

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090575

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de junio de 2023

Sala 1.^a

R.G. 2497/2021

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo. Suspensión de los plazos derivada del estado de alarma. La entidad defiende la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, con los correspondientes efectos que ello conllevaría en términos, principalmente, de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo y ejercicio objeto del mismo. En particular, dispone que la única razón por la que no se produciría la superación del plazo máximo de duración del procedimiento, según el acuerdo de liquidación, sería la suspensión de su cómputo, por un período de 78 días, a raíz de la normativa asociada al estado de alarma causado por el COVID-19.

Pues bien, dicha suspensión no se hace depender, en contra de lo esgrimido por el escrito de alegaciones, de que los órganos encargados de la comprobación motiven en qué medida la interrupción de las actuaciones puede ocasionar la superación del plazo máximo, sino de una circunstancia meramente objetiva, como es la existencia de un estado de alarma que dificultaba o incluso imposibilitaba la realización de trámites imprescindibles en el desarrollo de todo procedimiento administrativo.

Es por ello por lo que la normativa no condiciona tal suspensión a la concurrencia de los requisitos alegados, como sí ocurre en otros casos, tales como las dilaciones o interrupciones justificadas del art. 104.2 de la Ley 58/2003 (LGT) o la antigua ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector vigente hasta 2015.

El principio de especialidad normativa consolidado por nuestra jurisprudencia como principio general del derecho obliga a estar en primer lugar a las normas específicas que regulan la suspensión «sui generis» derivada del estado de alarma por la situación sanitaria del COVID-19. De la misma se infiere, que la causa de suspensión del plazo de duración del procedimiento es objetiva -en contra de lo mantenido por el escrito de alegaciones-, dadas las dificultades de continuarlo asociadas al estado de alarma que generó la pandemia entre dichas fechas, siendo la razón por la que se prevé la suspensión del procedimiento sin estar condicionado a ningún requisito de motivación o del momento en qué se encontrase dicho procedimiento administrativo. Ahora bien, ello es compatible con la realización por los funcionarios de la Administración de trabajo propio e interno, encaminado a la ordenación de la información y a la facilitación de su análisis en el marco de la comprobación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 2, 66, 104, 108, 150, 183, 187, 191 y 208.

Ley 34/2015 [Modificación parcial de la Ley 58/2003 (LGT)], disps. trans. única y final duodécima.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 134.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 239, 240 y 243.

RD 463/2020 (Estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19), disp. adic. tercera.

RD-Ley 8/2020 (Medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19), art. 33.

RD-Ley 15/2020 (Medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo), disp. adic. primera.

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

Se han visto las presentes reclamaciones interpuestas contra acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2014 y contra el acuerdo sancionador derivado del anterior dictados ambos por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Madrid de la AEAT.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 9 de julio de 2019 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid notificó a la entidad **XZ SL** el inicio de actuaciones inspectoras en relación a su IS de 2014 con carácter parcial, limitándose la comprobación a las entradas de dinero procedente de Hungría y quedando, por tanto, excluidos de la comprobación los restantes elementos de la obligación tributaria, así como las magnitudes procedentes de ejercicios anteriores.

El obligado tributario había presentado, previamente, autoliquidación del IS para el periodo impositivo objeto de comprobación con los siguientes importes:

	EJERCICIO 2014
Base imponible	65.504,55
Líquido a ingresar	12.918,01

El referido procedimiento de comprobación finalizó mediante acuerdo de liquidación notificado al obligado tributario en fecha 2 de marzo de 2021, derivado del acta de disconformidad A02-...1 inoada previamente, y en el que se fijaron los siguientes importes:

	EJERCICIO 2014
Base imponible	1.442.444,92
Cuota diferencial	414.275,35
Autoliquidación	12.918,01
Cuota de la liquidación	401.357,34
Intereses de demora	84.209,44
Deuda a ingresar	485.566,78

Segundo.

La entidad **XZ SL**, para el periodo impositivo objeto de comprobación, se encontraba dada de alta en el epígrafe del IAE 9.611 relativo a la producción de películas cinematográficas. Su capital social se encontraba suscrito en su totalidad por D. **Axy**, que ostentaba también la condición de administrador de la sociedad.

Por otro lado, **TW** (en adelante **-TW-**) era, y es, una sociedad radicada en Hungría, fundada y suscrito su capital íntegramente por la NP, sociedad panameña propiedad de D^a. **Bts**. De acuerdo con las explicaciones del contribuyente, **TW** era una empresa dedicada a la distribución de formatos televisivos y producciones audiovisuales, siendo su único personal la propia D^a. **Bts**.

La regularización practicada por la Inspección en la liquidación que es objeto de reclamación consistió en considerar que las cantidades recibidas por **XZ SL** de dicha entidad húngara, **TW**, que se habían contabilizado contra un pasivo resultante de haber firmado un contrato de "cuentas en participación", debían tratarse, a efectos fiscales, como rentas ocultas no declaradas concluyendo que dicho pasivo debía considerarse como un "pasivo ficticio" del artículo 134.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS).

Tratando de dar explicaciones sobre la percepción de esas cantidades, el sujeto pasivo explica que **TW**, en el marco de su actividad, había decidido financiar inversiones en el sector audiovisual, habiendo además canalizarlas a través de **XZ SL**, formalizando, para ello, el señalado contrato de cuenta en participación. También se refleja que con fecha ... de 2008, D. **Axy** había sido nombrado director general de **TW**, y que en el año 2016, este último pasó a ser titular del 10% de las participaciones en **TW**, quedando el 90% restante bajo el control de D^a. **Bts**.

La Inspección concluye, sin embargo, que no se ha aportado pruebas suficientes que permitieran, razonablemente, considerar la realidad de dicho negocio jurídico (el contrato de cuentas en participación), enfatizando que las condiciones que se han señalado como pactadas en el marco del mismo resultarían contrarias a la naturaleza y requisitos de este tipo de negocio; se alude, asimismo, a la falta de sentido económico de la operación y a la confusión patrimonial entre **XZ SL**, **TW** y el resto de sociedades controladas por D. **Axy** y D^a **Bts**.

Por ello, y en aplicación de la referida presunción de obtención de rentas del artículo 134.4 TRLIS, se efectúa un ajuste extracontable positivo en la base imponible de **XZ SL** de 2014 por importe de 1.376.940,37 euros, dando lugar al acuerdo de liquidación reseñado.

Tercero.

Apreciada, además, la existencia de indicios de la comisión de una infracción tributaria por los hechos descritos - en concreto, de la infracción tributaria en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) - se notificó a la entidad el acuerdo de inicio de procedimiento sancionador, que incluía la correspondiente propuesta, en fecha 9 de marzo de 2021, notificándose al obligado tributario el acuerdo de resolución en fecha 4 de mayo de 2021, por el que efectivamente se tenía a la entidad como responsable de la comisión de dicha infracción en cuanto al IS de 2014; dicha infracción del artículo 191 LGT fue calificada como muy grave, lo que determinó una cuantía total para la sanción de 501.696,68 euros.

Cuarto.

Disconforme con los actos descritos - el acuerdo de liquidación y el acuerdo de resolución del expediente sancionador - **XZ SL** interpuso ante este TEAC las correspondientes reclamaciones que se resuelven, en el día de la fecha, de forma acumulada:

RECLAMACIÓN	F. INTER.	F. ENTRA.
00-02497-2021	01/04/2021	06/04/2021
00-03772-2021	19/05/2021	21/05/2021

En las alegaciones planteadas para sustentar la impugnación del acuerdo de liquidación (RG 2497/2021), se solicita su anulación en base a los siguientes argumentos:

- Prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el IS del periodo impositivo 2014, al haber superado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, dado que no resulta aplicable la suspensión de plazos administrativos como consecuencia de la crisis sanitaria del COVID-19.
- Improcedente consideración como pasivo ficticio de las cantidades satisfechas por **TW** a **XZ SL**, ya que los indicios recogidos por la Inspección de los Tributos no prueban tal consideración, habiéndose aportado pruebas suficientes de la realidad de las operaciones efectuadas entre ambas entidades.

