respete la teoría del título y el modo que rige en el derecho español.

Así, ex art. 1.462 del Código Civil es indiscutible que la adquisición de la propiedad, en tanto aplicable la teoría del título y modo se produjo con el otorgamiento de la escritura al prever esta, específicamente, que «se le adjudican» a cada socio ciertos bienes, entre otros, los inmuebles aquí controvertidos.

En definitiva, a la fecha de otorgamiento de la escritura pública se produjo la transmisión de la propiedad de los inmuebles y, consecuentemente, la variación patrimonial en sede de la entidad -esto es, la salida patrimonial de los citados inmuebles-, no generándose de este modo ningún lapso jurídico en el que el bien se encontrara en situación de non domino.

Por tanto, en ningún modo es relevante cuándo se inscribió tal escritura en el Registro Mercantil en tanto que la transmisión de la propiedad de tales inmuebles se produjo con la propia escritura y, recordemos que, a estos efectos, la inscripción en el Registro de la Propiedad es meramente declarativa y no constitutiva.

En definitiva, la alteración patrimonial se produjo con la escritura y con independencia de si la misma se inscribía en el Registro Mercantil o no. Por ello, la alteración patrimonial únicamente cabe, conforme a derecho, imputarla en el período impositivo de elevación a público del acuerdo de la Junta Universal (2005), período impositivo en el que, conforme a derecho, debe realizarse la valoración del bien transmitido, fijándose en relación a tal momento temporal, su valor de transmisión. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 105, 150, 217 y 237.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 47.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 61.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 33.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 33.

RDLeg. 1/2010 (TR LSC), art. 371.

Código Civil, art. 1.462.

RD 1784/1996 (RRM).

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 25/02/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 09/12/2019 contra la Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, de 7 de noviembre de 2019 (RG 08/7779/2016 y acumulada 08/10964/2016) notificada el 5/12/2019. En dichas reclamaciones en primera instancia se impugnó, respectivamente, el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2004, 2005, 2006 y 2007 (A23-...0) y el acuerdo sancionador por infracción tributaria en relación con el IS de 2006, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, todo ello a cargo de XZ SL, disuelta y liquidada con NIF .., liquidándose a la aquí reclamante en calidad de sucesora de la entidad.

Segundo.

La citada Dependencia Regional de Inspección inició un procedimiento inspector en relación a XZ SL para comprobar, con alcance general, su IS de los ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007. Sin embargo, como la sociedad había sido disuelta y liquidada, se notificó el inicio del procedimiento a uno de los socios, D^a. Axy, el 01/07/2009. A los otros dos socios de la sociedad - D. Btx y D. Ctx - se les notificó la existencia de dicho procedimiento una vez iniciado el mismo, en concreto el 02/06/2010; pero estos dos últimos nunca llegaron a comparecer.

Tercero.

El procedimiento finalizó mediante liquidación expresa en tanto que se incoó un acta de disconformidad y la imposición de sanciones de varios de los ejercicios considerados; actos administrativos que se impugnaron ante el TEAR de Cataluña; Tribunal que, en resolución de 9 de julio de 2015, acordó la anulación de la sanción y la retroacción de las actuaciones en tanto que no se había informado al contribuyente de su derecho a la tasación pericial contradictoria. Además, el TEAR de Cataluña analizó jurídicamente la procedencia de las sanciones impuestas, concluyendo que únicamente en la infracción por dejar de ingresar cometida en el ejercicio 2006 concurría el elemento objetivo y subjetivo necesarios para la imposición de la sanción.

Cuarto.

El Inspector Regional dictó acuerdo de ejecución el 19/05/2016, ordenando la anulación de la liquidación y de la sanción previa, así como la retroacción de las actuaciones al momento de notificar la liquidación para, así, informar al obligado tributario de su derecho a la tasación pericial contradictoria y la imposición de una nueva sanción en sustitución de la anulada pero, únicamente, en relación a la sanción cometida en el ejercicio 2006.

Quinto.

Tal acuerdo de ejecución motivó que el 02/06/2016 se dictara, en relación a Doña Axy, un acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección donde se acordaba notificarle la liquidación originaria que fue impugnada ante el TEAR de IS 2004, 2005, 2006 y 2007 (A23-...0) y, además, se le reconocía el derecho a la tasación pericial contradictoria. Tal acuerdo se notificó a la interesada el 08/06/2016, interponiendo frente al mismo reclamación económico-administrativa en primera instancia ante el TEAR de Cataluña el 05/07/16 (RG 08/07779/2016). Del mismo modo, el 12/09/2016 se acordó la imposición de una sanción en relación al IS 2006 (idéntica a la previamente anulada por el TEAR, dictándose la nueva en ejecución de la citada resolución) y que, a su vez, se impugnó en primera instancia ante el TEAR de Cataluña el 3/10/2016 (RG 08/10964/2016).

Sexto.

El TEAR de Cataluña resolvió acumuladamente el 7 de noviembre de 2019 las dos reclamaciones anteriores (liquidación y sanción), desestimando íntegramente las pretensiones de la parte actora que, sucintamente, versaban sobre el incumplimiento del plazo del artículo 150.7 LGT para la retroacción de actuaciones, la prescripción del derecho a liquidar la deuda, la prescripción del derecho de cobro y la improcedencia de la sanción IS 2006 por falta de motivación. Igualmente, también impugnó mediante la presentación de alegaciones complementarias la interpretación administrativa de cuándo se entendía producida, bajo una perspectiva de imputación temporal, la disolución de la persona jurídica que llevaría anudada la consolidación de una ganancia patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición de los bienes.

Séptimo.

La interesada, frente a la citada resolución del TEAC, interpuso recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 9 de diciembre de 2019.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la

LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a derecho de la reclamación del TEAR de Cataluña dictada en primera instancia a la vista de las alegaciones planteadas y los documentos obrantes en el expediente administrativo. En particular, a efectos de la presente resolución, el debate jurídico se centrará en cuatro cuestiones: la prescripción del derecho de cobro, el posible incumplimiento del plazo del artículo 150.7 LGT para concluir el procedimiento inspector en los casos de retroacción, la valoración de cuándo procede la imputación temporal de la ganancia patrimonial generada a resultas de la adjudicación de bienes societarios por la disolución con liquidación de la persona jurídica y, finalmente, la adecuación a derecho de la sanción impuesta (también dictada en retroacción) por el Impuesto sobre Sociedades 2006 en relación a XZ SL.

Tercero. De la prescripción del derecho de cobro.

La interesada en la reclamación económico-administrativo de primera instancia del TEAR de Cataluña aquí impugnada, invocó la prescripción del derecho de cobro de la Administración Tributaria en relación a la deuda tributaria liquidada y la sanción impuesta. Tal pretensión la fundamentó en dos consideraciones:

(1) la independencia del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria frente al derecho de la Administración para el cobro de la deuda determinada mediante la oportuna liquidación.

(2) <<en el caso que nos ocupa, la primera notificación de los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción se produjo el 1 de abril de 2011. En dichos acuerdos, se concedió un plazo para satisfacer las deudas, de conformidad con el artículo 62 LGT, que finalizó el 20 de mayo de 2011, sin esta parte satisfacerlas y sin que conste que se concediera la suspensión de la ejecutividad de las mismas. En consecuencia, desde el día siguiente se inició el período ejecutivo de pago y, en consecuencia, el plazo de prescripción de cuatro años durante el que la AEAT podía ejercer su derecho de cobro de ésta y que finalizó el 21 de mayo de 2015>>.

Ante estas consideraciones el TEAR afirmó:

<<Afirma la reclamante que no se encuentra en el expediente administrativo puesta de manifiesto ni un solo intento, realizado por la AEAT y con conocimiento formal de la interesada, tendente al cobro de la deuda.

Sin embargo, deviene imposible que este órgano económico-administrativo, con ocasión de la revisión de un acto de liquidación, pueda declarar la prescripción del derecho al cobro de la deuda liquidada, sin requerir previamente a la Administración para que acredite la existencia de posibles actos que hayan podido interrumpir la prescripción, sin que por lo demás exista la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan acreditar la falta de interrupción del cómputo del plazo de prescripción. Esto es, en ninguna parte de la normativa se dispone que sean los órganos económico-administrativos quienes deban requerir a la Administración para que aporte las pruebas pertinentes acreditativas de una posible interrupción de la prescripción>>.

Por ello, la interesada en las alegaciones presentadas para la interposición del presente recurso de alzada, en respuesta a tal fundamentación jurídica, ha invocado de un modo idéntico, la alegación numerada en el epígrafe segundo anterior y, adicionalmente, ha centrado sus esfuerzos argumentativos en una cuestión: que el expediente administrativo esta incompleto en tanto que en el mismo no constan los intentos de la administración tendentes al cobro de la deuda y que, en consecuencia, por aplicación de la doctrina de este TEAC (Resolución de 15/07/2016, RG 4562/2014) lo que procede es la anulación del acto recurrido.

