

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088301

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de noviembre de 2022

Sala 1.^a

R.G. 3184/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Tramitación. Plazo. Enjuiciabilidad de la sanción en los casos de firmeza de la liquidación. En el caso analizado, siendo extemporáneo el recurso de reposición, la liquidación devino firme, siendo una regularización inatacable por medio del recurso en única instancia. Ahora bien, sentado lo anterior, también se reclama acumuladamente la sanción tributaria derivada de la liquidación y, por ello, y más allá de analizar la suficiencia y motivación del elemento subjetivo, cabe plantearse si es posible realizar un análisis de la liquidación firme en tanto en cuanto la regularización en ella contenida sustenta la infracción que se sanciona y fija la base de la sanción impuesta que da lugar al segundo acto administrativo impugnado.

Así, en la medida en que el contribuyente esgrimió oposición en torno a algunos elementos de la liquidación administrativa que derivaron en la liquidación de una cuota a ingresar y tomarse la misma como base de la sanción impuesta, debemos plantearnos si el TEAC los reputa conforme a derecho en tanto en cuanto tienen una incidencia directa en otro acto administrativo no firme: la sanción.

Pues bien, conforme al criterio del Tribunal Supremo -véase STS, de 23 de septiembre de 2020, recurso nº 2839/2019 (NFJ079205), en la impugnación de la sanción, aunque la liquidación de la que deriva sea firme, es posible realizar un análisis de esa liquidación en tanto en cuanto la regularización en ella contenida sustenta la infracción que se sanciona y fija la base de la sanción impuesta, en aras a verificar la concurrencia del elemento objetivo de la sanción impuesta. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 46, 179, 183, 184, 191, 194 y 223.

Orden EHA/3316/2010 (Modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR), art. 8.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 24.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 34 y 35.

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), art. 106.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-03184-2020	30/06/2020	07/07/2020
00-00622-2020	02/01/2020	06/02/2020

* la reclamación 622/2020 se interpone contra el acuerdo de declaración de inadmisibilidad por extemporaneidad del recurso de reposición de fecha 8 de noviembre de 2019 (notificado el 2 de diciembre de 2019) interpuesto contra la liquidación provisional IRNR 2017 dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en fecha 16 de septiembre de 2019.

* la reclamación 3184/2020 se interpone contra el acuerdo desestimatorio de resolución del recurso de reposición de fecha 6 de marzo de 2020 (notificado el día 13 del citado mes y año) interpuesto contra la sanción IRNR 2017 dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en fecha 18 de diciembre de 2019.

Segundo.

El obligado tributario y su esposa eran titulares de una finca registral que transmitieron en octubre de 2017 que era el resultado de una agregación previa en 2016 de dos solares de su propiedad y de la declaración de obra nueva en esa misma escritura de una vivienda que había sido autopromovida en esos dos solares. Dicha transmisión motivó que el reclamante y su esposa presentaran una autoliquidación IRNR 2017 modelo 210, en la que consignaron una pérdida patrimonial: atribuyéndose el 50% de cuota de titularidad cada uno, computaron un valor total de transmisión de 135.000 euros y un valor de adquisición de 135.842 euros, consignando una pérdida patrimonial solicitando la devolución a su favor de la retención soportada. Debe precisarse que formalmente declararon como fecha de adquisición del bien la correspondiente a la escritura de agregación de fincas y declaración de obra nueva (2016) obviando que los solares habían sido adquiridos en 1971 y 1993.

Tercero.

Con motivo de la presentación de la citada autoliquidación, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria inició en relación al aquí reclamante y su esposa, mediante notificación de requerimiento, un procedimiento de comprobación limitada encaminado a "comprobar la base imponible declarada de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida"; regularizándose en la propuesta de liquidación provisional una ganancia patrimonial confirmada en el acuerdo de liquidación impugnado.

Cuarto.

En el acuerdo de liquidación IRNR 2017 la Administración liquidó una ganancia patrimonial a los cónyuges por importe de 130.468,37 a resultas de que computó como valor de adquisición solamente el coste de adquisición de ambos solares (no computando importe por la vivienda autopromovida al no haberse acreditado el coste de adquisición), y diferenciando dos fechas de adquisición (correspondientes a la fecha de adquisición de cada uno de los solares).

Quinto.

Frente al acuerdo de liquidación provisional IRNR 2017 los interesados interpusieron recurso potestativo de reposición transcurrido el plazo legal de un mes para su interposición, por lo que la Oficina Nacional de Gestión Tributaria declaró la extemporaneidad del mismo.

Sexto.

En fecha 23 de septiembre de 2019 se notificó al obligado tributario el acuerdo de inicio de un expediente sancionador con apertura del trámite de alegaciones, expediente que derivó en la imposición de sanción por comisión de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 194 LGT. Frente al acuerdo sancionador interpuso en plazo el interesado recurso potestativo de reposición que fue desestimado.

Séptimo.

Frente al acuerdo declaratorio de inadmisibilidad del recurso de reposición contra la liquidación provisional IRNR 2017 y frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo sancionador IRNR 2017 interpone el interesado el presente recurso en única instancia, formulando en la interposición de ambos recursos aquí acumulados las alegaciones que seguidamente se analizan.

Octavo.

Debe precisarse que la esposa del aquí reclamante D^a Btz también fue objeto de un expediente sancionador al igual que el aquí reclamante ; sanción cuya adecuación a derecho también es conocida y resuelta por este TEAC en la presente Sala y Sesión tramitada en la REA número de RG 3714/2020.

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.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

la adecuación a derecho de la liquidación provisional IRNR 2017 y la sanción impuesta a la vista de las alegaciones presentadas y la documentación obrante en el expediente.

Cuarto. Sobre la representación.

La primera cuestión a resolver por este TEAC gira en torno a una pretensión del obligado tributario relativa a que las actuaciones administrativas se entendieron con un representante que, según aduce, no ostentaba tal condición - cuestión fundamental y previa en tanto que de concluirse que el representante no estaba debidamente autorizado, ello incidirá igualmente en aceptar si el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación fue interpuesto extemporáneamente (cuestión que analizamos en el fundamento de derecho quinto)-.