En las alegaciones planteadas para sustentar la impugnación del acuerdo de resolución del expediente sancionador (RG 3772/2021) se solicita su anulación en base a los siguientes argumentos:

- Prescripción del derecho a sancionar la conducta del contribuyente, dado que, en el año 2014 (periodo impositivo regularizado), la normativa tributaria vigente preveía una duración máxima del procedimiento inspector de 12 meses. Aún cuando la comprobación se desarrolla en 2019, la aplicación de la ley más favorable al reo exige que se aplique la vigente en el momento de comisión de la infracción por ser más favorable a la entidad, lo que conllevaría que se ha superado el plazo máximo de duración del procedimiento y ello tendría como consecuencia la prescripción del derecho a sancionar.
- Imposibilidad de imponer sanciones tributarias tomando como base la deuda surgida en una regularización basada en una prueba de presunciones, ya que toda prueba indiciaria implica la existencia de una duda razonable, lo que excluye su idoneidad para enervar el derecho constitucional a la presunción de inocencia.
- Inexistencia de infracción tributaria, dado que no existe culpabilidad en el comportamiento de **XZ SL**, habiéndose aplicado en todo caso una interpretación razonable de la normativa tributaria, como se pone de manifiesto por el hecho de que la Inspección de los Tributos se basa únicamente en indicios y presunciones.
- Quiebra del principio de proporcionalidad en la cuantificación de la sanción.

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:

- Determinar la conformidad o no a Derecho del acuerdo de liquidación y acuerdo de resolución del expediente sancionador impugnados dando respuesta a las alegaciones formuladas por la entidad reclamante.

Cuarto. ***Sobre la posible prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el IS del periodo impositivo 2014.***

En primer lugar, la entidad reclamante defiende la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, con los correspondientes efectos que ello conllevaría en términos, principalmente, de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo y ejercicio objeto del mismo. En particular, dispone que la única razón por la que no se produciría la superación del plazo máximo de duración del procedimiento, según el acuerdo de liquidación, sería la suspensión de su cómputo, por un período de 78 días, a raíz de la normativa asociada al estado de alarma causado por el COVID-19.

El escrito de alegaciones mantiene, al respecto, que la extensión del plazo por esos días no puede ser automática y objetiva, sino que la Inspección de los Tributos debió motivar que dicha extensión hubiese resultado imprescindible, de manera que esa paralización de 78 días hubiese afectado de forma real y significativa al normal devenir de las actuaciones inspectoras, impidiendo su continuación. A este respecto, esgrime y detalla que no se produjo tal paralización ni entorpecimiento, ya que se efectuaron requerimientos de información durante dichos meses de suspensión, lo que muestra, a su juicio, que el órgano inspector no vió dificultada su actividad por la situación sanitaria, por lo que no sería procedente computar una suspensión del plazo de duración del procedimiento. Y, como consecuencia de ello, defiende que, dado que, al no proceder computar tales días, el procedimiento inspector debería haber finalizado en fecha 9 de febrero de 2021, el acuerdo de liquidación se notificó (en fecha 2 de marzo de 2021) cuando ya se había superado el plazo máximo de duración del procedimiento, siendo la consecuencia esencial y principal de ello que las actuaciones desarrolladas no interrumpieron el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar dicho tributo y ejercicio, estando, por ello, el mismo prescrito en el momento de la notificación del acuerdo de liquidación, que debe, por ello, anularse.

Quinto.

La suspensión de los plazos administrativos a la que se refiere la entidad reclamante se inició el 14 de marzo de 2020 con la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de la misma fecha, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, y que, en su Disposición Adicional Tercera (DA 3ª) reconoció la suspensión de todos los plazos administrativos en los siguientes términos:

<<Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público. El cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo>>

En fecha 18 de marzo de 2020 entró en vigor el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, que, en su artículo 33, reguló, en mayor detalle, la suspensión de los plazos en el ámbito tributario. Para lo que a esta cuestión interesa, su apartado 5 dispuso (el subrayado es nuestro):

<<El período comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.>>

En fecha 23 de abril de 2020 entró en vigor el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, que, en su Disposición Adicional Primera (DA 1ª) modificaba el aludido artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020 extendiendo sus efectos hasta el 30 de mayo de 2020. En particular, se dispuso:

<<Las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en las disposiciones adicionales octava y novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020.>>

Por último, el artículo 9 del Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. confirma que:

<<Con efectos desde el 1 de junio de 2020, el cómputo de los plazos administrativos que hubieran sido suspendidos se reanudará, o se reiniciará, si así se hubiera previsto en una norma con rango de ley aprobada durante la vigencia del estado de alarma y sus prórrogas.>>

En base a ello, y así lo entendió la Inspección que lo reflejó en el acuerdo liquidatorio, el procedimiento inspector del que se deriva el acuerdo de liquidación impugnado estuvo suspendido (como consecuencia de esta normativa del estado de alarma asociada a la crisis sanitaria causada por el COVID-19) entre el 14 de marzo y 30 de mayo de 2020, es decir, por un plazo total de 78 días.

Es doctrina de este Tribunal Económico Administrativo Central, fijada en resolución de 28 de marzo de 2023 (RG 9299/2021, disponible en DYCTEA), que dicha suspensión, su efectividad, no se debía hacer depender, en contra de lo esgrimido por el escrito de alegaciones, de que los órganos encargados de la comprobación motivasen en qué medida la interrupción de las actuaciones pudo ocasionar la superación del plazo máximo, sino de una circunstancia meramente objetiva, como era la existencia de un estado de alarma que dificultaba o, incluso, imposibilitaba la realización de trámites imprescindibles en el desarrollo de todo procedimiento administrativo.

Es por ello por lo que la normativa no condiciona expresamente tal suspensión a la concurrencia de los requisitos alegados, como sí ocurre en otros casos, tales como las dilaciones o interrupciones justificadas del artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, -LGT-) o la antigua ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector vigente hasta 2015.

Dadas las restricciones de movilidad, de encuentros entre personas, e incluso de acceso a las oficinas públicas existentes durante dicho periodo de suspensión, durante la vigencia del Estado de Alarma, que dificultaron o incluso impidieron la continuación de los trámites del procedimiento administrativo, se decretó, con carácter general, la suspensión del cómputo de los plazos máximos de duración de los procedimientos administrativos, así como las de otros derechos de índole temporal, como el de los plazos de prescripción del artículo 66 LGT o el de los plazos para la interposición de recursos o reclamaciones por parte de los contribuyentes.