Así, la interesada entiende que el TEAR de Cataluña ha confirmado en la resolución impugnada que en el expediente administrativo no constaba ni un solo intento de la AEAT realizado con su conocimiento formal tendente al cobro de la deuda; ausencia que acreditaría la prescripción del derecho de cobro. Sin embargo, esta interpretación de la interesada de las manifestaciones del TEAR no es acertada en tanto que el TEAR, con ocasión de la revisión de la liquidación no vierte ninguna consideración sobre la presencia o ausencia de tales documentos y menos aun cabe extraer de sus manifestaciones la conclusión que la interesada pretende acerca de resultar acreditada la prescripción del derecho al cobro. Ello es evidente en tanto en cuanto su pronunciamiento gira en torno a una cuestión puramente jurídica y no fáctica (esto es, relativa a cuántos documentos obran en el expediente que pudieran tener incidencia en el cómputo del plazo de prescripción del derecho de cobro). Así, el TEAR se limita a exponer que la petición de completar el expediente a la Administración es una facultad de los órganos revisores y que con

ocasión de la revisión de un acto de liquidación no puede el Tribunal económico-administrativo pronunciarse sobre la prescripción del derecho de cobro; no vertiendo este Tribunal Regional, como aduce la reclamante, ninguna afirmación sobre los documentos obrantes en el expediente que pudieran ser relevantes a efectos de dilucidar la prescripción del derecho de cobro.

Procede este TEAC a pronunciarse sobre la relevancia de que el expediente pueda ser incompleto en relación a las acciones administrativas de cobro.

En relación a la relevancia jurídica de que el expediente esté incompleto, cita la aquí reclamante la resolución de 15 de julio de 2016 (RG 4562/2014) que afirma:

<<Descartada pues la aplicación del artículo 236.3 de la LGT al caso que da lugar al criterio aquí enjuiciado, y teniendo en cuenta en cambio las previsiones de los artículos 235.3 de la LGT y los artículos 52 y 55.1 del Reglamento de Revisión, la conclusión resulta clara: mientras que el órgano de aplicación de los tributos, autor del acto impugnado, tiene la obligación legal de remitir el expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos, en cambio el Tribunal Económico-Administrativo que conoce de una reclamación puede solicitar a la Administración autora del acto tanto los informes que estime necesarios como la posibilidad de acordar de oficio que se complete el expediente, pero ambas posibilidades son meras potestades o facultades, no un deber o una obligación. Dicho con otras palabras, la falta de cumplimiento por parte de la Administración autora del acto impugnado de su obligación legal de remitir un expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos no puede intentar verse suplida con el intento de imponer entonces a los Tribunales la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración.

Consecuentemente, el TEAR no tenía la obligación de pedir que se completara el expediente. Y llegados a este punto, debe recordarse que la falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización no entiende este TEAC que constituya un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción. Y todo ello sin perjuicio, en su caso, de la posibilidad de que la Administración pudiera iniciar un nuevo procedimiento. Este criterio ya ha sido manifestado por este TEAC en resoluciones anteriores; baste citar, por todas, la resolución 00/02202/2007 de fecha 26 de marzo de 2009, donde se fijan límites a la declaración de retroacción de actuaciones. en el siguiente sentido: finalizado el procedimiento de comprobación, los Tribunales Económico Administrativos, en el supuesto de considerar que los órganos de aplicación de los tributos no han probado en el expediente los hechos en que basa su regularización, resolviendo sobre cuestiones de fondo, sólo procede que los Tribunales Económico-Administrativos declaren la anulación de la liquidación impugnada, sin que quepa pronunciamiento alguno sobre retroacción de actuaciones que podría suponer, además de establecer una prórroga indebida respecto a un procedimiento ya concluido, una peor situación en el obligado tributario>>.

En definitiva, este TEAC fundamentó en la resolución anterior la facultad del órgano económico-administrativo de requerir el expediente completo y, al mismo tiempo, que la falta "de los documentos en los que ha fundamentado la regularización" no constituyen un defecto formal sino "una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración" que debe dar lugar a la "anulación de la liquidación sin orden de retroacción".

Por ende, es cierto que este TEAC ha entendido que la incompletitud del expediente puede provocar la anulación de la liquidación pero esa afirmación hay que vincularla a la condición que la propia resolución establece, esto es, que falten los documentos que fundamentan la regularización objeto de revisión, es decir, aquellos que justifican la realización del hecho imponible y su dimensión económica. No es por tanto este el caso aquí analizado en tanto que en el expediente administrativo obran todos los documentos en los que se basa la regularización y que acreditan tanto la realización del hecho imponible como los cálculos administrativos efectuados. Esto es, lo que según la interesada faltan son los documentos que justificarían la inacción de la Administración en relación a las acciones para el cobro de la deuda; documentos de cuya posible ausencia no cabe concluir inequívocamente la prescripción del derecho de cobro de la deuda. La razón es que en esta vía de recurso lo que se está impugnando y cuestionando son las liquidaciones administrativas y la sanción impuesta y, consecuentemente, la vigencia del plazo de prescripción del derecho a liquidar y del derecho a sancionar pero en ningún caso del derecho de cobro; derechos cuyos plazos de liquidación corren por separado como el propio artículo 66 LGT y la jurisprudencia del Tribunal Supremo confirman.

En definitiva, que en los expedientes administrativos relativos a la liquidación de una deuda tributaria no obre ninguno (o solo parte) de los documentos que podrían acreditar la acción administrativa para el cobro de tal deuda es jurídicamente irreprochable, en tanto que no es esa la cuestión aquí discutida: es decir, la prescripción del derecho de cobro puede invocarse también en vía económico-administrativa y contencioso-administrativa pero la misma se invoca frente a actos administrativos tendentes al cobro y no frente a actos tendentes a la liquidación y/o

sanción que es lo que aquí se dilucida. Esto es, la posible inexistencia de tales documentos en el expediente ni determinan un incumplimiento administrativo de la obligación de remitir a los Tribunales económico-administrativos el expediente completo, ni tampoco la obligación de estos de requerir su remisión que, recordemos, como establecimos en la resolución anterior, es una facultad de este TEAC.

Nótese la diferencia, así, con la resolución del TEAC de fecha 20/03/2019 (RG 1093/2017) en la que, pese a impugnarse una diligencia de embargo, no se disponía en el expediente de los documentos que acreditaran la existencia de posibles actos que hubieran podido interrumpir la prescripción del derecho de cobro ya que, como bien afirma tal resolución:

<<toda vez que siendo la prescripción del derecho a exigir el pago un motivo de oposición a la diligencia de embargo- debiendo formar parte, por tanto, del expediente todos aquellos actos que hayan podido interrumpir la prescripción de tal derecho- la Administración estaba obligada a remitir el expediente completo a los órganos económico-administrativos, sin que ante el incumplimiento de esta obligación pueda imponerse a dichos órganos la obligación no prevista ni por la Ley ni por el reglamento de requerir la remisión de los posibles documentos>>.

Esto es, en este caso se estaba cuestionando en vía económico-administrativa la prescripción del derecho de cobro en tanto motivo tasado de oposición a la diligencia de embargo y, por ende, es indiscutible que ahí sí era necesario que se hubiera incorporado al expediente cualesquiera documentos que, en relación con el cómputo de tal plazo, pudieran existir.

De este modo, queda así argumentada conforme a derecho tal diferencia que, sin margen de dudas, permite a este TEAC afirmar que en el caso aquí cuestionado la Administración no ha incumplido su obligación de remitir el expediente completo en tanto que ha remitido todos los documentos relevantes para la que aquí es la única cuestión jurídica a revisar: la conformidad a derecho del acuerdo de liquidación y de imposición de sanción lo que, sin duda, requiere que los mismos se hayan producido dentro de sus propios plazos de prescripción que difieren del plazo de prescripción del derecho de cobro.

Esta limitación a la extensión de esta vía revisora nótese que no es motivo de incongruencia en la resolución ni generadora de indefensión a la parte reclamante, en tanto que sus valoraciones en relación a la prescripción del derecho de cobro de la deuda aquí cuestionada podrá hacerlas valer en esta vía económico-administrativa en la medida en que la reclamación se interponga frente a un acto administrativo tendente al cobro.

Así, y para concluir, esta afirmación en ningún modo contraviene la obligación que el artículo 237 LGT impone a los órganos económico-administrativos de resolver sobre todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente en tanto que, ciertamente, resolveremos todas las cuestiones relativas al expediente aquí cuestionado: la conformidad a derecho del acuerdo de liquidación y la sanción que no pueden confundirse con la conformidad a derecho de los posibles actos recaudatorios y la prescripción del derecho de cobro que constarán en un expediente distinto (el expediente recaudatorio).