Concretamente el reclamante afirma:

<<Del examen del expediente administrativo sólo aparecen copia de las diligencias de constancia de notificación en la que aparece el despacho XZ S.L.N.E con CIF ...

Sin embargo, no se ha podido encontrar, en el propio expediente, información sobre el apoderamiento efectuado por mi representado a dicha entidad.

Como se podrá observar, en el modelo 211 presentado, que se aporta como DOCUMENTO Nº 2, no se hace referencia alguna a la entidad que a la postre hizo la apertura de las notificaciones.

En consecuencia, el que se abrieran las notificaciones, sin que exista dicha representación, no presupone una representación tácita, sino que se remitieron a la entidad y esta las abrió como titular de la dirección electrónica habilitada. Téngase en cuenta que en el propio recibo de presentación se refiere como "en calidad de destinatario" y no como representante. Se aporta como DOCUMENTO Nº 3 copia del recibo de presentación electrónica en la que aparece la entidad XZ, S.L.N.E.

(...) Debe tenerse en consideración el supuesto de hecho concreto. En este caso nos referimos a personas de nacionalidad francesa, con residencia habitual en dicho país, que desconocen en absoluto la normativa de referencia y los procedimientos que deben seguirse, por lo que, como queda constatado en el expediente en ningún caso otorgaron la representación a la entidad anteriormente mencionada para que presentara recursos frente a la liquidación>>.

En consecuencia, entiende esta parte que corresponde al Tribunal declarar la anulabilidad del acto por incorrecta notificación y, en su caso, instando la retroacción de actuaciones al momento en el que se declaró la inadmisión>>

Esto es, el reclamante aduce que las actuaciones realizadas en el seno del procedimiento gestor del que deriva la liquidación IRNR ahora impugnadas se realizaron con un representante no debidamente autorizado. Ello fundaría que deba declararse la "anulabilidad del acto" y ordenar la retroacción de forma que no se declarara extemporáneo el recurso de reposición presentado.

Esto es, la cuestión jurídica a dilucidar es si las actuaciones realizadas en vía administrativa con XZ se realizaron válidamente o, si por el contrario, era una entidad carente de poder de representación de D. Axy.

Quiere este TEAC advertir que en aplicación de la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes vigente para el período impositivo 2017, el reclamante no tenía obligación legal de nombrar un representante en territorio español en la medida en que no consta que tuviera un establecimiento permanente en territorio español ni lo habría requerido la Administración Tributaria:

Artículo 10 TRLIRNR. Representantes. Redacción vigente hasta el 10/07/2021:

<<Los contribuyentes por este Impuesto estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, en los supuestos a que se refieren los artículos 24.2 y 38 de esta Ley o cuando,

debido a la cuantía o características de la renta obtenida en territorio español por el contribuyente, así lo requiera la Administración tributaria>>

Ahora bien, el interesado Axy podía nombrar un representante voluntario ex artículo 46 LGT:

Artículo 46 LGT. *Representación voluntaria.*

<<1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.

2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV, V, VI y VII de esta Ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.

A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos.

3. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación.

4. Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, o en los supuestos que se prevean reglamentariamente, se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria, el presentador actuará con la representación que sea necesaria en cada caso. La Administración tributaria podrá requerir, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación, que podrá efectuarse de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo>>.

Esto es, tenemos que resolver acerca de si XZ era o no representante voluntario de D. Axy.

Y la respuesta ha de ser afirmativa. Y ello porque en la autoliquidación IRNR 2017 modelo 210 en la que D. Axy autoliquidaba la alteración patrimonial derivada de la enajenación de los dos solares acaecida el 6 de octubre de 2017, él mismo designó como representante voluntario a la entidad XZ tal y como se detalla en la página 2 de la autoliquidación cuyo texto recogemos a continuación:

<<Representante del contribuyente o, en su caso, domicilio a efectos de notificaciones en territorio español.

NIF: B53847224

F/J: J

Apellidos y nombre, razón social o denominación: XZ SLP

Representante Voluntario (X)

Domicilio: ... Teléfono fijo ..., teléfono móvil ...>>.

Esto es, en la autoliquidación IRNR modelo 210 D. Axy designó a XZ como su representante voluntario, especificándose en las instrucciones del modelo IRNR modelo 210 (extraídas de https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/IRNR/Instrucciones210_V14_Liechtenstein_DA1_Ley36.pdf) que es, precisamente en ese apartado, donde se realiza la designación de representantes:

<<Representante del contribuyente o, en su caso, domicilio a efectos de notificaciones en territorio español.

Si el contribuyente ha nombrado un representante ante la Administración Tributaria, con domicilio en territorio español, en relación a sus obligaciones por este Impuesto, se hará constar en este apartado. En ausencia de representante, si el contribuyente dispone de un domicilio en territorio español, podrá comunicarlo en este apartado a efectos de notificaciones. Existe obligación de nombrar representante en los casos previstos en el artículo 10 de la Ley del Impuesto. En los demás casos, este nombramiento será voluntario>>.

A mayor abundamiento, quiere este TEAC destacar que dicha autoliquidación se presentó por D. Axy en calidad de contribuyente pero utilizando, a tal fin, un colaborador como evidencia la caratula de la autoliquidación:

<<Presentador

NIF Presentador: ...
Apellidos y Nombre / Razón social: Dmv
En calidad de: Colaborador>>

Debe tenerse en cuenta que D. Dmv es, precisamente, el administrador societario de XZ según consta en fuentes de acceso públicas (infocif, infoempresa o cobranza) por lo que no solo era el representante voluntario de D. Axy, sino que además presentó en calidad de colaborador la autoliquidación.

Ello motiva que este TEAC no pueda estimar esta pretensión al ser claro que XZ ostentaba la condición de representante voluntario de D. Axy por expresa designación de éste en su autoliquidación IRNR modelo 210.

Debe advertirse que no podemos compartir la alegación del interesado que niega la condición de representante de XZ, aduciendo que no figura tal entidad en "el modelo 211". Dicho modelo de declaración obrante en el expediente administrativo es el modelo de declaración de la Retención en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente.