La misma conclusión se alcanza del análisis de la regulación general de los plazos de suspensión que pueden concurrir en el procedimiento inspector, regulados en el artículo 150.3 LGT a partir de la reforma introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT. La exposición de motivos de dicha ley de reforma explica la razón de ser y funcionamiento de los cambios en el cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector, destacando para resolver esta cuestión el siguiente extracto (el subrayado y negrita es nuestro):

*<<La reforma implica un incremento del plazo del procedimiento de inspección y, como contrapartida, a lo largo de la tramitación se van a producir determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo del que la Administración Tributaria dispone para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otras Administraciones. No obstante, podrán descontarse determinados periodos de suspensión **definidos de forma objetiva** en la Ley en supuestos que impiden la continuación del procedimiento, pudiéndose extender la duración del procedimiento por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo o cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta.*

Las consecuencias de la superación del plazo del procedimiento inspector serán las actualmente previstas.>>

Desde la entrada en vigor de dicha reforma, se fijaron una serie de circunstancias objetivas que conllevarían la suspensión del procedimiento, debiendo esos días ser descontados a efectos del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector. Como indica la exposición de motivos de tal reforma, el fin de incluir causas objetivas respecto al régimen anterior -que permitía descontar los periodos de dilaciones y de interrupción justificada del artículo 104.2 LGT, que sí están sujetos a estrictos requisitos de motivación- era eliminar ese complejo sistema, otorgando mayor seguridad jurídica a la duración del procedimiento y reduciendo significativamente la conflictividad

tributaria, que derivaba, precisamente, en muchos casos, de la subjetividad en el cumplimiento de los requisitos relativos al plazo. Así lo muestra el tenor literal del preámbulo de la reforma:

<<Varios son los objetivos perseguidos con la nueva regulación de los plazos del procedimiento inspector:

a) Simplificar de manera importante la normativa vigente, al eliminarse un amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo. Asimismo, se suprime el supuesto de interrupción injustificada durante más de seis meses.

b) Una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector, incorporando nuevas obligaciones para informar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el obligado pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento.

c) Reducir significativamente la conflictividad tributaria.>>

El principio de especialidad normativa -"lex specialis derogat legi generali"-, consolidado por nuestra jurisprudencia como principio general del derecho, obliga a estar, en primer lugar, a las normas específicas que regulan la suspensión "sui generis" derivada del estado de alarma por la situación sanitaria del COVID-19. De la misma se infiere, como se ha razonado en esta resolución, que esa causa de suspensión del plazo de duración del procedimiento fue plenamente objetiva -en contra de lo mantenido por el escrito de alegaciones-, dadas las importantes y relevantes dificultades que la situación causada por la crisis sanitaria planteaban para el desarrollo de los procedimientos administrativos de comprobación / inspección de los tributos, siendo esa la razón por la que se previó y estableció la suspensión del cómputo del plazo de duración de dichos procedimientos sin estar condicionado tal efecto suspensivo a ningún requisito de motivación ni al momento en qué se encontrase dicho procedimiento administrativo.

Aún así, resulta útil, para la interpretación de este supuesto de suspensión especial, la aplicación de las reglas generales del procedimiento inspector y de las suspensiones que le puedan afectar, de la que se desprende, también, que tales periodos de suspensión concurren por causas objetivas, reforzando así la conclusión alcanzada por este TEAC.

Por último en relación a esta cuestión, la entidad reclamante hace referencia a que la Inspección de los Tributos efectuó requerimientos de información a múltiples organismos, algunos durante los meses de suspensión, lo que acreditaría la posibilidad de continuar con las actuaciones.

Sin embargo, de la información obrante en el expediente resulta patente que la Inspección de los Tributos efectuó los requerimientos de información con anterioridad al 14 de marzo de 2020, fecha en que se inició el período de suspensión asociada al estado de alarma, por lo que no existe constancia del desarrollo de las actuaciones esgrimidas por la entidad reclamante. Como única cuestión relacionada, en fecha 20 de marzo de 2020 consta que se recibe, por vía electrónica, cierta documentación remitida por las autoridades fiscales húngaras referentes a **TW**, pero sin que conste que los órganos de comprobación efectúen ningún trámite al respecto en tales fechas. No obstante, cabe recordar que es doctrina de este TEAC (Resolución de 28/03/2023, RG 9299/2021) que durante la vigencia del periodo de suspensión de los plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos derivada del estado de alarma con motivo de la crisis sanitaria producida por la COVID 19, entre el 14 de marzo y el 30 de mayo de 2020, aunque obviamente los órganos encargados de la aplicación de los tributos no podían continuar los trámites del procedimiento administrativo - esto es, no podían realizar las actuaciones formales que impulsan su desarrollo desde el inicio hasta el fin - sí cabía la realización, por los funcionarios de la Administración, de trabajo propio e interno, encaminado a la ordenación de la información y a la facilitación de su análisis en el marco de la comprobación en curso.

Por consiguiente, este TEAC concluye, contrariamente a lo que defiende la entidad reclamante, que, para el cómputo del plazo del procedimiento inspector del que resultó la liquidación impugnada, sí que se debía tener en cuenta la suspensión de 78 días - los transcurridos entre el 14 de marzo y 30 de mayo de 2020. Y, además, también en contra de lo mantenido por la entidad reclamante, a efectos de cómputo de plazo, se entenderá que el procedimiento finaliza, para los sujetos obligados a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, con la puesta a disposición de la notificación del acuerdo de liquidación en la sede electrónica, lo que ocurre en fecha 19 de febrero de 2021. Así resulta del artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, -LGT-) al disponer (el subrayado es nuestro):

<<2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se

entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.>>

Véase que, el último inciso del artículo 150.2 LGT excluye la aplicación para el procedimiento inspector del último párrafo del artículo 104.2 LGT, pero no de los dos precedentes, que resultan de plena aplicación, al indicar expresamente que la previsión incluida se refiere sólo a los periodos de interrupción justificada y dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración:

<<A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.>>

La misma conclusión es alcanzada por el Tribunal Supremo en sentencia de 10 de noviembre de 2021 (recurso de casación 4886/2020) para los procedimientos administrativos con carácter general, al concluir:

<<De acuerdo con lo anteriormente razonado, y en respuesta a la cuestión de interés casacional formulada en el auto de admisión de este recurso de casación, sobre cuándo debe entenderse cumplida la obligación de notificar, a efectos del dies ad quem del plazo de 12 meses establecido por el artículo 42.4 de la Ley 38/2003 en las notificaciones por medios electrónicos, la Sala considera que, de conformidad con los artículos 40.4 y 43.3 de la Ley 39/2015 y 45.3 del RD 203/2021, en las notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de la Administración de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única.>>

A la luz de lo expuesto procede desestimar la pretensión formulada por la entidad reclamante, ya que la Inspección cumplió con su obligación de notificar la resolución del procedimiento - a través de la puesta a disposición del acuerdo de liquidación en sede electrónica - dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

Sexto. Sobre la procedencia de la presunción de rentas aplicada por la Inspección de los Tributos por la existencia de un pasivo ficticio.

Tal y como ha quedado descrito, el ajuste formulado por la Inspección en el acuerdo de liquidación consistió en considerar como ficticios, a efectos fiscales, los pasivos contabilizados por **XZ SL** en el marco, según la propia entidad, de un contrato de cuentas en participación suscrito con **TW** para el desarrollo de su actividad cinematográfica, ya que la Inspección de los Tributos ha concluido, fruto de las actuaciones, la inexistencia de la realidad de ese negocio jurídico, sin que exista, a su juicio, por lo tanto, justificación alguna para las cantidades recibidas.

La entidad sigue insistiendo ante este TEAC que se suscribió ese "contrato de cuentas en participación" con **TW** para canalizar inversiones en el sector audiovisual español, dado que ella misma era empresa reputada en el sector. Admite que no se ha aportado justificación documental de dicho contrato, pero mantiene que se trató de un pacto verbal, cuya validez, entiende, es suficiente en términos de acreditar su realidad. La entidad reclamante mantiene que la Inspección de los Tributos ha efectuado la regularización basándose en una serie de indicios sustentados únicamente en información contable, no sustentada en una realidad material inequívoca y concluyente, existiendo, además, a su juicio, contraindicios suficientes para enervar el razonamiento de los órganos de comprobación. Además, incide en que algunas de las deficiencias contables puestas de manifiesto por la Inspección de los Tributos constituyen meros errores en la contabilización, existiendo, en todo caso, otros elementos que permitirían apreciar, de ser correctamente analizados, la existencia y realidad del pasivo contabilizado por **XZ SL** como contrapeso a las cantidades aportadas por **TW** en el marco del contrato de cuentas en participación.