Delimitado así el ámbito objetivo de la presente reclamación, procede este TEAC a valorar el resto de cuestiones invocadas y, en particular, el incumplimiento del plazo delimitado por el artículo 150.7 LGT para concluir el procedimiento inspector en los casos de retroacción.

Cuarto. Sobre el posible incumplimiento del plazo del artículo 150.7 LGT.

Como detallamos en los antecedentes de hecho, la liquidación aquí impugnada es consecuencia de una orden de retroacción de actuaciones que dispuso el TEAR de Cataluña en su resolución de 9 de julio de 2015 al no haberse informado a la parte reclamante de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria (TPC).

Tal retroacción determinó que el Inspector Regional de la Delegación Especial de Cataluña dictara un acuerdo de ejecución (fechado el 19/05/2016) en la que se acordaba: (1) la anulación de la liquidación y de la sanción y, (2) la retroacción de las actuaciones al momento de notificación de la liquidación a los efectos de que en dicha notificación se informe al contribuyente de su derecho de promover la TPC y (3) la necesidad de dictar un nuevo acuerdo sancionador, teniendo en cuenta las consideraciones del TEAR Cataluña.

La peculiaridad es que tal acuerdo de ejecución afirma que <<el 28 de abril de 2016 se recibe en esta Dependencia procedente de la Oficina de Relaciones con los Tribunales copia de la antedicha resolución para llevarla a cumplimiento>>.

Sin embargo, a juicio de la interesada <<no obra en el expediente administrativo prueba alguna de que la resolución se recibiera por la inspección el 28/04/2016>> a lo cual añade <<el TEARC da por buena esa fecha en base a que "la inspección hizo constar", lo cual contraviene las reglas sobre la carga de la prueba>>.

Este TEAC comparte tal afirmación de la interesada en el sentido de que no se encuentra en el expediente administrativo acreditación de que en tal fecha se recibiese por la Dependencia el expediente necesario para la ejecución; fecha que, por otro lado, es cardinal a efectos de dilucidar si se respetaron los plazos legales y, en particular, del artículo 150.7 LGT que preceptúa:

<<Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación>>.

Tal precepto es aplicable a la presente controversia en tanto que la no comunicación al obligado tributario de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria constituye un defecto formal que genera un vicio del procedimiento (Resolución TEAC de 13 de enero de 2016, RG 5570/2013).

La cuestión relevante a resolver es cuándo se produjo la "recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución" ya que ese momento determina el día a quo del citado plazo como ha confirmado el Tribunal Supremo (entre otras, STS de 13 de noviembre de 2020, recurso 2186/2018). Así, en el lapso temporal comprendido entre tal momento y el vencimiento del plazo máximo del artículo 150.7 LGT (el plazo que restara del artículo 150.1 LGT en el momento al cual se ordena la retroacción o, 6 meses si éste último fuera superior) debe haberse producido la notificación (o, al menos, un primer intento de notificación válido) a la interesada de la liquidación administrativa que pone fin al procedimiento.

En primer lugar, sobre qué órgano es el competente para ejecutar la resolución, este TEAC ya ha afirmado en la resolución de 23 de abril de 2019 (RG 1280/2019), dictada en unificación de criterio, que esta es la Dependencia Regional de Inspección que corresponda y no la Oficina de Relación con los Tribunales:

<<El plazo previsto en el artículo 150.7 de la LGT (antiguo artículo 150.5 de la LGT) para la retroacción de actuaciones inspectoras en caso de vicios formales debe computarse desde que se recibe la resolución por la Dependencia de Inspección que resulta competente para continuar el procedimiento y no desde que se recibe por la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT)>>.

En segundo lugar, en relación al plazo que es aplicable en la presente controversia, es cuestión pacífica que es de 6 meses. La razón es que el procedimiento se inició el 1 de julio de 2009, teniendo una duración máxima de 12 meses según la redacción vigente del artículo 150.1 LGT al tiempo de inicio del procedimiento. Sin embargo, en tal plazo no computaban las interrupciones justificadas ni las dilaciones por causa no imputable a la Administración Tributaria que, según consta en la liquidación administrativa, ascendieron a un total de 289 días. Su utilización a efectos del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector fue impugnada, junto a otras consideraciones, en la resolución de primera instancia del TEAR de Cataluña aquí impugnada; resolución que desestimó tal pretensión y sin que la misma haya sido invocada en la interposición del presente recurso de alzada.

En definitiva, tales períodos no computables determinaron que el plazo máximo de duración del procedimiento se extendiera desde el 1 de julio de 2009 hasta el 1 de julio de 2010; intervalo al que había que sumar esos 289 días de forma que el plazo máximo de duración del procedimiento terminaba el 15 de abril de 2011.

Ahora bien, en tanto que la retroacción ordenada se constreñía al momento temporal de la notificación de la liquidación (28 de marzo de 2011), es evidente que el plazo que restaba hasta el 15 de abril de 2011 era inferior a 6 meses. Por ende, ex artículo 150.7 LGT la Inspección de los tributos disponía de un plazo de 6 meses para ejecutar la resolución económico-administrativa del TEAR de Cataluña que ordenaba la retroacción; plazo que, según venimos argumentando, debe computarse desde la entrada del expediente en la Dependencia Regional de Inspección.

En este marco ha de enjuiciarse, pues, si la Administración ha actuado conforme a derecho en el sentido de haber dado cumplimiento al mandato de finalizar las actuaciones tras la retroacción en el plazo máximo de 6 meses previsto en la norma y aplicable al presente caso.

Así, de los documentos obrantes en el expediente administrativo se deduce que en fecha 2 de junio de 2016 la Inspectora Regional Adjunta de la Delegación Especial de Cataluña emitió la resolución en relación a Doña Axy, donde se afirmaba que se procedía a notificar a tal obligada el acuerdo de liquidación A23-...0, advirtiendo, además, al obligado tributario su derecho a promover la TPC (dando así cumplimiento al TEAR Cataluña y al acuerdo de ejecución de la resolución).

En virtud de tal acuerdo, en fecha 8 de junio de 2016 se notificó a Doña Axy la liquidación administrativa. Esta fecha permite jurídicamente concluir que, a más tardar, "la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución" debió haberse producido el 8 de diciembre de 2015 (6 meses antes) ya que, de haber sido tal recepción previa no se habría dado cumplimiento al plazo del artículo 150.7 LGT (finalización del procedimiento en el plazo de 6 meses); plazo que se determina siguiendo la regla administrativa del cómputo de

fecha a fecha previsto en el artículo 30.4 Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas):

<<Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo.

El plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes>>.

Es cierto que no obra en el expediente administrativo ningún documento que permita evidenciar cuándo fue recibido el expediente por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña en tanto órgano competente para proceder a la ejecución de la resolución del TEAR de Cataluña.

Sin embargo, la determinación de tal fecha de entrada del expediente en el registro del órgano competente mediante la utilización de otros medios de prueba distintos ya ha sido aceptada por el Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de 22 de diciembre de 2020 (recurso número 5653/2019):

<<cuando no conste en los autos la fecha de recepción del expediente por dicho órgano (el órgano competente para ejecutar la resolución), el día a quo puede ser fijado por remisión al resumen de hitos existente en la reclamación económico-administrativa>>.

Así, la presente controversia es sustancialmente igual a la que tuvo oportunidad de analizar nuestro Alto Tribunal en tanto que, en ambos casos, no solo no consta en "autos" un documento que acredite la fecha de entrada del expediente en la dependencia de inspección sino que, también en ambos casos, en el acuerdo de ejecución el Inspector Regional afirma cuál ha sido la fecha de entrada del mismo en su dependencia.

De este modo, el Tribunal Supremo concluyó la irrelevancia de la ausencia del documento probatorio de la fecha de entrada siempre que se pueda concluir, del resto de fechas probadas en el expediente, si se ha producido el incumplimiento o no del citado plazo del artículo 150.7 LGT:

<<Recordemos los hechos relevantes:

a) El 29 de septiembre de 2015 se dicta la resolución del TEAR en la que se ordena la retroacción por motivos formales.

b) No consta en las actuaciones (declaración expresa de la sentencia de instancia) la fecha de recepción de esa resolución del TEAR en la dependencia de inspección encargada de su ejecución (concretamente en la Dependencia Regional de Inspección de Madrid).

c) En el acuerdo de ejecución dictado con fecha 31 de marzo de 2016 por el Inspector Regional se afirma que la resolución del TEAR tuvo entrada en la dependencia para su ejecución el 27 de enero de 2016. En su escrito de contestación a la demanda, el abogado del Estado aporta como documento núm. 4 un certificado oficial de la Dependencia Regional de Recaudación en la que se afirma que fue el 27 de enero de 2016 la fecha efectiva de entrada.

d) Hay algún otro "hito" procedimental (el listado oficial del TEAR en el que consta la salida al departamento de Inspección con fecha 26 de octubre de 2015 ó un "resumen de hitos procedimentales de la reclamación" en la que consta que el departamento la recibe el 4 de noviembre de 2015).