Así, como la propia normativa reguladora del citado modelo de declaración establece (Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) es un modelo que utilizan los adquirentes de bienes inmuebles a no residentes:

Artículo 8 Orden EHA/3316/2010. Aprobación del modelo de autoliquidación de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente (modelo 211), obligados a su presentación, plazo y contenido.

<<3. Este modelo deberá ser utilizado por los adquirentes de bienes inmuebles situados en territorio español a no residentes que, de acuerdo con los artículos 25.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y 14 de su Reglamento vengan obligados a practicar la retención, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, sobre la contraprestación acordada>>.

Así, es un modelo que conforme con su normativa reguladora tiene que ser utilizado por el adquirente del bien inmueble a un no residente, esto es, por el sujeto al que D. Axy transmitió los dos solares que motivan la presente alteración patrimonial objeto de liquidación y, en consecuencia, al ser el sujeto declarante el adquirente (D. Ekb) es un documento que no puede realizar prueba alguna en relación a quién es el representante del transmitente porque, para comenzar, el modelo aprobado nada solicita sobre este extremo (únicamente solicita la identificación del transmitente) y, en segundo lugar, porque a nivel legal el adquirente del inmueble nunca podría designar en una declaración a él concierniente un representante de un tercero, en este caso, de D. Axy.

Por todo lo anterior, este TEAC declara conforme a derecho el proceder administrativo de haber notificado los requerimientos, la propuesta de liquidación así como la liquidación impugnada a XZ al ostentar dicha entidad la condición de representante voluntario del contribuyente sin que conste que el reclamante haya comunicado a la Administración que hubiera retirado ese poder de representación a la citada mercantil.

Dicha conclusión no solo se sustenta bajo un análisis normativo, sino también bajo un análisis fáctico ya que como se desprende del expediente administrativo, ante la notificación de los distintos documentos administrativos (requerimientos, propuesta de liquidación y liquidación provisional) se aportó en fase de alegaciones documentación a la Administración de diversa índole: copia de las escrituras públicas (tanto de adquisición de los dos solares, como de declaración de obra nueva y transmisión), así como documentación acreditativa de gastos soportados, justificación de transferencia bancaria, etcétera. De este modo, bajo la solicitud del reclamante de que se ordene la retroacción de actuaciones por un defecto formal, se pretender hacer valer una suerte de desconocimiento personal de D. Axy de las actuaciones administrativas, cuestión que se torna en indefendible en la medida en que es evidente que él tuvo que poner a disposición de D. Ctx, el presentador formal de las distintas alegaciones y documentación obrante en el expediente, las citadas evidencias documentales.

Quinto. Sobre la extemporaneidad del recurso de reposición contra la liquidación IRNR.

Sentado en el fundamento de derecho anterior que las actuaciones y notificaciones realizadas con XZ fueron válidas, debemos analizar de manera expresa la extemporaneidad del recurso de reposición declarada por la Administración Tributaria; cuestión frente a la que, dicho sea de paso, no muestra el reclamante más oposición que la falta de legitimidad de su representante para acceder a la notificación de la liquidación.

Recordemos que este recurso potestativo debe interponerse en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente a la notificación de la liquidación administrativa ex artículo 223.1 LGT:

Artículo 223 LGT. Iniciación y tramitación del recurso de reposición.

<<1. El plazo para la interposición de este recurso será de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo>>

De este modo, habiéndose notificado la liquidación provisional IRNR 2017 en fecha 16 de septiembre de 2019 a XZ - representación cuya validez ya hemos defendido en el fundamento de derecho anterior-, el plazo legal se extendía hasta el 16 de octubre del citado año - presentación que, sin embargo, tuvo lugar el día 17 de octubre- siendo, en consecuencia, extemporáneo.

A resultas de lo anterior, declarando este TEAC que el recurso de reposición contra la liquidación se interpuso de modo extemporáneo, la liquidación IRNR ha devenido firme.

Sexto. *Sobre la enjuiciabilidad de la sanción en los casos de firmeza de la liquidación.*

Como hemos detallado, siendo extemporáneo el recurso de reposición, la liquidación ha devenido firme, siendo una regularización inatacable por medio del presente recurso en única instancia.

Ahora bien, sentado lo anterior, debemos recordar que en la presente resolución también se reclama acumuladamente la sanción tributaria derivada de la liquidación y, por ello, y más allá de analizar la suficiencia y motivación del elemento subjetivo, cabe que nos planteemos si es posible realizar un análisis de la liquidación firme en tanto en cuanto la regularización en ella contenida sustenta la infracción que se sanciona y fija la base de la sanción impuesta que da lugar al segundo acto administrativo impugnado.

Así, en la medida en que el reclamante esgrimió oposición en torno a algunos elementos de la liquidación administrativa que derivaron en la liquidación de una cuota a ingresar y tomarse la misma como base de la sanción impuesta del artículo 191 LGT, debemos plantearnos si este TEAC los reputa conforme a derecho en tanto en cuanto tienen una incidencia directa en otro acto administrativo no firme: la sanción.

En ese sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de septiembre de 2020, recurso 2839/2019 (el subrayado es nuestro):

<<A este respecto, como ya se ha señalado al inicio del fundamento anterior, de lo que se trata estrictamente en este recurso de casación, a fin de establecer doctrina jurisprudencial, es de definir el alcance o contenido impugnatorio del que puede disponer el sancionado, en su calidad de legitimado activamente en un proceso contencioso-administrativo, frente al acto sancionador que constituye el objeto litigioso; y si tales motivos de nulidad que cabe esgrimir para obtener su anulación son plenos o están delimitados, cercenados o confinados por la actitud previa del interesado en relación con otro acto administrativo distinto, el de liquidación, por más que entre uno y otro acto haya una indudable y lógica conexión -justamente el único punto que no es objeto de discordia en esta casación-, nexos que presenta facetas tanto sustantivas como procedimentales

En nuestro criterio, el núcleo del problema jurídico presentado radica en los dos puntos precisados: en primer término, el del efecto conclusivo u obstativo de la firmeza administrativa derivada de la falta de una impugnación de un acto y su extensión o prolongación a otros posteriores, y qué habilitación legal permitiría tal limitación; y, en segundo lugar, el de la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE), que puede ponerse en conexión con la libertad de ejercicio de pretensiones, motivos y argumentos que reconoce nuestra ley procesal (artículos 56,1; 65 y 67.1 de la Ley de esta Jurisdicción). Este derecho fundamental no consiente, podemos adelantar ya- que los motivos de nulidad que puedan aducirse frente a un acto fiscalizado jurisdiccionalmente queden restringidos por el hecho de la firmeza administrativa de un acto anterior y condicionante del que se impugna (...)