Igualmente, se argumenta que la vinculación entre el gestor y el partícipe, contrariamente a lo que recoge el acuerdo liquidatorio, no debería determinar "per se" la invalidez de la naturaleza de la operación de financiación pactada, ya que utilizar vías o fórmulas de financiación entre entidades del mismo grupo es algo perfectamente válido y que se hace de forma generalizada, estando plenamente admitido en el ámbito mercantil; del mismo modo, tampoco considera un indicio determinante, como lo emplea la Inspección, el hecho de que no participe en las pérdidas del negocio, dado que las pérdidas deberán, en su caso, materializarse en el medio o largo plazo.

Séptimo.

Para resolver esta cuestión resulta imprescindible partir de lo que establece el artículo 134.4 TRLIS que fija una presunción de existencia de rentas no declaradas en caso de que se hayan contabilizado pasivos ficticios en los siguientes términos:

<<4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes. >>

Ha quedado constado que **XZ SL** recibió, durante el ejercicio 2014, una serie de cantidades de **TW**, lo cual queda registrado en su contabilidad como un pasivo, indicando, una vez que se le han pedido explicaciones en el curso del procedimiento inspector, que las mismas se recibieron en el marco de un contrato de cuentas en participación. Dado que la Inspección de los Tributos, fruto de las actuaciones de comprobación realizadas, ha concluido que dicho contrato no ha quedado acreditado, la regularización se fundamenta en que el reconocimiento contable dado por la entidad debe considerarse como un pasivo ficticio, no justificado, correspondiendo aplicar lo dispuesto en el precepto indicado, incluyendo en la base imponible el importe de las cantidades percibidas, considerándolas rentas no declaradas.

Por lo tanto, la clave del asunto y la cuestión objeto de controversia consiste en determinar si es procedente, o no, considerar inexistente el negocio de cuentas en participación entre las entidades al que alude la reclamante, para lo que resulta fundamental analizar los distintos indicios que obran en el expediente y los argumentos mantenidos por la entidad reclamante en su escrito de alegaciones. Sirva señalar que la prueba de presunciones se reconoce con carácter general en el artículo 108.2 LGT al señalar que:

<<Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.>>

El Tribunal Supremo avala la validez de la prueba indiciaria de forma reiterada en su jurisprudencia, analizando los requisitos para ello en múltiples sentencias como las de 5 de mayo de 2014 (recurso de casación nº 1511/2013); 18 de marzo de 2013 (recurso de casación nº 392/2011), 11 de noviembre de 2011 (recurso de casación nº 331/2009), 17 de noviembre de 2011 (recurso de casación nº 3979/2007), 8 de octubre de 2012 (nº 7067/10), 25 de enero de 2001 (recurso de casación nº 1980/2000), 1 de febrero de 2000 (recurso de casación nº 83/2000), 9 de febrero de 2000 (recurso de casación nº 141/2000), 14 de febrero de 2000 (recurso de casación nº 171/2000), 1 de marzo del 2000 (recurso de casación nº 363/2000), 24 de abril del 2000 (recurso de casación nº 728/2000), y 12 de diciembre del 2000 (recurso de casación nº 1911/2000), entre otras.

Conforme a la doctrina de este Tribunal Económico Administrativo Central, consagrada en numerosas resoluciones (entre otras, la de 26 de enero de 2010 con RG 6414/2008, disponible en DYCTEA), el enlace exigido por el artículo 108.2 LGT para que opere la prueba de presunciones requiere la concurrencia de los requisitos de "seriedad" en aquel nexo entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico como extremadamente posible; "precisión" o, lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y "concordancia" entre todos los hechos conocidos, que deben conducir a la misma conclusión.

Resulta fundamental, además, para el asunto que nos ocupa, partir de la regulación de los contratos de cuentas en participación, recogida, esencialmente, en los artículos 239 a 243 del Código de Comercio. No obstante, dada su escasez, su régimen y naturaleza, ésta ha sido completada e interpretada por los diferentes tribunales de justicia y por la doctrina mercantil. Así, la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de mayo de 2008 (recurso de casación nº 1219/2001) define este tipo de contratos como *<<una fórmula asociativa entre empresarios individuales o sociales que hace posible el concurso de uno (partícipe o cuenta-partícipe) en el negocio o empresa del otro (gestor), quedando ambos a resultas del éxito o fracaso del último>>*.

De esta forma, a través de un negocio u operación de este tipo, una de las partes (el cuenta-partícipe) formaliza un préstamo en favor de la otra parte (el gestor) para que éste emplee las cantidades en su negocio pero en lugar de obtener una retribución garantizada, el cuenta-partícipe asume el riesgo del negocio a cambio de una participación en los resultados del mismo (beneficios o pérdidas). Así, el gestor recibe aportaciones de capital ajeno para dedicarlas a su negocio, el cual le sigue perteneciendo privativamente (sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 11 de marzo de 2004), siendo lo más común que su relación con el cuenta-partícipe no se revele a los terceros, actuando sólo el gestor con ellos, manteniendo de esta forma oculta la participación del cuenta-partícipe, que no interviene de forma alguna en la gestión del negocio, siendo ésta responsabilidad única del gestor, tal y como reconoce el la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en sentencia de 4 de diciembre de 1992 (recurso de casación nº 2254/1991).

Pues bien, en atención a lo anterior y a las pruebas aportadas por ambas partes, en este caso, este TEAC comparte el criterio y las conclusiones a las que llega la Inspección de los Tributos en el acuerdo de liquidación impugnado, considerando que los indicios recabados en el curso de las actuaciones permiten acreditar

razonablemente que no existió, entre las partes, ese contrato de cuenta en participación, lo que conlleva que las deudas contabilizadas por el sujeto pasivo que percibió las cantidades aportadas desde Hungría sean inexistentes, y así deban tratarse a efectos fiscales.

En concreto, el conjunto de indicios que permiten sustentar esta conclusión son los siguientes:

- Falta de acreditación documental de la realidad del negocio jurídico

XZ SL no ha aportado un contrato escrito del negocio de cuentas en participación que, aparentemente y según alega, estipuló con **TW**; es cierto que, como ya hemos indicado, la entidad sostiene que dicho contrato puede ser verbal, como fue, por lo que la falta de contrato escrito no puede utilizarse como prueba que determina, per se, automáticamente, la inexistencia del negocio.

Efectivamente, el artículo 240 del Código de Comercio reconoce que:

<<Las cuentas en participación no estarán sujetas en su formación a ninguna solemnidad, pudiendo contraerse privadamente de palabra o por escrito, y probándose su existencia por cualquiera de los medios reconocidos en Derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 51.>>

Ahora bien, el hecho de que no se exija que el contrato deba ser recogido por escrito (u otros requisitos formales) no obsta a que, como señala el propio precepto transcrito, deba probarse su existencia por cualquier medio admitido en derecho. En el presente caso, no es sólo que no se aporte contrato alguno, sino que tampoco se aporta ningún otro documento que permita evidenciar la existencia del negocio jurídico entre las partes, más allá de la contabilización de las cantidades supuestamente recibidas en tal concepto. Ni siquiera existe documentación relacionada con el destino que **XZ SL** otorga a las cantidades recibidas de **TW**, algo que resulta contrario a la obligaciones del gestor, ya que debe rendir cuentas sobre la marcha del negocio al cuenta-partícipe - es uno de los rasgos más característicos de un "negocio de cuentas en participación" - deber que no podrá cumplir si no cuenta con justificante del destino otorgado a las cantidades recibidas, tal y como reconoce el Tribunal Supremo en sentencias de 18 de mayo de 1992 y de 30 de julio de 1996.