4. Esa es la realidad que se desprende del expediente y de los autos, pero resulta obligado estar a dos afirmaciones de la sentencia recurrida, que no pueden controvertirse en casación dado su carácter puramente fáctico: (i) la notificación de la resolución al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria se produjo en fecha de 21 de octubre de 2015 y (ii) hay un primer intento válido de notificación de la resolución al contribuyente el 6 de abril de 2016.

5. Dando por buenas estas dos fechas (e, insistimos, resulta forzoso hacerlo) no puede sostenerse de ninguna manera que se ha producido un incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria (actual artículo 150.7 de dicho texto legal) o que exista alguna suerte de dilación en la remisión del expediente del TEAR al órgano encargado de la ejecución de su resolución de 29 de septiembre de 2015.

En cuanto a esta última cuestión, según consta en autos, tal resolución fue notificada al contribuyente el 19 de octubre de 2015, siendo así que la recepción en el Departamento de Inspección tuvo lugar el 21 de octubre de 2015.

Y en cuanto a la inexistencia de incumplimiento alguno del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria basta con contar fechas: entre el 21 de octubre de 2015 (recepción de la resolución en la dependencia) y el 6 de abril

de 2016 (intento de notificación válido, ex artículo 104.2 de la Ley General Tributaria) no ha transcurrido el plazo de seis meses establecido en el precepto, lo que impide entender que ha tenido lugar la prescripción aducida. Se ha cumplido el 150.5 (ó 150.7). Y con ese intento válido de notificación, valen también todas las fechas posteriores, por supuesto>>.

Así, la jurisprudencia anterior evidencia como no es requisito imprescindible a efectos de analizar la posible superación del plazo marcado por el artículo 150.7 LGT que el documento acreditativo de la entrada del expediente en el registro del órgano competente obre en "autos", esto es, en el propio expediente. De este modo, haciendo un razonamiento lógico análogo al realizado por el Alto Tribunal en el caso anterior, debemos partir de una serie de fechas probadas:

La resolución del TEAR Cataluña que ordena la retroacción es de fecha 9 de julio de 2015.

Según consta en la base de datos de los Tribunales económico-administrativos (y cuya utilización el propio Tribunal Supremo aceptó en la sentencia anterior) tal resolución se notificó a la interesada, a la Dirección General de Tributos y al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria el 16 de noviembre de 2015.

Idénticamente constan en la base de datos TEA dos trámites fechados el 10 de febrero de 2016, con el siguiente tenor: "envío expediente cumplimiento a AEAT Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de Cataluña. Electrónico" y "acuse de envío de expediente a cumplimiento electrónico".

La resolución se notificó a Doña Axy el día 8 de junio de 2016.

Pues bien, de los hitos que obran en las bases de datos de los Tribunales económico-administrativos, queda probado que "la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución" se produjo como pronto el 10 de febrero de 2016 (puesto que no se pudo recibir antes lo que hasta ese día 10 no se envió), fecha posterior al 8 de diciembre de 2015 que, recordemos, era el límite máximo del dies ad quo para entender que la Administración había cumplido el plazo legal máximo de 6 meses para proceder a ejecutar la resolución económico-administrativa.

Una vez precisado tal extremo, esto es, que la Administración ejecutó dentro del plazo legal del artículo 150.7 LGT la resolución del TEAR Cataluña que ordenaba la retroacción, concluimos así que no se produjo la prescripción en tanto que en ningún momento cesó la eficacia interruptiva de las actuaciones administrativas y de la propia reclamación económico-administrativa interpuesta.

Quinto. *Sobre la incongruencia omisiva de la resolución TEAR de primera instancia.*

Finalmente aduce la interesada que el 10 de octubre de 2017 presentó ante el TEAR de Cataluña en la resolución de la reclamación económico-administrativa en primera instancia aquí impugnada, unas alegaciones complementarias; alegaciones que, pese a versar sobre una cuestión adicional a las alegadas inicialmente (sobre el momento temporal relevante a efectos del cálculo de una ganancia patrimonial), no fueron valoradas por el TEAR que no se pronunció sobre dicha cuestión jurídica.

Tal ausencia de pronunciamiento constituye, a juicio de la reclamante:

<<incongruencia omisiva completa y manifiesta que, de conformidad con la doctrina de este Tribunal, conlleva la nulidad de la resolución impugnada y, en consecuencia, de los Acuerdos impugnados>>.

Así, de los documentos obrantes en el expediente económico-administrativo queda probado que la interesada presentó unas alegaciones complementarias en la sede electrónica de los Tribunales económico-administrativos en la fecha aducida (10 de octubre de 2017); alegaciones que contenían una sola alegación: su disconformidad con la fecha de valoración para calcular la ganancia patrimonial imputada a 2005.

De este modo, pese a que las alegaciones se presentaron antes de la resolución de la reclamación, no entró el TEAR a valorar tal pretensión.

Sin embargo, tal falta de valoración en ningún caso es constitutiva de nulidad de pleno derecho ex artículo 217 LGT, ni tampoco según el artículo 47 de la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Por otro lado, la no valoración de tal pretensión tampoco ha generado indefensión ni determina la carencia de motivación de la resolución económico-administrativa al no haberse producido una "modificación del debate procesal, no existiendo incongruencia por el mero hecho de que el fallo no se refiera a todas y cada una de las peticiones del actor, ni porque no se conteste a sus argumentos" (STC 168/1987, de 29 de octubre). Así lo ha entendido también este TEAC en su resolución 28 de septiembre 2009 (RG 7233/2008):

<<Los órganos económico-administrativos han de juzgar, por aplicación del principio de congruencia, dentro de los límites de la reclamación, que no son otros que los fijados por las pretensiones del reclamante, que

constituyen, a su vez, el objeto de la reclamación económico-administrativa. En definitiva, respetando esos límites de la pretensión de la parte, las resoluciones económico-administrativas habrán de resolver las cuestiones del expediente que estando relacionadas o trayendo causa de las que constituyen la petición del reclamante sean relevantes para decidir éstas o impidan hacerlo sin un pronunciamiento previo sobre aquéllas. Una adecuada respuesta a las distintas pretensiones que planteen los reclamantes obedece al deber general de motivar los actos administrativos. Como ha señalado reiteradamente el Tribunal Constitucional, la motivación es un riguroso requisito del acto, permitiendo tanto el conocimiento por parte del interesado de las razones en las que se funda la decisión, como, en su momento, que los Tribunales de Justicia puedan fiscalizar adecuadamente la corrección del acto. Sin embargo, el ámbito de dicha exigencia de motivación debe ser reconducido a sus justos límites ya que, como igualmente recuerda la jurisprudencia constitucional, entre otras, en su Sentencia 188/1999, de 25 octubre, «no existe norma alguna que imponga una determinada forma de razonar ni una determinada extensión en la exteriorización del razonamiento. La motivación ha de ser suficiente, y ese concepto jurídico indeterminado nos lleva al examen de cada supuesto concreto, en función de su importancia y de las cuestiones que en él se planteen». Por último, en este orden de cosas, y en cuanto interesa a las alegaciones deducidas, debe recordarse -ver STC 70/1991, de 8 abril- que la exigencia de congruencia no impone «que la motivación de las resoluciones judiciales se extienda a la consideración minuciosa de todos y cada uno de los argumentos jurídicos esgrimidos por las partes en apoyo de sus pretensiones». En síntesis, sería suficiente para satisfacer las exigencias de congruencia y motivación con dar respuesta motivada a la pretensión deducida. O como el mismo TC señalaba (STC 168/1987, de 29 de octubre) la incongruencia procesal entre la resolución y las pretensiones de las partes sólo existe cuando se produce una desviación tal que modifica sustancialmente los términos del debate procesal, pero no porque el fallo no se refiera a todas y cada una de las peticiones del actor, ni porque no se conteste a sus argumentos».

Además, al no solicitar la reclamante de este TEAC que se ordene la retroacción al TEAR para que conozca de esta cuestión y, al no concurrir tampoco causa de nulidad, este TEAC procede a valorar la cuestión aquí suscitada; en particular, dar respuesta a unas consideraciones que la interesada vertía en las alegaciones complementarias de su reclamación en primera instancia (y que reitera con ocasión de la interposición del presente recurso de alzada).