Ahora bien, que no sea viable -a salvo los remedios extraordinarios previstos en el ordenamiento jurídico frente a los actos firmes, en determinados y excepcionales supuestos aquí no concurrentes- la reacción frente a la liquidación, no significa que los actos posteriores, como lo es el acto sancionador, fruto del ejercicio de una potestad cualitativamente diferente -algo que, por más que se explique, no llega a calar en la totalidad de la comunidad jurídica-, queden constreñidos también por esa limitación o, si se quiere, por esa autolimitación o, por el contrario, pueden ser traídos al proceso con la finalidad de lograr su invalidación, para lo cual debe gozar el sancionado de posibilidades plenas de articulación de pretensiones y, para sostener éstas, de libertad para esgrimir los motivos jurídicos y argumentos que considere conveniente, incluso aquellos que, aunque la mantengan intangible, afectasen a la validez de la liquidación de la cual es dimanante, a los efectos de su traslación a la sanción. (...)

5) Por tanto, lo que es válido y admisible para determinar la deuda tributaria, esto es, que la firmeza provocada por la voluntad del comprobado -dato al que no parece ajeno el hecho de que el acta fuera extendida con su conformidad-, no lo es, en absoluto, como freno objetivo al empleo de determinados motivos jurídicos que cabe esgrimir frente a la sanción derivada del incumplimiento fiscal constatado en dicho acto firme.

Aceptar lo contrario sería tanto como brindar a la Administración una ventaja procesal indudable -y a un tiempo inadmisibles-, mediante la cercenación de las armas impugnatorias que se permitirían al sancionado para desarrollar con plenitud su pretensión anulatoria de ésta.

6) Algunas consideraciones añadidas hacen más patente, aún más si cabe, la conclusión que alcanzamos.

La primera de ellas, que el acto consentido es -solo- el de liquidación, no así el de sanción. Sobre la sanción no ha habido aquiescencia, ni aun tácita. El efecto de firmeza o el consentimiento anudado a ella afecta al acto que no se impugna, no a los otros actos. Además, si la falta de impugnación de la liquidación es eficaz para dejarla inamovible, también debería serlo para no presumir la validez, acierto o certeza de sus elementos determinantes, en tanto no han sido objeto de examen, ni aun administrativo.

La segunda consideración es que la sanción es la expresión de una las potestades más intensas y gravosas que se atribuyen a la Administración, de suerte que al sancionado -equiparable a estos efectos al condenado penal- no se le puede privar o condicionar su derecho de defensa en toda su extensión real o potencial, lo que implica que en el procedimiento judicial en que se ventila la legalidad de la sanción se pueden hacer valer, en plenitud, cuantos motivos jurídicos pudieran hacer prosperar la acción destinada a invalidarla, aunque vengan referidos a un acto distinto, pero vinculado al sancionador.

La tercera consideración, que no por más obvia está menos necesitada de ser recordada, es que la prescripción se aprecia de oficio, así como que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria. (...) Es de recordar que la conformidad se presta a los hechos del acta, no a la aplicación de las normas; y que la firmeza administrativa de la liquidación así configurada tiene un alcance propio que no puede ser extrapolado a la sanción>>

Debe precisarse que, ciertamente, en el caso analizado por el Alto Tribunal el elemento que permitía analizar la liquidación a efectos de las consecuencias en la sanción era que la misma se habría dictado una vez acaecido el instituto de la prescripción. Sin embargo, no es menos cierto que en su análisis el Tribunal Supremo se refiere a la prescripción como una "tercera consideración" y añade que lo expuesto es también válido para los demás elementos o presupuestos de la liquidación, como determinantes de la legalidad de la sanción, manifestando:

<<Lo que se ha dicho en relación con la prescripción, que cuenta con el añadido del deber de aplicarse de oficio, como hemos resaltado, es también válido para los demás elementos o presupuestos de la liquidación, como determinantes de la legalidad de la sanción y, en tal medida, susceptibles de ser esgrimidos, con plena libertad, por quien pretenda que se declare su disconformidad con el ordenamiento jurídico. Basta para robustecer esta necesaria conclusión con hacer referencia a las vulneraciones más graves que quepa apreciar en los actos de la Administración, como son las causas de nulidad de pleno derecho, donde también hay un mandato legal para su apreciación de oficio. Piénsese, por ejemplo, en un acto de liquidación dictado por un órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio; o, por localizar un ejemplo más próximo a nuestra jurisprudencia reciente, en una liquidación dictada tras seguirse indebidamente un procedimiento de verificación de datos, que hemos declarado en varias sentencias que conlleva la nulidad de pleno derecho al amparo del artículo 217.1.e) LGT. En tales casos se hace evidente que la firmeza surgida del hecho de no impugnar un acto administrativo no puede provocar jurídicamente que éste quede blindado a todo trance y resulte por ende inatacable. Pues bien, si esto es así en relación con el propio acto firme, a fortiori lo será cuando el acto que se combate judicialmente es otro distinto a aquél para el que juega la firmeza, aun con las limitaciones que hemos señalado de forma ejemplificativa.