Sorprendentemente, los únicos documentos que ha aportado la entidad interesada en esta vía económico administrativa para tratar de acreditar la realidad del negocio jurídico de cuentas en participación con **TW** son unas copias de un contrato, privado, de préstamo participativo formalizado con **LM S.L.** Es decir, la única evidencia documental aportada resulta ser un contrato referente a un negocio jurídico distinto (préstamo participativo) y con otra entidad diferente (**LM S.L.**), por lo que la sociedad reclamante continúa sin aportar ninguna prueba que permita razonablemente considerar la existencia del negocio jurídico supuestamente desarrollado con **TW**.

- Incumplimiento de varios de los requisitos de un contrato de cuentas en participación

El contrato de cuentas en participación se prevé, como ya hemos dicho, como una relación jurídica por la que una parte, el cuenta-partícipe, dedica ciertas cantidades al negocio de otra parte o persona independiente, el gestor. De hecho, ese negocio continúa perteneciendo exclusivamente a este gestor, que es quién efectuará a su vez operaciones con terceros. Es tal la separación existente entre el cuenta-partícipe y el gestor que constituye un deber del cuenta-partícipe no intervenir ni inmiscuirse en la gestión del negocio, ya que corresponde con carácter exclusivo y excluyente al gestor.

Así, la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en sentencia de 4 de diciembre de 1992 (recurso de casación nº 2254/1991) ha puesto de manifiesto que el negocio debe permanecer ajeno al cuenta-partícipe, correspondiendo su propiedad al gestor, por lo que no puede intervenir de ninguna forma en las operaciones comerciales. En concreto, dispone el Alto Tribunal:

<<El pretendido contrato de cuentas en participación no ha tenido lugar ni es aplicable la institución a la situación que se enjuicia, pues aquel convenio se apoya en la existencia real de un propietario-gestor que recibe aportaciones de capital ajenas y las hace suyas para dedicarlas al negocio en que se interesan dichos terceros, los que no tienen intervención alguna en el mismo, salvo las derivadas del lucro que pretenden obtener con la contribución de capital que efectúa>>

Igualmente, la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 7 de mayo de 2004 (recurso nº 1087/2002) reitera que es determinante de esta modalidad contractual la ajenidad del cuenta-partícipe respecto a la gestión del negocio en el que se pretende participar. En el mismo sentido cabe destacar las sentencias de la Audiencia Provincial de Álava de 7 de julio de 1999 (recurso nº 89/1999) y de la Audiencia Provincial de Almería de 8 de julio de 2004 (recurso nº 93/2004), entre otras.

En el presente caso, sin embargo, es claro que D. **Axy** no sólo era el propietario y administrador de **XZ SL** (entidad que sería "la gestora" en los términos del negocio de cuentas en participación), sino que, al mismo tiempo,

era el administrador y director general de **TW** (entidad que sería la "cuenta-partícipe" en el negocio de cuentas en participación) desde 2008.

Resulta más que evidente, por lo tanto, que no se cumpliría ese requisito de ajenidad, esencial en un negocio de esta naturaleza tal y como ha sido exigido por la jurisprudencia para este tipo de contratos. Parece difícil considerar que **XZ SL** haya procedido a la gestión del negocio de forma exclusiva y excluyente, de forma plenamente independiente del "cuenta partícipe", **TW**, cuando su propietario y administrador era, al mismo tiempo, el director general de esta entidad. Más bien, como reconoce la Inspección, todo parece responder a una unidad de decisión en ambas sociedades, incumplándose, con ello, uno de los requisitos fundamentales de los contratos de cuentas en participación.

Tal es la importancia de este incumplimiento que la sentencia del Tribunal Supremo previamente transcrita indica, para un caso similar en que tampoco se había verificado el requisito de ajenidad entre las partes intervinientes en el negocio, que la consecuencia que ello comporta consiste en que <<el pretendido contrato de cuentas en participación no ha tenido lugar ni es aplicable la institución a la situación que se enjuicia>>.

No obstante, no constituye el único incumplimiento de una de las características fundamentales de los contratos de cuentas en participación. En este tipo de pacto, si son verdaderamente de esa naturaleza, el cuenta-partícipe otorga financiación al gestor para su negocio, constituyendo el rasgo esencial, que lo diferencia de otras fórmulas de financiación, que, en lugar de obtener una retribución garantizada, el cuenta-partícipe asume el riesgo del negocio a cambio de obtener una participación en los resultados futuros del negocio (beneficios o pérdidas). Es decir, la diferencia con cualquier otra fórmula o negocio de financiación es que el inversor (el cuenta-partícipe, hablando en términos de "contrato de cuentas en participación") no obtiene una retribución asegurada, sino que se ve afectado por la ventura y riesgos del negocio que desarrolla el deudor (el "gestor", hablando en términos de "negocio de cuentas en participación"). Esto implica no sólo que tenga derecho a participar de los beneficios en los términos pactados cuando se obtenga, sino también, la obligación de hacer frente a las pérdidas ocasionadas en el negocio. De hecho, la doctrina mercantil, encabezada en esta cuestión por autores como Garrigues, Serra Mallol o Gual Dalmau, pone de manifiesto que no es posible que las partes pacten una cláusula en virtud de la que se excluya al cuenta-partícipe de una participación en las pérdidas del negocio, ya que de lo contrario se mantendría intacta su posición de acreedor, sin afectarle el riesgo del negocio, característica contraria a las cuentas en participación y más propia de un contrato de préstamo ordinario.

En el presente caso, sin embargo, ha quedado acreditado en el expediente que el supuesto inversor, **TW**, no participa, en ningún ejercicio, del resultado del negocio desarrollado por el deudor, **XZ SL** (fueron pérdidas). De hecho, en el momento de la comprobación, **TW** no había obtenido, en ningún año, resultado alguno en virtud de este negocio, sin que conste, tampoco, que se hubiera visto afectada por las pérdidas generadas, a lo largo del tiempo, por el gestor en su negocio. Ni siquiera se muestra, como justificación, que se pactase una cláusula en el contrato excluyendo su participación en las pérdidas, en el caso de que estas fueran el resultado del negocio, sin perjuicio de que tal cláusula pudiese resultar contraria a la naturaleza misma del contrato.

Esta situación muestra que lo concertado entre las partes intervinientes no sólo no responde a las características de este tipo de contratos sino que muestra el escaso sentido económico de la operación, impropia de cualquier negocio mercantil, ya que **TW** continúa, todos los ejercicios, aportando cantidades a **XZ SL** sin exigir ningún tipo de rendición de cuentas ni de medida o control de las inversiones, aún cuando se trata de un negocio que acarrea de forma reiterada pérdidas constantes.

• Confusión patrimonial

TW, como decimos, efectúa varias entregas de fondos a **XZ SL** quién, a su vez, las destina a otras empresas del mismo grupo empresarial (como **LM S.L.**), así como a otras empresas también controladas por **TW** (como ..., ...). De esta forma, todas las cantidades, a pesar del movimiento entre las diferentes sociedades, permanecen bajo el control de personas jurídicas controladas en última instancia por D. **Axy**.

De hecho, resulta especialmente llamativo este esquema de negocio, dado que todas las empresas a las que se destina la inversión de los fondos generan de forma constante pérdidas que arrastran desde ejercicios anteriores.

Analizando con más detalle el trasvase de fondos efectuado por **TW** a **XZ SL**, en el momento de su recepción, **XZ SL** lo contabiliza en cuentas de préstamo, para posteriormente, recalificar parte como ingresos de **XZ SL** por supuestas retribuciones por los servicios que presta a **TW**. De la misma forma y siguiendo las manifestaciones de las sociedades intervinientes, D. **Axy** ejerce de forma gratuita su cargo de director general de **TW** porque se entiende remunerado por la comisión de las ventas que realiza, que a su vez le satisface **XZ SL**.