Así, en el fundamento de derecho sexto analizaremos la crítica de la parte reclamante a las citas jurisprudenciales del acuerdo de liquidación referentes al período impositivo en que debe imputarse la ganancia patrimonial en relación a la relevancia del período impositivo de inscripción de la escritura pública de disolución; en el fundamento séptimo, el período impositivo al que debe imputarse la ganancia y, finalmente, en el fundamento de derecho octavo valoraremos la forma de cálculo de la misma.

Sexto.

Sobre la ganancia patrimonial derivada de la disolución de la persona jurídica: la incidencia fiscal de la escritura pública de extinción y la inscripción de la disolución en el Registro Mercantil.

En primer lugar, en relación a las circunstancias fácticas del debate hay que precisar que la Administración en el acuerdo de liquidación impugnado determinó la existencia de una ganancia patrimonial en sede de la sociedad XZ SL a raíz de que, con la disolución y liquidación de la persona jurídica, ésta procedió a adjudicar los inmuebles de su activo (la finca "X", la finca de "T" y tres inmuebles en MUNICIPIO_1) a sus tres socios: la aquí reclamante y otros dos socios (cuyas REAs se resuelven en esta misma Sala con fecha de hoy). Tal adjudicación derivó en que la Administración en el acuerdo de liquidación aquí impugnado calculara la renta gravable derivada de la ganancia patrimonial manifestada con la transmisión de los citados inmuebles.

Así, de los datos obrantes en el expediente administrativo quedan probadas las siguientes circunstancias fácticas:

La Junta Universal de la sociedad en fecha 28 de diciembre de 2004 declaró la disolución de la sociedad.

En fecha 22 de marzo de 2005 se otorgó escritura pública que declaraba la disolución de la sociedad y se procedía a detallar la liquidación de la sociedad, adjudicando a los tres socios los distintos elementos del activo y del pasivo entre los que se encuentran, claro está, los inmuebles generadores de la ganancia patrimonial aquí controvertida. De este modo, la citada escritura detalla que a Doña Axy se le adjudicó tanto el pleno dominio de la finca X como la deuda por la hipoteca que gravaba tal finca e, igualmente, el pleno dominio de la finca T. En cambio, a los otros dos socios (D. Btx y D. Ctx) se les adjudica en partes iguales indivisas los tres inmuebles de MUNICIPIO_1.

La escritura anterior se presentó para inscripción en el Registro Mercantil de Barcelona el ... de 2006.

La inscripción en el Registro Mercantil se produjo el ... de 2007.

Así, partiendo de los anteriores hechos, la Administración realiza dos argumentaciones jurídicas que este TEAC concibe como separadas e independientes (cuándo genera efectos la disolución y cuándo se entiende

producida la ganancia patrimonial), no apreciando contradicción alguna entre ellas; contradicción que sí aprecia la aquí reclamante.

La Administración en el acuerdo de liquidación impugnado afirma (el subrayado es propio a efectos de centrar el debate jurídico):

<<El artículo 104 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, establece entre las causas de disolución: "1. La sociedad de responsabilidad limitada se disolverá: a) Por cumplimiento del término fijado en los estatutos, de conformidad con lo establecido en el artículo 107. b) Por acuerdo de la Junta General adoptado con los requisitos y la mayoría establecidos para la modificación de los estatutos.

(...)"

Asimismo, resultan aplicables los siguientes preceptos de la Ley 2/1995 :

"Artículo 121. *Escritura pública de extinción de la sociedad.*

Los liquidadores otorgarán escritura pública de extinción de la sociedad que contendrá: a) La manifestación de los liquidadores de que ha transcurrido el plazo para la impugnación del acuerdo a que se refiere el apartado 2 del artículo 118 sin que se hayan formulado impugnaciones, o que ha alcanzado firmeza la sentencia que las hubiera resuelto.

b) La manifestación de los liquidadores de que se ha procedido al pago de los acreedores o a la consignación de sus créditos. En caso de cesión global del activo y del pasivo, la manifestación de inexistencia de oposición por parte de los acreedores o la identidad de quienes se hubieren opuesto, el importe de sus créditos y las garantías que al efecto hubiese prestado el cesionario.

c) La manifestación de los liquidadores de que se ha satisfecho a los socios la cuota resultante de la liquidación o consignado su importe.

A la escritura pública se incorporarán el Balance final de liquidación y la relación de los socios, en la que conste su identidad y el valor de la cuota de liquidación que les hubiere correspondido a cada uno."

"Artículo 122. *Cancelación de los asientos registrales.*

1. La escritura pública de extinción se inscribirá en el Registro Mercantil.

2. En la inscripción se transcribirá el Balance final de liquidación y se hará constar la identidad de los socios y el valor de la cuota de liquidación que hubiere correspondido a cada uno de ellos, y se expresará que quedan cancelados todos los asientos relativos a la sociedad."

El artículo 4 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, establece: "Obligatoriedad de la inscripción.

1. La inscripción en el Registro Mercantil tendrá carácter obligatorio, salvo en los casos en que expresamente se disponga lo contrario.

2. La falta de inscripción no podrá ser invocada por quien esté obligado a procurarla."

Asimismo, el artículo 94 del Reglamento del Registro Mercantil, señala: "Contenido de la hoja.

1. En la hoja abierta a cada sociedad se inscribirán obligatoriamente: 1º (...)

7º La transformación, fusión, escisión, rescisión parcial, disolución y liquidación de la sociedad."

Y teniendo en cuenta el contenido del artículo 55 del Reglamento del Registro Mercantil: "Fecha de la inscripción.

1. Se considera como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación.

2. Para determinar la prioridad entre dos o más inscripciones de igual fecha, se atenderá a la hora de la presentación."

Siendo obligatoria la inscripción de la escritura de extinción de la sociedad, sus efectos se producen desde que se presenta a inscripción en el Registro Mercantil.

En este sentido, el Tribunal Supremo ya ha señalado que en caso de fusión de dos sociedades (otro de los supuestos de extinción de las sociedades), la extinción de la que desaparezca se produce cuando se inscribe la

escritura correspondiente en el Registro Mercantil, no en la fecha de aprobación del acuerdo por la Junta de accionistas. En sentencia de 20/07/2009 (Recurso 1504/2003) señala que: "Por tanto, el sujeto pasivo, mientras no conste fehacientemente la extinción de su personalidad jurídica, es la sociedad no extinguida, que debe cumplir con la obligación de declarar por el período impositivo; período impositivo que, conforme al art. 21.1.b), de la Ley de Sociedades de 1978, se entenderá concluido "en los casos de fusión o disolución de sociedades"; fusión que se produce eficazmente cuando consta la inscripción en el Registro Mercantil; ni incluso el mero cese de la actividad altera ese período impositivo, ni las normas sobre el devengo del Impuesto. (En el presente caso no consta la fecha de inscripción de la escritura de fusión, hecho que se produciría necesariamente a partir del 27-12-1991, fecha del documento público).

(...)

En consecuencia hasta que no se proceda a la inscripción de la escritura de fusión en el Registro Mercantil, se mantienen "a efectos fiscales", no sólo la personalidad jurídica de las sociedades implicadas en la operación de fusión, sino su deber de cumplir con las normas del Impuesto sobre Sociedades".

En idéntico sentido, la sentencia del Tribunal Supremo el 28/06/2005 (Recurso 7841/2000).

En consecuencia, en este caso concreto, el asiento de presentación de la escritura de disolución de XZ SL en el Registro Mercantil de Barcelona se produjo el 27/12/2006, siendo ésta la fecha en que se producen los efectos de la disolución>>

Sobre las anteriores valoraciones invoca la reclamante que:

<<la primera cuestión a refutar por esta parte, es en relación con lo manifestado en el fundamento de derecho quinto del acuerdo de liquidación y, en concreto, con la jurisprudencia alegada como soporte probatorio de dicha fundamentación jurídica. Esto es así por cuanto la Sentencia de 20/07/2009 (rec 1504/2003) no manifiesta lo que transcribe el actuario y tampoco es correcta la mención de la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28/06/2005 (rec 7841/2000). Ello conlleva a no considerar como relevante a los efectos probatorios oportunos lo manifestado por parte de la Inspección>>.

No entiende este TEAC en qué se basa la reclamante para afirmar que la cita del acuerdo de liquidación es distinta de lo que dice la Sentencia de 20/07/2009, habiéndose comprobado la cita literal de tal resolución judicial y, por otro lado, no recogerse en el acuerdo de liquidación una cita de la Sentencia de 28/06/2005 que pueda calificarse, como hace la interesada, como "no correcta" sin precisar el por qué de tal incorrección.