En tal sentido, ninguna norma ni principio jurídico impone la restricción con que aquí nos tropezamos, en el sentido de que la impugnación de una sanción deba quedar circunscrita a la invocación de los vicios de ésta que podríamos denominar intrínsecos, en el sentido de propios del procedimiento o del ejercicio de la potestad sancionadora, sin que sea posible la alegación de aquellos otros de que adolezca el acto precedente o condicionante de la sanción, aun cuando el efecto natural de la disconformidad a Derecho de éstos, necesariamente, trasladaría su nulidad al acuerdo sancionador. De no ser así, esa pretendida firmeza -ciertamente descolorida, además, cuando se trata de hacerla descansar en la invocación de la prescripción- privaría al recurrente del amparo pleno de los tribunales en su tutela judicial, cuya efectividad la Constitución impone y garantiza (art. 24 CE), derecho fundamental que quedaría lesionado si frente a un acto dado sólo pudieran aducirse en juicio unos motivos de nulidad, con exclusión de otros que, de prosperar, determinarían, igualmente, la invalidez del acto que se impugna.

Esta es la razón por la que resulta necesario, y así se declara formalmente, con valor de doctrina, que frente a un acuerdo sancionador pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado. Ese derecho del impugnante, con directo amparo en el artículo 24.1 de la CE - tutela judicial efectiva sin indefensión- comporta el correlativo deber de los tribunales de examinar tales motivos para verificar si concurren o no, sin que puedan abstenerse de hacerlo bajo el pretexto, que hemos desacreditado, de que el acto originario o determinante ha ganado firmeza, pues ya hemos dejado sentado los limitados efectos de ésta>>

A raíz de lo anterior, es claro para este TEAC que debemos enjuiciar esos motivos esgrimidos por el reclamante imputables al presupuesto de hecho de la sanción cual es la liquidación.

Procede, en consecuencia, que este TEAC analice la liquidación en aras a verificar la concurrencia del elemento objetivo de la sanción impuesta, cuestión que seguidamente pasamos a analizar.

Séptimo. *Sobre la concurrencia del elemento objetivo de la sanción impuesta: la validez de la cuantificación de la deuda a ingresar en la liquidación administrativa.*

En primer lugar, debemos recordar que como hemos detallado en los antecedentes de hecho, el bien inmueble transmitido cuya alteración patrimonial es objeto de liquidación es el resultado de dos adquisiciones diferenciadas en el tiempo de dos solares y, además, de la autopromoción de una vivienda:

* El 9 de julio de 1971 en escritura pública el obligado tributario adquirió un solar de 15 metros de fachada y 25 de fondo (en total 375 m²) por un importe de 4.000,00 pesetas (24,04 euros).

* El 17 de abril de 1993 adquirió en escritura pública un solar de 115 m² por un importe de 4.507,59 euros que linda con el anterior.

* En escritura pública de 1 de agosto de 2016 se procedió a agrupar las dos fincas pasando a ser un solar de 490 m². En esa misma escritura declara el reclamante y su esposa que "sin adeudar nada por materiales, mano de obra ni dirección técnica, D. Axy Y D^a Btz han realizado, con cargo a su peculio propio, OBRAS DE CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDA, TERRAZA Y GARAJE existentes en la parcela y con el fin de que la misma tenga acceso al Registro de la Propiedad, solicitan que se inscriba a su favor la Obra Nueva Declarada" añadiendo que la vivienda ocupa 112,13 metros de esa finca agrupada, siendo el resto de la superficie dedicada a jardín. Dicha vivienda "está totalmente terminada y tiene una antigüedad de más de 30 años", especificando que en relación a las "declaraciones fiscales se valora la construcción declarada en la cantidad de CINCUENTA Y NUEVE MIL EUROS".

En la liquidación impugnada la Administración cuantifica el importe de la ganancia patrimonial partiendo de la normativa reguladora del IRPF a la que se remite el artículo 24.6 TRLIRNR:

Artículo 24 TRLIRNR. *Base imponible.*

<<6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales

1^a (...)

2.^a La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4.^a del Capítulo II del Título III y en la Sección 6.^a del Título X salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.>>

Artículo 34 LIRPF. *Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general.*

1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. (...)

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo

Artículo 35 LIRPF. *Transmisiones a título oneroso.*

<<1. 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 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 la letra 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 aplicación de tal normativa, la Administración computó como valor de adquisición únicamente la suma del coste de adquisición acreditado de compra de los dos solares: 24,04 euros y 4.507,59 euros respectivamente - sin sumar gasto adicional alguno por falta de acreditación por el obligado tributario:-

<<De los datos que obran en poder de esta Oficina Nacional de Gestión Tributaria y de la documentación aportada por el contribuyente se desprende que la finca objeto comprobación fue adquirida el 09 de julio de 1971, por un precio 4.000,00 pesetas (24,04 euros). Que el 17 de abril de 1993 se adquirió una segunda parte de la finca por importe de 4.507,59 euros. No constando en el expediente gastos inherentes a estas escrituras de adquisición, el valor total de adquisición es de 4.531,63 euros, correspondiendo el 0,53% de este valor total a la adquisición realizada en 1971 y un 99,47% a la segunda adquisición realizada en 1993>>.

En relación a esta cuestión, este TEAC comparte con la Administración que era procedente computar un total de cero euros a la vivienda objeto de autopromoción en la medida en que el obligado tributario no aportó ninguna prueba de la realización de las obras, ni del importe de las mismas por lo que tampoco era posible tomar, sin más, el valor que el reclamante y su esposa dieron a la vivienda en la escritura de declaración de obra nueva por importe de 59.000 euros y ello ser conforme con la resolución dictada por este TEAC en unificación de criterio de fecha 2 de febrero de 2017 (RG 3961/2016) ya que (1) la Administración no ha adoptado una posición pasiva ante la falta de prueba del obligado tributario hasta el punto de que, tras notificar al reclamante el primer requerimiento en que solicitaba la aportación de justificación documental de la adquisición y de la transmisión del inmueble y aportar el interesado inicialmente únicamente la escritura de agrupación de las fincas y la escritura de transmisión, pero no así los títulos de propiedad de los dos solares, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria cursó un requerimiento al Ilustre Colegio Notarial de Valencia fechado el 24 de mayo de 2019 en el que se solicitaba la copia de las escrituras y, (2) el coste de adquisición total computado no ha sido de 0 euros sino que ha tenido en cuenta el valor del suelo - atribución de 0 euros únicamente a la vivienda autoconstruida pero no al total del bien inmueble enajenado-.