De todo lo anterior resulta evidente la confusión patrimonial existente, pues se produce un trasvase de fondos entre ambas entidades sin un negocio jurídico que lo ampare, modificando el concepto de las cantidades percibidas sobrevenidamente y abonando supuestamente **XZ SL** retribuciones que corresponde satisfacer a **TW**.

En base a todo lo anterior, este TEAC concluye, como ya anticipamos, que los indicios recogidos en el acuerdo de liquidación permiten acertadamente concluir la inexistencia del contrato de cuentas en participación

alegado por las partes. **XZ SL** no ha logrado acreditar, de forma razonable, la existencia real del pasivo contabilizado, limitándose en sus alegaciones a efectuar meras manifestaciones sin que se aporte ningún tipo de documento o se traigan a colación hechos que puedan indicar la veracidad de lo declarado, desvirtuando así la certada conclusión de la Inspección de los Tributos.

Por ello, se confirma que existen una serie de cantidades percibidas por **XZ SL** en 2014 que no se ajustan o responden a un negocio jurídico que las ampare, y que no se ha dado justificación al pasivo reconocido por la entidad para registrarlas en su contabilidad, en aplicación del principio contable de partida doble, lo que unido a la confusión patrimonial existente entre ambas sociedades, permite concluir la procedente aplicación de la regla de presunción de obtención de rentas del artículo 134.4 TRLIS, debiendo con ello rechazar la pretensión formulada por la entidad reclamante y confirmar la regularización incluida en el acuerdo de liquidación.

Octavo. Sobre la posible prescripción del derecho a sancionar la conducta del contribuyente.

En relación a la sanción, la entidad reclamante defiende, en primer lugar, que, antes de que se notificase la resolución sancionadora, se habría producido la prescripción del derecho a sancionar por el IS del periodo impositivo 2014, por lo que procedería la anulación de aquella resolución. Para ello, parte de considerar que, en aplicación del principio de ley más favorable al reo, debería tomarse en consideración el régimen normativo que le resultase más favorable al contribuyente teniendo en cuenta el existente/vigente en la fecha de comisión de la infracción y el existente/vigente en el momento de tramitación del expediente sancionador.

Así, considera extrapolable este principio no sólo a las normas reguladoras de las infracciones y sanciones, sino también al procedimiento administrativo objeto de la comprobación. Por lo tanto, si se aplicase la redacción existente antes de la entrada en vigor de la reforma introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la duración máxima del procedimiento inspector hubiera sido 12 meses, en lugar de los 18 meses considerados por el órgano de comprobación, que aplicó ya el régimen establecido por la reforma introducida por la Ley 34/2015. En base a ello, se concluye que el acuerdo de liquidación se hubiese notificado una vez se había superado el plazo de 12 meses, que sería la máxima duración de un procedimiento inspector al tiempo en que se entendería cometida la infracción referida al IS de 2014, por lo que aquel no hubiese interrumpido el derecho a sancionar por esa obligación tributaria (IS 2014).

Pues bien, esta pretensión debe ser rechazada por este Tribunal Económico Administrativo Central, dado que la entidad reclamante pretende la extensión de un principio propio del ámbito penal e infractor a las normas propias de los procedimientos administrativos de comprobación.

El principio de aplicación de la norma más favorable al reo se recoge expresamente en el segundo párrafo del artículo 2 LGT (el subrayado es nuestro):

<<2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.>>

El principio de retroactividad de la norma sancionadora más favorable exige, cada vez que se produce un cambio normativo del régimen de infracciones y sanciones, analizar en el momento en que se proceda a la imposición de la sanción cuál de las dos normativas -la vigente en el momento en que se cometió la infracción y la vigente en el momento en que esta se sanciona- resulta más favorable para el sujeto infractor, aplicando de oficio la Administración tributaria esta última.

A estos efectos, la comparación de ley vigente al tiempo de los hechos y nueva ley ha de hacerse en su integridad, aplicando la totalidad de los aspectos, favorables y desfavorables, de una y otra, ya que en caso contrario, si solo se tomasen los elementos más favorables de cada normativa, se estaría creando una norma inexistente, mezcla de la anterior y de la nueva, tal y como reconoce el Tribunal Constitucional en sentencia 131/1986 de 29 de octubre (recurso nº 569/1985).

Sin embargo, esta disposición afecta únicamente a las normas reguladoras del régimen de infracciones y sanciones tributarias o el de recargos, no al resto del ordenamiento jurídico tributario, como son, en particular, las normas reguladoras de los procedimientos administrativos de comprobación.

La entidad reclamante obvia la separación existente entre el procedimiento administrativo de comprobación y el procedimiento de imposición de sanciones tributarias, aspecto fundamental recogido expresamente en el artículo 208.1 LGT (el subrayado es nuestro):

<<1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente.>>

Por un lado, es claro que la Administración Tributaria - la Dependencia Regional de Inspección, en este caso - podía tramitar un procedimiento de aplicación de los tributos (en este caso, un inspector) para comprobar las obligaciones tributarias de los contribuyentes que no estuviesen prescritas; en el supuesto objeto de la presente controversia, el procedimiento se inició en fecha 9 de julio de 2019 y tuvo por objeto comprobar, con carácter parcial, el IS de 2014, no estando, en ese momento, prescrito el derecho de la Administración a comprobarlo. Dicho procedimiento, que terminó adecuadamente, con el acuerdo de liquidación notificado en fecha 2 de marzo de 2021, es indudable que debió tramitarse de acuerdo con las normas reguladoras del mismo recogidas en el Título III LGT, y en concreto, de acuerdo con lo dispuesto en su Capítulo IV relativo al procedimiento inspector, en su versión vigente a la fecha de notificación de su inicio al obligado tributario; es decir, siendo plenamente aplicable la redacción del artículo 150 LGT introducida por la Ley 34/2015, por lo que su plazo de duración era, indudablemente, de 18 meses.

Sirva señalar que la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003 - que fue la que introdujo, entre otras, la reforma del artículo 150 LGT sobre la duración de los procedimientos inspectores - señala que:

6. La nueva redacción de los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de esta Ley.

Y la entrada en vigor de la norma, según la Disposición Final Duodécima, fue "a los veinte días de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»" que se produjo el 21/09/2015.

Y, por otro lado, y de forma totalmente independiente al procedimiento de comprobación, en caso de que se haya apreciado la posible comisión de infracciones tributarias, se debe proceder, en su caso, al ejercicio de la potestad sancionadora mediante la tramitación del correspondiente expediente sancionador, aplicando para ello las normas reguladoras del mismo, recogidas en el Título IV de la LGT. Es en este procedimiento separado donde deben aplicarse los principios propios del régimen jurídico de las infracciones y sanciones, como sería el de "retroactividad de la disposición sancionadora no favorable", y las demás especialidades de este tipo de procedimientos, pudiendo señalar, entre otras, que su duración máxima es de 6 meses y que el incumplimiento de dicho plazo impide el inicio de un nuevo procedimiento para imponer una sanción por los mismos hechos.

Lo que no puede pretenderse, como solicita la entidad reclamante, es que, una vez tramitado el procedimiento inspector, cuyo plazo legal máximo era indudablemente de 18 meses, a la hora de tramitar el procedimiento sancionador para analizar la posibilidad de considerar que los hechos descritos y comprobados en el marco de aquel son constitutivos de una infracción tributaria - es decir, a la hora de tramitar un procedimiento sancionador que deriva de un procedimiento inspector pero que, recordemos, es ajeno a él y se debe tramitar de forma autónoma y separada, salvo renuncia del contribuyente - se considere que el plazo de ese procedimiento inspector debía ser de 12 meses, porque la regulación de tales procedimientos en el momento de comisión de la infracción era tal y le resultaría más favorable.