Puntualizada tal cuestión, la reclamante añade:

<< tampoco se está de acuerdo con la manifestación vertida en la página 22 del acuerdo de liquidación, en cuanto a que si bien es cierto que es obligatorio la inscripción de la escritura de extinción de la sociedad, no es tan cierto que sus efectos se producen desde que se presenta a inscripción en el Registro Mercantil, pues es clara la jurisprudencia y la doctrina que defienden que debe constar fehacientemente la extinción de la personalidad jurídica, y la misma se produce en el momento de la inscripción de la escritura de disolución-liquidación en el Registro Mercantil que a efectos recordatorios fue el 9/02/2007. Asimismo es destacable de nuevo la contradicción del actuario manifestada en la ya citada página 22 que se transcribe a continuación: "en consecuencia en este caso concreto, el asiento de presentación de la escritura de disolución de XZ SL en el Registro Mercantil de Barcelona se produjo el .../2006, siendo esta la fecha en que se producen los efectos de la disolución>>.

En definitiva, la reclamante critica la pretensión de la Administración en tanto que existe jurisprudencia y doctrina que entienden otra cosa pero, sin embargo, tampoco se sirve de pronunciamientos judiciales que confirmen su alegación.

En cualquier caso, este tampoco es el debate que aquí realmente importa: esto es, cuándo debe imputarse la ganancia patrimonial generada a resultados de la adjudicación a los socios de los inmuebles propiedad de la sociedad.

Así pues la Administración no incurre en incongruencia al afirmar que los efectos de la disolución se producen con la inscripción de la escritura (y que, a su vez, la inscripción constará con fecha del asiento de presentación ex artículo 55 del Reglamento del Registro Mercantil) y, por otro lado, que la ganancia patrimonial ha de imputarse 2005, en tanto que año de otorgamiento de la escritura pública, pues son cuestiones diferentes.

La razón es que la primera valoración de la Administración se refiere a una cuestión jurídica distinta que incide, de manera directa, en cuándo es el último período impositivo en que la sociedad disuelta tendrá la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades y, de ahí, las citas administrativas a la jurisprudencia del Tribunal Supremo en tanto que éste ha entendido que tal condición pervive hasta que se inscriba la escritura pública de extinción de la sociedad.

Sin embargo, tal valoración en ningún modo precluye para poder afirmar que la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de los inmuebles se producirá cuando sea que, de un modo efectivo, se produzca tal transmisión.

En definitiva, no puede este TEAC estimar la pretensión de la reclamante de fundar una íntima relación (en particular, de subordinación) entre cuándo desaparece la personalidad jurídica de una sociedad disuelta y liquidada y, por ende, de su condición de obligado tributario, y, por otro lado, la noción del criterio de imputación temporal de la renta generada por la transmisión de inmuebles que, indiscutiblemente, girará fiscalmente en torno al momento en que civilmente se pueda entender producida tal transmisión de la propiedad del bien; cuestión que, en ningún modo, está condicionada a la inscripción en el Registro Mercantil de la extinción de la persona jurídica.

Esto conecta con el punto siguiente, esto es, dilucidar si el período impositivo en que se genera la ganancia patrimonial es en el de otorgamiento de la escritura o en el de su inscripción.

Séptimo. *Sobre el criterio de imputación temporal de la ganancia patrimonial generada por la disolución de la persona jurídica.*

Antes de proceder a valorar jurídicamente la conformidad a derecho de la imputación administrativa de la ganancia patrimonial derivada de la adjudicación a los socios de los inmuebles propiedad de la sociedad al período impositivo de 2005, en tanto período de otorgamiento de la escritura pública de extinción, es preciso destacar que la reclamante simplemente manifiesta lo que, a su juicio, son incongruencias de la Administración. Así, la interesada entiende que de la exposición jurídica del acuerdo de liquidación, parecía que la Administración iba a concluir la imputación de tal ganancia patrimonial al año 2006 (año en que surte efectos la inscripción de la disolución en el Registro Mercantil). Sin embargo, la reclamante no pide a este TEAC en modo alguno que anule la liquidación en tanto que el criterio de imputación temporal haya sido erróneo, no sabiendo este TEAC si, en definitiva, comparte o no la reclamante la conclusión final administrativa: esto es, la imputación a IS 2005 de la ganancia patrimonial generada.

En relación a esta cuestión, hay que precisar que es cuestión pacífica que la sociedad XZ SL era una sociedad patrimonial conforme al artículo 61 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y, por ello, conforme al artículo 61.3 del citado TRLIS su base imponible se determinaba conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, previéndose como única especialidad en relación a las ganancias patrimoniales la no aplicación de la disposición transitoria novena (coeficientes de abatimiento para elementos adquiridos antes del 31/12/1994).

Por ende, es la normativa de renta la que hay que utilizar para dilucidar cuál es el período impositivo de generación de la ganancia patrimonial, recordando que este será, ex artículo 33 de la Ley 35/2006, aquel en que se produzca la "alteración en la composición del patrimonio":

<<1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos>>.

De este modo, la Administración realiza la siguiente argumentación en el acuerdo de liquidación para fundamentar la imputación a 2005 de la ganancia patrimonial:

<<Por lo tanto, el pago de la cuota de liquidación que le correspondía a cada socio, no puede haberse realizado en el ejercicio 2004, ya que los bienes y derechos que constituirán la cuota de liquidación de los sucesores todavía formaban parte del patrimonio de XZ SL a finales de dicho período. Por otro lado, a 31/12/2004 también formaban parte del pasivo de la sociedad deudas correspondientes a acreedores a corto y a largo plazo, que al no haber sido aún satisfechas, de conformidad con lo establecido en el artículo 120 de la Ley 2/1995, provocaban la imposibilidad del liquidador de satisfacer las cuotas de liquidación a los sucesores.

El 22/03/2005 se otorgó escritura pública de disolución, liquidación y extinción de XZ SL.

Por todo ello, la transmisión efectiva del poder de disposición sobre los bienes de la sociedad que constituyen la cuota de liquidación de cada socio se produjo el 22/03/2005, fecha en que los socios declaran que se dan por satisfechos, que el liquidador ya les ha satisfecho sus cuotas y que la sociedad queda liquidada.

Las rentas derivadas de la transmisión de los bienes a los socios con motivo de extinción de la sociedad son por tanto imputables a estos primeros meses de 2005 con independencia de que el acuerdo de liquidación sea de 2004 y que la presentación a inscripción de la liquidación se realice en diciembre de 2006.

Una vez determinadas las fechas de transmisión de los bienes y derechos a los sucesores, se procede a analizar si dichas operaciones fueron valoradas correctamente de acuerdo con el régimen legal aplicable>>.

Así, al juicio de este TEAC es indiscutible, como bien afirma la Administración, que en 2004 no pudo producirse conforme a derecho la alteración en la composición del patrimonio de XZ ya que el mero acuerdo de la

Junta Universal de declaración de disolución de la entidad no genera, por sí mismo, ninguna disposición del patrimonio societario. Esto encuentra su justificación en que el mismo legislador estatal ha distinguido entre el aspecto contractual (contrato de sociedad) y el aspecto patrimonial (personalidad jurídica) y, por ende, el mero acuerdo de disolución genera la finalización del contrato de sociedad pero no la extinción de la personalidad jurídica, esto es, del patrimonio separado como se deduce del propio artículo 371.2 Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010).

<<1. La disolución de la sociedad abre el período de liquidación.

2. La sociedad disuelta conservará su personalidad jurídica mientras la liquidación se realiza. Durante ese tiempo deberá añadir a su denominación la expresión «en liquidación» >>

De este modo, el debate queda constreñido a si tal alteración se produce en 2005 (período de elevación a público del acuerdo) o 2006 (presentación al Registro Mercantil de la escritura y, conforme a la regulación del Reglamento del Registro Mercantil, momento de eficacia temporal de la inscripción).

Este TEAC en resoluciones de 26/02/2009 (R.G.1612/2007) y 07/04/2010 (R.G. 5421/08) ha sostenido el criterio de que procede la imputación en el ejercicio en el que se otorga la escritura pública, ya que es con dicha escritura cuando se produce la adquisición por los socios y, por ende, la transmisión por la sociedad a los mismos de los bienes.

En el mismo sentido se pronunció este TEAC en la resolución de 9 de abril de 2015 (RG 3373/2012) :

<<En nuestro caso, el acuerdo de la Junta celebrada en el ejercicio 2002 no constituye título inscribible en el Registro que permita considerar extinguida la personalidad jurídica de la entidad y, en consecuencia, debemos considerar que es el ejercicio 2003, cuando se eleva el acuerdo a escritura pública, cuando se puede considerar liquidada la entidad y en consecuencia efectuada la transmisión que tiene su causa en dicha liquidación. Es con dicha escritura pública cuando se produce la adjudicación a los socios, previamente acordada, de los bienes, procediéndose en ese momento al pago de las cuotas de liquidación.>>

Tal resolución del TEAC fue impugnada por el obligado tributario en vía contencioso-administrativa ante la Audiencia Nacional que, en sentencia de 19 de junio de 2017 (rec. 392/2015) desestimó el recurso, afirmando:

<<Para resolver la cuestión controvertida, debemos recordar la doctrina general contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011, RC 1924/2006 :

Para pronunciarnos sobre la cuestión, nos detendremos previamente en algunas manifestaciones jurisprudenciales que expresamos en nuestra sentencia de 17 de febrero de 2006 , a partir de la circunstancia de que el artículo 15-1 de la Ley 61/1978 establecía que " son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel."

Sobre esta base, la sentencia citada nos dice que:

El art. 127 del RIS hace una enumeración de supuestos que constituyen alteración patrimonial; tal enumeración es abierta y en ella se comprenden los supuestos más frecuentes en la actividad de las empresas, pero no excluye cualquier otro no previsto. El apartado i) del art. 127 mencionado configura como alteración patrimonial la devolución de las aportaciones a los socios mediante la entrega de bienes. No cabe duda, sin embargo, que la entrega "in natura" de la participación social produce una alteración patrimonial en la sociedad al producir efectos traslativos de la propiedad; se transfiere al socio un poder de disposición sobre bienes que antes no tenía, realizándose en favor de los socios un auténtico acto de enajenación sobre los bienes que integran el patrimonio de la sociedad disuelta, por lo que tal acto de disposición por parte de la sociedad que se liquida está incluido dentro del concepto general de transmisiones a título oneroso.

"El legislador, a la hora de hacer tributar los incrementos de patrimonio, no ha querido que esas plusvalías se integraran en el hecho imponible, conforme se van produciendo, por una doble razón: primero, por la dificultad de apreciar esas plusvalías mientras son tácitas; segundo, porque ir gravando esas plusvalías mientras son tácitas y no se realizan podría plantear problemas de liquidez para los sujetos pasivos. Por ello, el legislador optó por someter a tributación los incrementos de patrimonio sólo en el momento en que el bien correspondiente saliese del patrimonio de la sociedad hacia terceras personas -- hacia los socios o, eventualmente, hacia sus acreedores --. La Ley espera, para gravar el patrimonio, a que se produzca una alteración patrimonial (...)"

Así, con apoyo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la Audiencia Nacional concluye:

<<1.- Para adjudicar los bienes a los socios no basta el acuerdo de adjudicación de la Junta General, ya que es necesario un acto de los liquidadores de satisfacción de la cuota de liquidación sea en dinero o no dineraria, que requiere la observancia de las garantías de los acreedores.

2.- La adjudicación de bienes inmuebles en pago de la cuota de liquidación es un auténtico acto traslativo de dominio, como claramente afirma el Tribunal Supremo y supone la enajenación de tal bien en favor del socio.

Por esta razón, tal negocio jurídico debe acomodarse a las normas sobre transmisión de bienes inmuebles, y muy especialmente las que contemplan el título y el modo como medio de adquisición de la propiedad. Así las cosas, la transmisión del dominio requiere el modo, el acto de puesta a disposición del que bien que se transmite, y ello ocurre con la escritura pública de adjudicación (artículo 1462 del Código Civil) al no constar otro acto de transmisión posesoria.

(...)

En cuarto lugar, la igualdad esgrimida por el recurrente; que no concurre porque una cosa es determinar el momento de la entrada de un bien en el patrimonio del sujeto pasivo a efectos de reinversión, y otra es determinar el momento en que han de valorarse los bienes; nunca podría aplicarse en la ilegalidad, por lo que, en todo caso, es necesario determinar el momento de la transmisión para determinar el momento de la valoración del bien. Y, como hemos señalado, las facultades dominicales (y muy especialmente las dispositivas) se adquieren con la escritura pública de adjudicación, como señala el Tribunal Supremo en la sentencia antes citada, momento en el que se adquiere la titularidad del bien.

Veamos ahora la dicción del artículo 15.2 y 3 de la Ley 43/1995 , aplicable por razón del momento en que acaecieron los hechos:

2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

(...)

c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los mismos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios. (...)

3. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable." La norma expresa claramente que los bienes objeto de valoración son los "transmitidos ", lo que implica que tal valoración debe venir referida al momento de la transmisión (pues anteriormente estos bienes no se han "transmitido "), y la transmisión de bienes inmuebles debe seguir las reglas de enajenación de tales bienes, que requiere del título y el modo>>.

Por ende, de la jurisprudencia anterior cabe concluir precisamente la conformidad a derecho del acuerdo de liquidación impugnado en el sentido de que es con el otorgamiento de la escritura pública cuando se produce la transmisión del dominio siempre que se respete la teoría del título y el modo que rige en el derecho español.

Así, ex artículo 1462 del Código Civil es indiscutible que la adquisición de la propiedad, en tanto aplicable la teoría del título y modo se produjo con el otorgamiento de la escritura al prever esta, específicamente, que "se le adjudican" a cada socio ciertos bienes, entre otros, los inmuebles aquí controvertidos :

<<Artículo 1462 del Código Civil

Se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario>>.

En definitiva, a la fecha de otorgamiento de la escritura pública se produjo la transmisión de la propiedad de los inmuebles (esto es, la entrada patrimonial de los bienes en los adjudicatarios y, en particular de Doña Axy) y, consecuentemente, la variación patrimonial en sede de XZ SL (esto es, la salida patrimonial de los citados inmuebles), no generándose de este modo ningún lapso jurídico en el que el bien se encontrara en situación de non domino.

Por tanto, en ningún modo es relevante cuándo se inscribió tal escritura en el Registro Mercantil en tanto que la transmisión de la propiedad de tales inmuebles se produjo con la propia escritura y, recordemos que, a efectos efectos, la inscripción en el Registro de la Propiedad es meramente declarativa y no constitutiva (y, por otro lado, desconocerse cuándo se produjo dicha inscripción en tanto que lo que sí obra en el expediente es la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de disolución).

En definitiva, la alteración patrimonial se produjo con la escritura y con independencia de si la misma se inscribía en el Registro Mercantil o no. Por ello, la alteración patrimonial únicamente cabe, conforme a derecho, imputarla en el período impositivo de elevación a público del acuerdo de la Junta Universal (2005), período impositivo en el que, conforme a derecho, debe realizarse la valoración del bien transmitido, fijándose en relación a tal momento temporal su valor de transmisión.

Octavo. *Sobre la determinación de la ganancia patrimonial generada.*

En segundo lugar, una vez precisada la adecuación a derecho del criterio de imputación temporal de la ganancia patrimonial seguido por la Administración, debe valorarse la corrección del cálculo de la misma realizado en el acuerdo de liquidación, en tanto que el obligado tributario manifiesta:

<<al calcular la ganancia patrimonial en 2005 no ha tenido en consideración para aumentar el valor de adquisición el importe de las deudas adjudicadas, así como tampoco la disminución de los créditos y dinero>>.

Sin embargo, la reclamante no aduce el detalle de a qué deudas se está refiriendo, ni el importe de la disminución de los créditos y el dinero, limitándose a realizar tal pretensión sin detallar los cálculos que fundamentarían la misma, no fundamentando jurídicamente el cálculo alternativo pretendido, dificultando la estimación de su pretensión por este TEAC que, en definitiva, solo puede concluir que la reclamante no ha cumplido la carga de probar su pretensión que le impone el artículo 105 LGT:

<<Artículo 105. *Carga de la prueba.*

1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo>>.

En cualquier caso, es preciso tener en cuenta que la liquidación lo que está analizando es la ganancia patrimonial generada en sede de la sociedad XZ y, por ello, no es en modo alguno relevante ni las deudas que se adjudicaron a los socios a raíz de la liquidación de la sociedad, o los créditos que pudieron haberse generado; sin perjuicio de que las mismas pudieran tener incidencia en la ganancia patrimonial del sucesor persona física.

Centrada la cuestión en la ganancia patrimonial generada en sede de la sociedad XZ, el artículo 33 del aplicable "ratione temporis" Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas preveía:

<<El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado. Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

a) Sobre los importes a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado anterior, atendiendo al año en que se hayan satisfecho.

b) Sobre las amortizaciones, atendiendo al año al que correspondan.

3. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste>>.

En consecuencia, es correcto el cálculo efectuado por la Administración en el acuerdo de liquidación, en el que se toma como valor de adquisición el valor contable en el balance de la sociedad, el cual se corresponde con el coste de adquisición de los inmuebles, al que se aplican los correspondientes coeficientes de actualización; y

como valor de transmisión el valor normal de mercado, determinado en el Informe de los arquitectos del Gabinete Técnico de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT.

Así pues, en el cálculo de la ganancia patrimonial de la sociedad no tiene cabida la pretensión de la aquí reclamante de que las deudas que haya podido asumir (la hipoteca que recae sobre el inmueble adjudicado) se tengan en cuenta para calcular la ganancia patrimonial generada y, tampoco, la posible disminución de "los créditos y del dinero" que la reclamante aduce.