Por otro lado, sobre el coste de adquisición de los solares, este TEAC considera que la liquidación debió aceptar como mayor valor de adquisición el importe de 847,05 euros en concepto de gastos de notario cuya realización y pago se acredita en la factura emitida por la notaria D^a ... de fecha 2 de agosto de 2016 referido a la escritura con número de protocolo ... (la escritura de declaración de obra nueva y agrupación de fincas) ya que ese importe sí ha sido fehacientemente acreditado.

Finalmente, en relación al valor de transmisión debe precisarse que la liquidación computa un valor total de 135.000 euros - importe que es el precio de venta declarado por las partes en la escritura de compraventa. Sin embargo, debemos plantearnos la incidencia de la plusvalía municipal que el reclamante satisfizo.

Sobre esta cuestión, la regulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, también conocido como "plusvalía municipal", se recoge en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece en su artículo 106, relativo a los sujetos pasivos, lo siguiente:

<<1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate

b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

2. En los supuestos a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España>>.

Al respecto hemos de señalar que en la escritura de venta se recoge que el recurrente y su esposa venden por 150.000 euros las dos fincas agregadas, procediendo la parte compradora a abonar mediante diferentes medios de pago un total de 126.262,73 euros, siendo la diferencia no abonada correspondiente a varias retenciones: la retención en concepto de plusvalía, en concepto del pago del IBI y del 3% del importe del precio de venta fijado en la normativa IRNR.

Concretamente, en relación al pago de la plusvalía municipal se afirma en la escritura que la parte compradora retiene al vendedor 907,85 euros para el pago de tal impuesto:

<<La suma de NOVECIENTOS SIETE EUROS CON OCHENTA Y CINCO CÉNTIMOS (907,85 euros) es retenida por la parte compradora para el pago, en nombre de la vendedora, del impuesto municipal de plusvalía. La parte compradora se obliga en este acto a realizar todos los trámites necesarios para el expresado fin y exonera a los vendedores, hasta la expresada cantidad, de las obligaciones contraídas en este acto en cuanto a la obligación de pago del citado impuesto de bienes inmuebles por la transmisión que se realiza>>

Debe precisarse que este TEAC ya ha tenido ocasión de analizar un supuesto de retención por el adquirente de una parte del precio del inmueble adquirido a un no residente en concepto de plusvalía. Así, en la resolución de 20 de julio de 2022 (RG 3130/2020) afirmamos:

<<En los folios aportados de la escritura de compraventa se recoge que el recurrente vende por 375.000 euros la finca referenciada, procediendo la parte compradora a retenerle a la vendedora la suma de 400,00 euros para el pago de la plusvalía municipal. Por tanto, al ser el recurrente transmitente no residente, recae en el comprador la obligación de retener el dinero y liquidar la plusvalía municipal.

Dicho lo cual, al haber sido la cantidad efectivamente retenida, recae en el comprador tanto la obligación de ingresarla como las posibles penalizaciones en caso de que no cumpla con su obligación, no pudiendo hacer responsable al transmitente de la falta de diligencia del comprador.

En definitiva, consideramos que el importe de 400 euros correspondientes a la plusvalía municipal sí deben ser deducidos del valor de transmisión>>

Así, en coherencia con la resolución anterior, hemos de apreciar que el importe de la retención efectuada sobre el precio de venta para el pago de la plusvalía municipal por importe de 907,85 euros debió ser deducible deducible del valor de transmisión al existir fehaciencia de tal retención.

No sucede lo mismo con la alegación esgrimida de computar como mayor plusvalía el exceso que supuestamente habría sido abonado, pretendiendo que la plusvalía final abonada al Ayuntamiento habría sido superior a la cantidad retenida, al no ser la prueba aportada (un correo remitido a una persona cuya identidad desconocemos y una copia de una transferencia a favor del adquirente) suficiente para acreditar que la liquidación efectiva de la plusvalía municipal fue superior a la inicialmente retenida ni de que ese pago fuera verdaderamente en atención a tal impuesto.

Por tanto, este TEAC concluye de este análisis en relación a la liquidación que existen dos elementos objeto de regularización en los que no cabe fundar la existencia de elemento objetivo de la infracción sancionada, esto es, que no tendrían que haber dado lugar a la existencia de una deuda tributaria no ingresada en plazo:

* El valor de adquisición debió incrementarse en un importe de 847,05 euros en concepto de gastos de notaría acreditados.

* El valor de transmisión debió minorarse en 907,85 euros en concepto de plusvalía municipal objeto de retención por el adquirente.

A resultas de lo anterior, en esos importes no existió elemento objetivo que deba sancionarse y, por tanto, en esa parte se anula parcialmente la sanción impuesta del artículo 191 LGT por falta de concurrencia del mismo.

Octavo. Sobre el elemento subjetivo de la sanción impuesta.

En relación a la sanción impuesta en la parte en la que este TEAC ha concluido que existe elemento objetivo (sanción artículo 191 LGT en parte y sanción artículo 194 LGT), debemos ya valorar las alegaciones del reclamante encaminadas a justificar la improcedencia de la liquidación administrativa.

Así, funda únicamente el obligado tributario la improcedencia de la sanción impuesta por el hecho de que "no ha existido ocultación y se han aportado los documentos públicos de los que se desprende que sobre el terreno adquirido inicialmente en el momento de la venta existía una construcción".

En relación al elemento subjetivo de las infracciones tributarias, es cierto que la exigencia de su concurrencia para la imposición de toda sanción tributaria es consecuencia de que en nuestro ordenamiento jurídico no existe la denominada responsabilidad objetiva: esto es, que para que la conducta realizada sea constitutiva de infracción

tributaria debe apreciarse la existencia de culpabilidad conforme con el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, según el cual:

<< 1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley>>.