El principio aducido únicamente es aplicable a la normativa reguladora de infracciones y sanciones, sin que pueda hacerse extensible al resto de aspectos del ordenamiento jurídico tributario. Una vez finalizado el procedimiento inspector, este constituye, junto con el resultado de la regularización, un elemento de hecho más a considerar a la hora de tramitar el correspondiente expediente sancionador, sin que pueda considerarse una duración diferente de la exigida por la normativa tributaria.

Por consiguiente, procede rechazar la pretensión formulada por la entidad reclamante en relación a esta cuestión.

Noveno. Sobre la posibilidad de sancionar hechos regularizados en base a pruebas indiciarias y presunciones previstas por la normativa tributaria.

A continuación, la entidad reclamante mantiene que la regularización basada en una prueba de presunciones implica la existencia de una duda razonable en la interpretación de la norma tributaria aplicable, por lo que no es idónea para enervar el derecho constitucional a la presunción de inocencia, lo que excluiría en todo caso la posibilidad de imponer sanciones tributarias.

Para resolver esta cuestión resulta necesario analizar la compatibilidad del uso de la prueba indiciaria con las garantías propias del Derecho sancionador. En este sentido pudiera pensarse que, si bien una presunción puede servir de base respecto de una liquidación, en el ámbito sancionador la presunción pudiera jugar en sentido contrario,

a favor del contribuyente, que se beneficiaría de la presunción de inocencia, tal y como parece mantener la entidad reclamante.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha confirmado la pertinencia de la prueba indiciaria en el ámbito penal, y, por ende, su compatibilidad con el principio de presunción de inocencia.

De esta forma, el Tribunal Constitucional resolvió, desde sus sentencias 174 y 175/1985 de 17 de diciembre (nº recurso 558/1983 y 429/1984), la polémica sobre la validez y eficacia de esta prueba declarando que, el derecho a la presunción de inocencia es compatible con que la convicción judicial pueda formarse sobre la base de un prueba indiciaria; porque (el subrayado es nuestro):

<<es un hecho que en los juicios criminales, no siempre es posible esa prueba directa, por muchos esfuerzos que se hagan para obtenerla. Prescindir de la prueba indiciaria, conduciría en ocasiones a la impunidad de ciertos delitos, y especialmente de los perpetrados con particular astucia, lo que provocaría una grave indefensión social.>>

La virtualidad de esta prueba indiciaria para destruir la presunción de inocencia fue reafirmada por el máximo intérprete de la Constitución en sentencias con número 229 /1988 y 256/1988, de 1 y 21 de diciembre respectivamente; 107/1989 de 8 de junio, 111/1990 de 18 de junio, 124/1990 de julio, y 24/1997 de 11 de febrero.

De la misma forma, el Tribunal Supremo ha confirmado de forma reiterada en su jurisprudencia que los hechos acreditados mediante prueba indiciaria pueden destruir la presunción de inocencia de la que gozan los sujetos en el ámbito sancionador y penal. Por todas, en sentencia de 31 de octubre de 2007 (recurso de casación nº 9858/2003) se resuelve (el subrayado es nuestro):

<<el juicio de reproche inherente a la actividad sancionadora puede tener que formularse a partir de una prueba indiciaria, siempre que ésta cumpla las condiciones señaladas por la jurisprudencia constitucional: los indicios han de estar plenamente probados -no puede tratarse de meras sospechas-, y el órgano judicial debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, ha de llegarse a la conclusión de que el imputado realizó la conducta tipificada>>

Y es que no cabe olvidar, en palabras del Tribunal Constitucional fijadas en sentencia de 9 de diciembre de 2002 (nº recurso 1790/2001) que *<<lo que la presunción de inocencia garantiza es el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria, sobre la que el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad>>*, pudiendo ser precisamente la prueba basada en indicios y presunciones, que resulta especialmente idónea para ciertos casos, la que fije la base sobre la que el órgano competente efectúe el juicio razonable sobre la culpabilidad concurrente.

En base a lo anterior procede rechazar la pretensión formulada al respecto.

Décimo. Sobre la posible concurrencia de culpabilidad en el comportamiento de XZ SL y su motivación en el acuerdo de resolución del expediente sancionador.

A continuación, la entidad reclamante solicita que se declare la anulación de la sanción por no existir culpabilidad en su conducta y, en todo caso, por no haber sido ésta acreditada de forma precisa y suficiente por parte de la Inspección en el acuerdo de imposición de sanción.

El artículo 183 LGT exige, entre otros requisitos, la concurrencia de un comportamiento culpable por parte del contribuyente para que se pueda apreciar la comisión de infracciones tributarias, al señalar en su apartado 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. >>

La supuesta falta de motivación en el acuerdo de resolución del expediente sancionador supondría una violación del principio de presunción de inocencia consagrado en el artículo 24 de la Constitución Española. Efectivamente, la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional ha señalado, con carácter general, que el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas y, en concreto en materia tributaria. En particular, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, (reiterado en sentencia de 20 de junio de 2005), señala que: *<<sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente>>*, lo que implica indudablemente, la necesidad de motivar adecuada y suficientemente el acto administrativo sancionador.

En el presente caso, la Inspección de los Tributos motiva la concurrencia de culpabilidad en el punto 2 del Fundamento de Derecho Cuarto del acuerdo de resolución del expediente sancionador, siendo algunos de los extractos más relevantes los siguientes (el subrayado es nuestro):

<<La relación de todos los hechos y actuaciones de las personas y entidades involucradas solo demuestran que hay un claro incumplimiento de la norma vigente que han actuado de manera voluntaria y deliberada tratando de disfrazar la recepción de unos fondos por la española XZ SL procedentes de la entidad húngara TW como un contrato de cuentas en participación cuando la realidad es que ha recibido unas rentas cuantiosas sin ninguna contraprestación por las que no ha tributado y la única justificación para toda la operativa orquestada ha sido el ahorro fiscal. El beneficio fiscal se habría consolidado de no haber existido actuaciones inspectoras.

(...)

- El obligado tributario ha contado con los medios suficientes para llevar a cabo el correcto cumplimiento de las obligaciones para con la Hacienda Pública, pero de una manera deliberada, voluntaria y culpable las ha incumplido sin efectuar ninguna acción encaminada a subsanar el perjuicio económico que, para la Hacienda Pública, y con ella a todos los contribuyentes que de manera correcta cumplen con sus obligaciones fiscales, ha ocasionado. Y solo las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo han puesto de manifiesto los hechos señalados.

Se aprecia culpa en la conducta del obligado tributario consistente en minorar la Base Imponible no incluyendo la renta presunta derivada del pasivo ficticio incluido en su contabilidad y declaraciones no habiéndose acreditado dichas deudas a lo largo del procedimiento de comprobación

La entidad obligada tributaria no ha podido justificar el origen de determinadas transferencias de fondos recibidas por un importe total de 1.376.940,37 euros, mas allá del contrato de cuentas en participación que recoge un incumplimiento de la normativa que lo regula, contabilizando asimismo un pasivo que no ha podido justificar, lo que da lugar a una presunción de obtención de renta no declarada al considerarse que dicho pasivo es inexistente.

(...)

El contrato verbal es a todos los efectos en este caso válido, pero, para que no se produzca un abuso y un engaño frente a terceros de este tipo de contratos deben existir (además de manifestar que se ha celebrado) indicios y pruebas suficientes que acrediten su realidad. Y en este caso todas las circunstancias y hechos que lo rodean solo conducen a decretar que se ha simulado porque los incumplimientos de la normativa que lo regula son varios: vinculación entre partes, falta de justificación económica, TW no participa en las pérdidas (requisito esencial para el partícipe de las cuentas en participación), y además una contabilidad y cuentas anuales, que lejos de clarificar la situación, su llevanza impide comprobar a un tercero de manera cierta el supuesto negocio entre XZ y TW. También este punto hay que reseñar que TW pertenece a una sociedad domiciliada en un paraíso fiscal de la que no ha sido posible comprobar ningún dato.

Los defectos en la contabilidad no son el único hecho que lleva a determinar que la cuenta en participación se ha simulado otros son la existencia de vinculación entre las partes cuando lo impide la norma y que no haya justificación económica de la operación.

En las relaciones comerciales normales entre empresas, ninguna sociedad entrega a otra unos cuantiosos fondos sin documentar y sin revestir la operación con garantías suficientes, a no ser que la relación entre ambas sea muy estrecha, llegando incluso a la confusión en las personas que dirigen y administran ambas entidades.

(...)

El obligado tributario de manera voluntaria y premeditada ha intentado encubrir esta operación simulando un contrato que a juicio de esta parte es inexistente obteniendo un importante ahorro fiscal al no tributar por las rentas recibidas.

(...)>>

Pues bien, este Tribunal Económico Administrativo Central considera que la Inspección de los Tributos motiva correctamente la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria en el acuerdo de resolución del expediente sancionador.

Igualmente, se comparte el criterio expresado por el que no existe una interpretación razonable de la normativa tributaria, ya que XZ SL contabiliza un pasivo ficticio para justificar y no declarar como ingresos las cantidades recibidas de TW, comportamiento que únicamente puede ser concebible con dolo o culpa.

A tal efecto es importante considerar la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la sentencia de 28 de abril de 2014 en el recurso n.º 1994/2012 dictado en unificación de doctrina (el subrayado es nuestro):

<<un requisito necesario para considerar procedente una sanción tributaria que debe tener su reflejo en la motivación de la resolución sancionadora. Como ha reiterado la jurisprudencia de esta Sala, la culpabilidad del sujeto infractor no queda acreditada con la mera reiteración del tipo, ni puede sancionarse con la mera referencia al resultado.

Ahora bien, para determinar, en cada supuesto, si la resolución administrativa sancionadora cumple o no con la exigencia de motivar la culpabilidad es necesario tener en cuenta tanto las circunstancias fácticas que aquella contempla como las normas tributarias que aplica.

Y, a este respecto, aunque no puede ser suficiente la mera afirmación de voluntariedad en la conducta incluso acompañada de la no apreciación de circunstancias que excluyan la responsabilidad- debe, sin embargo, considerarse, en el presente caso, bastante la descripción de conductas que realizan las resoluciones sancionadoras que no son concebibles sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia.

Esto es, las inexactitudes y la situación de la contabilidad de la empresa ... que reflejan los actos administrativos que se enjuician solo pueden explicarse por la concurrencia del elemento de voluntariedad y de la omisión de la conducta exigible que configuran la culpabilidad.>>

La acreditación de un pasivo ficticio para encubrir el pago de cantidades no declaradas es una conducta que no puede ser concebida sin la existencia de dolo, culpa o cuando menos negligencia, por lo que se entiende que concurre el elemento subjetivo exigido por el artículo 183.1 LGT, debiendo desestimar la pretensión formulada por la entidad reclamante.

Décimo primero. Sobre la posible vulneración del principio de proporcionalidad en el cálculo de la sanción tributaria.

Por último, la entidad reclamante considera que la sanción impuesta implica una clara vulneración del principio de proporcionalidad exigido por el ordenamiento jurídico administrativo, en virtud del que debe existir una debida adecuación entre la gravedad del hecho que se pretende sancionar y la sanción aplicada. En concreto, manifiesta que se vulnera tal principio al imponer la Administración Tributaria una sanción por encima del importe de la obligación tributaria de ingreso que sirve de base para la tramitación del expediente sancionador.

Pues bien, esta cuestión ha sido resuelta por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que aclara que no puede alegarse vulneración del principio de proporcionalidad cuando la Inspección se limita a aplicar la sanción que determina la norma, ya que el legislador, en el ejercicio de sus facultades, ha tipificado separadamente cada infracción con sus distintas posibilidades, imponiéndose una sanción prefijada de forma objetiva para cada comportamiento.

En particular, la sentencia del Alto Tribunal de 11 de diciembre de 2014 (n.º recurso 2742/2013) dispone lo siguiente:

<<Como viene señalando reiteradamente el Tribunal Constitucional (en una doctrina que, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al administrativo-sancionador), corresponde al legislador la potestad exclusiva « para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo » (por todas, SSTC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6 ; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 9 ; y 136/1999, de 20 de julio , FJ 23). Y, en tanto que la cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del legislador, a « los Tribunales de justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las Leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad, o si son o no proporcionados en abstracto », conclusión ésta que se deduce del art. 117 CE (STC 65/1986, de 22 de mayo , FJ 3, in fine). En consecuencia, « no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución Española un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito » (STC 65/1986, de 22 de mayo , FJ 3, in fine) y en los supuestos en que « una condena penal pueda ser razonablemente entendida como aplicación de la ley, la eventual lesión que esa aplicación pueda producir», « será imputable al legislador y no al Juez » (STC 136/1999, de 20 de julio , FJ 21, in fine). De esta doctrina jurisprudencial se ha hecho eco, asimismo, esta Sala en nuestras Sentencias de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 1398/2004), FD Sexto B) y de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), FD Quinto D).

Ahora bien, sin perjuicio de que conforme a esta jurisprudencia constitucional la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas ha sido una decisión que ha correspondido siempre al legislador, durante la vigencia de la LGT de 1963 esta Sala había reconocido expresamente que el principio de proporcionalidad en su vertiente aplicativa había servido en la jurisprudencia « como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria; y, así, se viene insistiendo en que el mencionado principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho, hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta sino su modificación o reducción » [Sentencia de 24 de mayo de 2004 (rec. cas. núm. 7600/2000); doctrina jurisprudencial reiterada en la posterior Sentencia de 14 de enero de 2013 (rec. cas. núm. 1040/2011)].

Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero -y es aquí donde queremos poner el acento-, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra

Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), « en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada» no ha dejado « a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar » [FD Quinto D) a)]. A la inexistencia de este margen de maniobra en la aplicación del principio de proporcionalidad se refiere precisamente la sentencia recurrida cuando señala que « la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, considera[ndo] la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados » (FD Quinto), conclusión que hacemos enteramente nuestra y que trae como consecuencia la inexistencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad.

La Administración tributaria se limitó, en efecto, a imponerle a la entidad recurrente la sanción prevista en el art. 201.3 LGT por la expedición de facturas con datos falsos o falseados y a aplicar para graduar la sanción el criterio establecido en el art. 187.1.c) LGT que, de conformidad con el apartado 5 del art. 201 LGT , comporta-y lo hace automáticamente- un incremento de la sanción aplicable en un 100 por 100.

La aplicación de la doctrina jurisprudencial expuesta y de la circunstancia anterior nos lleva, pues, a rechazar el único motivo de casación admitido a trámite.>>

En base a lo anterior, procede rechazar la pretensión formulada por la entidad reclamante, dado que la Inspección de los Tributos se limita a la cuantificación de la sanción de acuerdo con las normas recogidas en el artículo 191 LGT para la infracción consistente en dejar de ingresar la cuantía que hubiera debido resultar de la correcta autoliquidación del tributo en cuestión, en conjunción con los criterios de graduación fijados en el artículo 187 del mismo texto legal.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

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