Noveno. *Sobre la procedencia de la sanción por dejar de ingresar la deuda correspondiente al ejercicio 2006.*

La sociedad disuelta y liquidada transmitió en el ejercicio 2006 un vehículo de su propiedad a un tercero ajeno a la misma. Tal vehículo, sin embargo, no figuraba en el balance social en tanto que, al haber sido íntegramente amortizado, se había dado de baja, de forma que su transmisión en el citado ejercicio por un importe de 7.000 euros fue considerado por la Administración en el acuerdo de liquidación impugnado como una ganancia patrimonial en su totalidad.

Ahora bien, la entidad pese a realizar en el ejercicio tal operación que, de hecho, constituyó la única realizada, no presentó autoliquidación por el impuesto sobre sociedades, dejando de ingresar la deuda tributaria que habría resultado de tal autoliquidación.

Tal sanción ya había sido impuesta a resultas del procedimiento que se había iniciado para con la entidad en el año 2009 y que, conjuntamente con la liquidación, fueron impugnadas ante el TEAR de Cataluña en la resolución que en 2016 ordenó la retroacción. Así, en la citada resolución el TEAR ordenó la retroacción de actuaciones pero confirmó la adecuación a derecho de la sanción impuesta.

Por ello, en ejecución de tal resolución, la Administración volvió a tramitar el procedimiento sancionador, cuya previa declaración de conformidad a derecho por el TEAR fue utilizada también, como argumento adicional, en el acuerdo de resolución con imposición de sanción:

<<En el presente supuesto, XZ SL no presentó la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, aunque transmitió un vehículo turismo, obteniendo una ganancia patrimonial de 7.000,00 euros. La sociedad era titular de tres vehículos en el momento de su liquidación, que según los acuerdos de disolución y liquidación de la sociedad no fueron transmitidos a los socios. Uno de estos vehículos, el ... matrícula ..., fue transmitido a QR SA en 2006, según resulta de las manifestaciones realizadas por el representante del obligado tributario, por un valor que consta en la declaración resumen anual de operaciones con terceras personas de QR SA, de 7.000,00 euros. Según las bases de datos de la Administración Tributaria, el 5 de diciembre de 2006 se dio de baja dicho turismo propiedad de XZ SL, que fue dado de alta por QR SA.

El obligado tributario tenía la consideración de empresario, de la que deriva la obligación de cumplir sus obligaciones con la diligencia exigida a un ordenado comerciante, por lo que es evidente que conocía la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, tanto en lo que se refiere a la liquidación correcta del Impuesto, como a las obligaciones formales de declaración del mismo, normativa establecida en la LIS y en el TRLIS, que resulta clara al respecto, y que había cumplido en otros ejercicios, como el 2004. Sin embargo, no presentó la declaración correspondiente al ejercicio 2006, a pesar de que no se disolvió hasta el 27 de diciembre de 2006, y aunque había transmitido a QR SA por 7.000,00 euros un vehículo turismo ... con matrícula ..., y lo había dado de baja el 5 de diciembre de 2006.

Habiendo cobrado dicha cuantía a QR SA y habiendo comunicado la baja del vehículo, es evidente que XZ SL era conocedora de esta operación, que reconoce haber realizado, y de que debía declarar todas las rentas obtenidas en el ejercicio, pues todo ciudadano con una diligencia mínima, y sobre todo una sociedad conoce el deber de tributar por las rentas obtenidas en las transmisiones onerosas de elementos patrimoniales, al ser estas operaciones extremadamente comunes. Tratándose de una norma clara que da lugar a una aplicación literal de la misma respecto a la obligación de presentar autoliquidaciones así como de ingresar la deuda tributaria, su incumplimiento no puede ampararse, ni en la ignorancia, ni en un error en su interpretación, debiendo calificarse su conducta de culpable, en el sentido de ser voluntario este quebrantamiento de la normativa que le era de aplicación y que tenía la obligación de no infringir. Como ya se ha señalado, el TEAR de Cataluña entiende que en la conducta mencionada concurre el elemento subjetivo de la infracción tributaria, ya que no puede tener amparo en una interpretación razonable de la norma.

Por otro lado, no se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003.

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.(...)

El obligado tributario, en el periodo 2006, dejó de ingresar la cantidad de 1.050,00 euros. En aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 191 de la LGT así como del artículo 8.1 del RD 2063/2004, dicha cuantía constituye la base de la sanción.

En el presente caso concurre ocultación, ya que no se declaró la venta del vehículo por valor de 7.000,00 euros, siendo ésta la totalidad de la base regularizada en dicho período, por lo que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación a la base de sanción es del 100 por cien. No obstante, al ser la base de sanción inferior a 3.000 euros, de conformidad con el artículo 191.2 de la Ley 58/2003, la conducta del obligado tributario debe calificarse de leve y será aplicable un porcentaje de sanción del 50 por ciento>>.

Así, esta sanción impuesta en ejecución de la resolución del TEAR de Cataluña de 2016 que confirmó la procedencia jurídica de la misma al concurrir tanto el elemento objetivo como el subjetivo necesario para sancionar, fue impugnada en primera instancia, junto a la liquidación, ante el TEAR de Cataluña en la reclamación aquí controvertida que, acumulando liquidación y sanción afirmó en relación a esta última, confirmándola y desestimando la pretensión de la reclamante:

<<Contra lo que aquí se alega cabe señalar que queda perfectamente establecida en el acuerdo de imposición de sanción la actividad realizada por la inspección para llegar a la conclusión de sancionar, y se ha motivado debidamente, expresándose los hechos y las normas de aplicación al caso. La conducta es antijurídica, está tipificada en la ley y es imputable al contribuyente, cuya culpabilidad, a criterio de este Tribunal, resulta patente. Su proceder (no presentar la declaración del IS 06, a pesar de haber obtenido una ganancia patrimonial) no implica mantener un criterio interpretativo razonable, aunque divergente con el administrativo. Antes al contrario, pone de relieve la intención de eludir el pago del tributo. No resulta del expediente circunstancia alguna que permita alterar la calificación que sobre la conducta de la reclamante efectuó la inspección, en cuanto tal conducta ha determinado una ocultación del valor de la base imponible en el ejercicio>>

Así, lo cierto es que la reclamante con motivo de la interposición de la presente reclamación solicita también la anulación de la sanción impuesta pero, sin embargo, no formula ninguna alegación en relación a la misma.

Como señala, entre otras, la resolución de este Tribunal Central de 28-09-2008 (RG 8264/2008), al ser esta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal de instancia, en pro de un pronunciamiento estimatorio. Esto es, realizar un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas en aquella resolución realizadas

Por ello, la interesada debería haber realizado un examen crítico de la resolución dictada en primera instancia por el TEAR y, en su caso, añadir nuevas consideraciones rechazando los argumentos de la resolución.

Ello requeriría o exigiría, claro está, un esfuerzo intelectual que tratara de explicitar o razonar la errónea aplicación del derecho que por el Tribunal de instancia se hace en la resolución que se impugna, pero ello no ha sido realizado en el presente caso.

De una manera análoga a lo aquí acontecido (ausencia de alegaciones en relación a la sanción), se producen casos en los que las alegaciones simplemente vienen a reiterar, copiar las previamente vertidas ante el Tribunal regional de instancia.

Cierto es que el artículo 237 de la LGT atribuye a los Tribunales Económico- Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos en los que la actora se limitaba a reiterar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia de 11-03-1999 de la sección tercera de la Sala tercera del Tribunal Supremo (Recurso de apelación núm. 11433/1991):

<Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecúan

a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998».>

El criterio de la citada resolución ha sido mantenido igualmente en otras muchas resoluciones posteriores como la de 24-05-2017 (RG 00-01070-2014).

Por ello y, ante la ausencia de alegaciones, este TEAC no puede más que concluir la conformidad a derecho de la sanción impuesta en tanto concurre el elemento objetivo y subjetivo necesario para sancionar cuya concurrencia ha sido debidamente acreditada a raíz de los datos obrantes en el expediente y suficientemente motivada en el acuerdo de liquidación.

En definitiva, sobre esta reclamación económico-administrativa este TEAC concluye:

* No se ha incumplido administrativamente el plazo del artículo 150.7 LGT, concluyéndose la vigencia del derecho de la Administración Tributaria a liquidar.

* La conformidad a derecho de la imputación de la ganancia patrimonial societaria derivada de la adjudicación de inmuebles a 2005 en tanto período de otorgamiento de la escritura pública en la que se acuerda ésta, siendo adecuado el cálculo realizado en el acuerdo de liquidación.

* La conformidad a derecho de la sanción impuesta.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.