Además, el artículo 179 LGT establece las causas eximentes de responsabilidad, en particular, los casos en que se hubiera actuado con la diligencia debida:

<<1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados>>.

debiendo recordar que, según el Tribunal Supremo, para que exista una "interpretación razonable de la norma" debe haber fundamentos objetivos que la respalden (STS de 19 de diciembre de 1997, recurso 10309/1991):

<<Para que resulte viable y aplicable es necesario que la discrepancia interpretativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamentos objetivos. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de discrepancia, bastaría la alegación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes.

No basta que exista una discrepancia jurídica, es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad>>.

Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, siendo un elemento esencial en todo ilícito administrativo la apreciación de la culpabilidad del sujeto infractor en tanto exigencia de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de legalidad; culpabilidad que deberá apreciarse tanto en relación con la conducta infractora como en relación a las circunstancias agravantes.

Además, en relación a la motivación de este elemento subjetivo este TEAC ha perfilado, siguiendo a la jurisprudencia, la obligación de motivación de las sanciones en el sentido de que no puede el órgano gestor tributario fundar la existencia de infracción tributaria en la mera referencia al resultado de la regularización practicada (como es la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria o la generación de un crédito fiscal) porque el mero resultado no constituye per se infracción tributaria, no siendo posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. (Resolución de 23/01/2014, RG. 2318/2011).

En esa misma línea, la resolución en unificación de criterio de 18 de febrero de 2016 (RG 7036/2015) se pronuncia sobre la improcedencia de la utilización de la fórmula generalizada "analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad". E igualmente, en resolución de 21-05-2015 (RG 1564/2012) se ha sostenido la insuficiencia de la descripción de los hechos como motivación de la culpabilidad.

Procede, por tanto, que este TEAC valore si la motivación del elemento subjetivo ha sido suficiente; falta de suficiencia que aduce el reclamante al afirmar que se limita a contener "referencias genéricas al concepto de culpa" teniendo "una indicación genérica de que se considera responsable al contribuyente con frases hechas y generales haciendo alusión de forma escueta a los hechos que motivan la sanción".

Así, el acuerdo sancionador afirma, en atención al caso concreto aquí planteado (esto es, al margen de pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales) lo siguiente :

<<En el presente caso, a la vista de los antecedentes que obran en el expediente, se aprecia en Don Axy NIE ... una omisión de la diligencia exigible en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En concreto, la cuota dejada de ingresar por importe de 10.369,49 euros y la devolución solicitada indebidamente por importe de 2.025,00 euros, tienen su causa en la incorrecta declaración del importe de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión del inmueble con referencia catastral ..., consignando un mayor valor de adquisición sin aportar justificación documental de este importe. En concreto, habiendo adquirido una parte la finca el 09 de julio de 1971 y una segunda parte el 27 de abril 1993, y existiendo casillas en el modelo 210 para declarar estas dos fechas y estos dos valores de compra, el contribuyente declara, de forma incorrecta, una única fecha de adquisición, 01 de agosto de 2016, y consigna como valor de adquisición el unilateralmente manifestado por él en una escritura de agrupación de fincas y declaración de obra nueva, sin aportar ninguna justificación documental que respalde estos valores por él manifestados.

Por otra parte, no se aprecia la concurrencia de ningún supuesto de exoneración de responsabilidad del artículo 179.2 de la Ley General Tributaria. No existe un error involuntario, ni una razonable discrepancia de criterios acerca del contenido y alcance de la norma.

Asimismo, es de destacar que la Administración tributaria pone a disposición de los contribuyentes una gran variedad de servicios de información y asistencia en la confección de declaraciones, a los cuales pudo acudir el obligado tributario en caso de dudas sobre el cumplimiento de la citada obligación. Por tanto, concurre el mínimo de culpabilidad necesaria para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria>>.

elemento subjetivo que también se confirma en la resolución desestimatoria del recurso de reposición contra el acuerdo sancionador:

<<En concreto, consigna como valor de adquisición el unilateralmente manifestado por él en una escritura de agrupación de fincas y declaración de obra nueva, sin aportar ninguna justificación documental que respalde dicho valor. En la comprobación efectuada se le señala que una declaración de obra nueva debe estar respaldada por diversa documentación (facturas o certificaciones de obra; solicitud, presupuesto y liquidación de la licencia municipal que autorice el inicio de los trabajos; licencia de finalización y entrega de la obra; medios de pago de las facturas; proyecto de obra visado por el colegio de arquitecto). Esta documentación es la que permite verificar que las obras realizadas puedan ser calificadas como inversiones o mejoras, formando así parte del valor de adquisición, y permiten acreditar que es el contribuyente quien ha soportado el pago de dichas inversiones. Finalmente, en la comprobación realizada se concluye que no se ha aportado ni la documentación señalada ni ningún otro medio de prueba que respalde lo manifestado en la declaración de obra nueva.

Las circunstancias descritas evidencian que el contribuyente ha declarado un precio de adquisición del inmueble que se ha visto incrementado en el importe de unas inversiones y mejoras que no han resultado justificadas. Señala el contribuyente que su forma de determinar la ganancia patrimonial ha sido razonable al basarse en el valor manifestado en la escritura de declaración de obra nueva. Debe rechazarse este argumento, ya que bastaría formalizar una escritura de obra nueva por un valor, sea real o no, para justificar una actuación diligente del contribuyente a la hora de determinar y cuantificar la deuda tributaria. En el caso que nos ocupa, el valor declarado de adquisición llega a 135.842,00 euros, sin documentación ni medios de pago que justifiquen dicho importe, cuando el precio de venta ha sido de 135.000 euros, resultado, por tanto, una pérdida patrimonial y solicitando con ello la devolución de la totalidad de la retención practicada.

Esta forma de proceder, no puede calificarse como diligente, siendo razonable que el contribuyente hubiera determinado su ganancia patrimonial con la documentación que pueda acreditar las inversiones y mejoras efectuadas. Consecuentemente se deduce que queda acreditada, cuando menos, la negligencia del contribuyente y procede, por tanto, desestimar las alegaciones que en este sentido se han formulado>>.

A la vista del acuerdo de sancionador y la especificación de la concurrencia del elemento subjetivo de las infracciones tributarias sancionadas, este TEAC considera que el mismo no adolece de falta de motivación, entendiéndose que concurre una culpabilidad "razonada" y "suficientemente explicada", cuyo juicio, además, este Tribunal comparte. Así, la imposición de la sanción se ha justificado en el hecho de que el obligado tributario determinó una pérdida patrimonial en su autoliquidación a resultas de realizar varias interpretaciones interesadas de la normativa tributaria carentes de respaldo legal: primeramente, pese a que el modelo de autoliquidación IRNR 210 prevé varias casillas para ir reflejando el valor de adquisición de la primera adquisición y de una segunda y ulteriores adquisiciones (y de su fecha) el obligado tributario ha computado un único valor de adquisición por las dos fincas coincidente con la fecha de agrupación catastral.

Y dicha agrupación, claro está, no altera el título adquisitivo del reclamante. De este modo, su adquisición no se produjo con la agrupación de las fincas sino previamente, esto es, gracias a que disponía de los dos títulos de adquisición de las fincas las pudo agrupar. En consecuencia, no es razonable que haya hecho constar la existencia de una sola fecha de transmisión.

Dicha cuestión que, dicho sea, no genera consecuencias fiscales inmediatas, se ve agravada por el hecho de que el interesado y su esposa entendieron que podían atribuir libremente un nuevo valor a cada finca, así como a la vivienda objeto de autopromoción y reputar como válido dicho valor a efectos fiscales; interpretación que no solo contraviene las normas básicas relativas a la regulación de la prueba (la fijación de un valor en una escritura no convierte el mismo en verdad material), sino también de la normativa IRPF que configura el valor de adquisición a efectos fiscales como una partida objetiva determinada por el importe satisfecho. Y dicho importe satisfecho es, como no podía ser de otra manera, el precio que pagaron el reclamante y su esposa por las dos fincas registrales.

En segundo lugar, tampoco reputa este TEAC razonable la imputación del valor libremente atribuido por el interesado a la vivienda objeto de autopromoción como mayor valor de adquisición, máxime cuando no disponía de ninguna evidencia documental justificativa, ni de una causa razonable que permita entender el por qué de no aportar tal documentación más allá de alegar que el contribuyente tiene "avanzada edad y es no residente en territorio español siendo difícil recopilar las facturas e información". Recordemos que no ha existido una mera dificultad sino una falta absoluta de recopilación y aportación.

En tercer lugar, advierte este TEAC que no solo no es razonable la interpretación realizada, sino que además el contribuyente se contradice en sus pretensiones: si él entendió como dejó constancia en la autoliquidación que la fecha de adquisición del bien transmitido era una sola (2016), carece de sentido aducir que tenía derecho a la aplicación de los coeficientes de abatimiento previstos para bienes adquiridos con anterioridad a 1994.

A mayor abundamiento, queremos precisar que la defensa que hace el reclamante de su buena fe en la medida en que aportó las escrituras y "los tribunales han aceptado como prueba del valor de una finca a la hora de valorar si la operación está sujeta a IIVTNU la aportación de la escritura" tampoco se puede compartir.

Debe precisarse que en nuestra resolución RG 4549/2021 confirmamos la procedencia de la sanción impuesta a una sociedad que entendió que podía actualizar el valor de adquisición de un bien para que el mismo fuera el valor que tendría a efectos del ITP ya que concluimos que no existe jurisprudencia que permita a los obligados tributarios "decidir él aplicar la normativa de valoración de ITP para fijar un nuevo valor de adquisición y pretender que ese valor sea el relevante en el Impuesto sobre Sociedades para determinar la plusvalía derivada de la enajenación del bien"; y, no siendo conforme a derecho tal recálculo que, recordemos, al menos se basaría en una norma tributaria (la normativa reguladora del ITP), menos aún es el recálculo pretendido por este obligado tributario que a su libre albedrío fija un nuevo valor a las fincas que poseía desde hacía más de 30 y 40 años y pretende que la Administración Tributaria se vea compelida a aceptar ese valor.

Finalmente, este TEAC quiere también responder a la alegación del reclamante que entiende que como no hubo ocultación no procede la sanción. Debe precisarse que la sanción del artículo 194 LGT no se ve afectada por la posible existencia de la ocultación, previéndose normativamente que siempre es una infracción grave; incidencia que, por el contrario, sí existiría en la infracción sancionada del artículo 191 LGT aunque, en el presente caso, se calificó como leve lo cual el propio precepto condiciona a que no exista ocultación:

<<1. (...) La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes. La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación>>

Esto es, es pacífico también para la Administración Tributaria que no hubo ocultación. Ahora bien, la no existencia de ocultación no implica, como aduce el reclamante, la improcedencia de la sanción. Esto es, él defiende la existencia de una relación de causalidad entre la existencia de ocultación y la sancionabilidad de la conducta y ello no es así: es diferente la realización de la conducta típica (dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria: artículo 191 LGT) con la existencia de ocultación que es, por el contrario, un criterio de calificación a la hora de determinar si la infracción tributaria cometida es leve, grave o muy grave (artículo 184.2 LGT)

A resultas de todo lo anterior, este TEAC rechaza plenamente que el obligado tributario se hubiera basado en una interpretación razonable de las normas tributarias, declarándose conforme a derecho la concurrencia del elemento subjetivo de la sanción impuesta.

Noveno. Conclusión.

Sin perjuicio de lo expuesto en el anterior fundamento octavo, la conclusión alcanzada por este TEAC en el fundamento de derecho séptimo que, en síntesis, ha aceptado que la base de sanción del artículo 191 LGT ha de ser inferior en los términos allí expuestos, determina la estimación parcial de la reclamación contra la sanción (RG 3184/2020), de manera que la Administración habrá de dictar una nueva sanción en la que se ajuste a la base de sanción procedente, excluyendo de la misma los importes allí expuestos.

En cuanto a la liquidación, como ya hemos señalado en el FD Quinto, ha devenido firme e inatacable como consecuencia de la confirmación en la presente resolución de la extemporaneidad del recurso de reposición, por lo que se desestima la reclamación RG 622/2020.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas