

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091527

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de octubre de 2023

Sala 1.^a

R.G. 304/2021

SUMARIO:

Base imponible. Comprobación de valores. La comprobación de valores en el procedimiento de gestión. Impugnación de la comprobación de valores. Falta de motivación como causa de nulidad/anulabilidad. *Comprobación de valores sobre los inmuebles sin llevar a cabo la inspección ocular -visita- e individualizada del inmueble.* En el caso que nos ocupa, la valoración de los inmuebles -vivienda y aparcamiento en complejo residencial- efectuada por la Administración se fundamenta, tal y como se recoge en el informe pericial, en el análisis de la información registral y catastral además de practicar un análisis de mercado. También se menciona que se realizó una visita a la finca general -zonas comunes y accesos- puntualizando en diferentes páginas del informe que no se pudo acceder a los inmuebles objeto de la valoración.

El TEAC entiende que siendo claro y constatado que no se llevó a cabo ningún tipo de visita individualizada a los inmuebles que iban a ser objeto de la tasación, procede analizar si ello, a la vista de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo -STS, de 21 de enero de 2021, recurso nº 5352/2019 (NFJ080614)-, supone que esa valoración efectuada por la Administración adolece de un vicio determinante de su anulabilidad.

Pues bien, en caso de que se fije el valor de un bien inmueble mediante informe pericial, la jurisprudencia del Tribunal Supremo exige la necesidad de que el perito encargado de la valoración visite el inmueble, salvo que se razone individualmente, caso por caso, de forma racional y suficiente, el por qué dicha visita resultaría innecesaria. Y, sentado lo anterior, y a la vista de lo sucedido en este caso, el Tribunal concluye que el dictamen pericial efectuado por el Gabinete de la AEAT para fijar el valor de mercado de bienes adolecía de un vicio determinante de su anulabilidad por falta de motivación en cuanto no se realizó esa visita personal al interior del inmueble objeto de valoración ni se ha justificado, cuanto menos, el por qué no era necesario llevarla a cabo en el caso de los elementos a valorar en este caso.

Para estos casos, es criterio del TEAC que, ante la falta de motivación del informe pericial, procede anular las actuaciones y ordenar su retroacción para que el órgano competente pueda elaborar una nueva valoración debidamente motivada. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 15.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 24, 25, 57, 112, 179, 183, 217 y 241.

Código Civil, art. 1214.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

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

Se ha visto el presente RECURSO DE ALZADA promovido por D. **Axy** (NIF: ...) en representación de la entidad **XZ S.L.** (NIF: ...) frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Illes Balears, de fecha 27 de septiembre de 2019, en la que se resolvían, de forma acumulada, las reclamaciones económico administrativas interpuestas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación (A23 ...1) dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Illes Balears así como contra el acuerdo sancionador (A51 ...2) dictado por el mismo órgano ambos referentes al Impuesto sobre Sociedades (IS) 2011 y 2012.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 19/01/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 28/12/2020 contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Illes Balears de fecha 27 de septiembre de 2019.

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente.

Segundo.

En fecha 27 de marzo de 2015 se entendió notificada la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de carácter general y alcance:

- Impuesto sobre Sociedades (IS) 2011 y 2012.
- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 2011 y 2012.

El objeto social de la entidad, entre otros, era el negocio inmobiliario.

Tercero.

Como resultado del procedimiento inspector seguido con la mercantil y en cuanto al IS objeto del mismo, en fecha 10 de enero de 2017 se incoó el acta A02 ...1 en la que el actuario encargado de las actuaciones incluyó la propuesta de regularización que, por ese tributo y ejercicios, entendió procedente.

No obstante, posteriormente, el 15 de marzo de 2017 la Inspectora Regional dictó acuerdo de rectificación de esa propuesta de liquidación, la cual se entendió notificada al obligado tributario el 26 de marzo de 2017, abriéndose un nuevo plazo para la presentación de las alegaciones que el sujeto pasivo tuviera por procedentes.

Posteriormente, se dictó el correspondiente acuerdo de liquidación donde se incluyeron los siguientes ajustes, sintéticamente expuestos.

1. Aportación no dineraria en el marco de la ampliación de capital social llevada a cabo por **TW SL** en 2012. Según los datos contenidos en escritura de compraventa de fecha .../2003 la sociedad **XZ S.L.** había adquirido, de la sociedad **QR S.A.** (NIF: ...), las siguientes fincas urbanas:

a)- Vivienda letra ... de la planta de piso ..., escalera ..., con una superficie construida de ... m2 y ... m2 de jardín-terracea, situada en LOCALIDAD_1 en ... o también DIRECCIÓN_1, referencia catastral El precio de adquisición de dicha vivienda fue de 610.000 euros.

b)- Plaza de aparcamiento, en el mismo edificio en el que se encuentra la vivienda. La referencia catastral es El precio de adquisición de dicha plaza de aparcamiento fue de 15.025 euros.

Ambas compraventas estuvieron sujetas al IVA, y el vendedor repercutió y retuvo la cantidad en concepto de IVA de la vivienda por importe de 42.700 euros, y de la plaza de aparcamiento 2.404,05 euros.

Posteriormente, el 29 de noviembre de 2012, la sociedad **TW S.L.** (NIF: ...) realizó una ampliación de capital social, por una suma de 300.000 euros, mediante la creación de 300.000 participaciones sociales. El socio único de **TW S.L.** era **Bts** (NIF: ...) que, a su vez, era titular del 50% del capital social de **XZ S.L.**

Dicha ampliación de capital fue íntegramente suscrita por **XZ S.L.** mediante la aportación no dineraria de los inmuebles anteriormente descritos, que había adquirido en 2003. La vivienda fue valorada, a estos efectos, en 290.000 euros y la plaza de garaje en 10.000 euros.

Según datos contenido en la escritura, la vivienda estaba gravada con una hipoteca a favor del BANCO **NP S.A.** siendo el importe pendiente de amortizar en fecha 29 de noviembre de 2012 de 220.793,53 euros. La plaza de garaje se encontraba igualmente gravada con una anotación preventiva de embargo a favor del BANCO **LM S.A.** contra la entidad **XZ S.L.** para responder de un total de 124.260 euros de principal y 37.278,10 euros por intereses y costas.

Por aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 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), la Inspección concluyó que el obligado tributario debía integrar, en la base imponible del ejercicio 2012, y como consecuencia de esa operación de aportación no dineraria la diferencia entre el valor de mercado de los bienes aportados y su valor neto contable. A tales efectos, se encargó una valoración de los inmuebles al gabinete Técnico de la AEAT, que determinó una tasación para los mismos que ascendió a 1.462.500 euros. Dado que el valor neto contable de los inmuebles aportados era de 629.446,96 euros, la Inspección determinó que la renta o beneficio sujeto a tributación en la declaración por el Impuesto de Sociedades del ejercicio debía ser de 833.530,04 euros.

2. Del examen de las cuentas bancarias del contribuyente se puso de manifiesto la existencia de ciertos ingresos no declarados, que habían de integrarse en la BI de la entidad.

Así, el acuerdo de liquidación (A23 ...1) se notificó a la entidad el 2 de junio de 2017 y tuvo el siguiente detall (en euros):

	EJERCICIO 2011	EJERCICIO 2012
BASE IMPONIBLE	26.920,33	807.626,68
Tipo de gravamen	30%	30%

Cuota Íntegra previa	8.076,10	242.288,00
Cuota Íntegra	8.076,10	242.288,00
Cuota ínt. ajust. positiva	8.076,10	242.288,00
Cuota líquida positiva	8.076,10	242.288,00
Reten. ingr. y pag a cuen.	0,02	0,02
Cuota del ejercicio	8.076,08	242.287,98
Cuota diferencial	8.076,08	242.287,98
Líquido a ingresar o dev.	8.076,08	242.287,98
CUOTA DEL ACTA	8.076,08	242.287,98
Cuota		250.364,06
Recargos		0,00
Intereses de Demora		42.626,54
Deuda a ingresar / a devolver		292.990,60

Cuarto.

En relación con dicho procedimiento inspector, y considerando que los hechos allí descritos podrían ser constitutivos de infracción tributaria, también se inició un procedimiento sancionador el 10 de enero de 2017. Tramitado dicho procedimiento se dictó una resolución en la que, efectivamente, se tuvo a la entidad como responsable de la comisión, en cada uno de los ejercicios de los comprobados, y por el IS, de la infracción tipificada en el artículo 191 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT); en base a ello se le impusieron sanciones con el siguiente detalle:

	PERIODO 2011	PERIODO 2012
Artículo aplicable	Artículo 191	Artículo 191
BASE SANCIÓN	8.076,08	3.509,22
Calificación infracción	MUY GRAVE	MUY GRAVE
% Sanción	125%	100%
Importe sanción	10.095,10	3.509,22
Sanción reducida	10.095,10	3.509,22
SANCIÓN EFECTIVA	10.095,10	3.509,22

Dicho acuerdo sancionador (A23 ...2) fue notificado a la mercantil el 30 de junio de 2017.

Quinto.

Disconforme con ambos acuerdos se interpusieron, por el obligado tributario, sendas reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Illes Balears. En relación al acuerdo de liquidación la reclamación se interpuso el 3 de julio de 2017 y fue tramitada con el RG 07-01031-2017 mientras que la reclamación relacionada con el acuerdo sancionador fue interpuesta el 14 de julio de 2017 y tramitada con el RG 07-01183-2017.

El TEAR de Illes Balears dictó la resolución el 27 de septiembre de 2019 con sentido desestimatorio.

Dicha resolución fue notificada, mediante comparecencia de conformidad con lo establecido en los artículos 112 y 234 de la LGT el 16 de febrero de 2020.

Sexto.

Con posterioridad, el 28 de diciembre de 2020 se presenta el escrito de este recurso, instando a través del mismo también acción de declaración de nulidad de pleno derecho en relación con esa Resolución del TEAR, solicitando que se declare la nulidad de pleno derecho de la misma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto

520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Tercero.

El objeto de esta resolución es, en primer lugar, valorar la conformidad a derecho de la notificación realizada de la resolución de 27 de septiembre de 2019 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Illes Balears, puesto que si se confirma tal validez, acaecida en febrero de 2020, es claro que nos encontraríamos ante un recurso extemporáneo por haberse promovido una vez transcurrido el plazo establecido para ello en el artículo 241 LGT.

1 . Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico - administrativos regionales y locales y por los órganos económico - administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico - Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones

Cuarto.

La mercantil alega al respecto que no existió, en este caso, un intento de notificación correcto de la resolución del TEAR que habilitase a que se llevase a cabo la notificación por vía edictal, ya que el domicilio al que se dirigió, según el acuse de recibo incorporado al expediente, estaba equivocado, afirmando que en la asesoría a la que debería llegar la notificación siempre hay gente que recibe las notificaciones. Por lo tanto, defiende que ni la Administración cumplió con las formalidades en las notificaciones ni actuó con la diligencia debida, pudiendo haber acudido a otros domicilios como el del Registro Mercantil antes de proceder a la notificación de la resolución por comparecencia, de acuerdo con el artículo 112 LGT.

Según consta en el expediente, las notificaciones de la resolución del TEAR se trataron de realizar en la siguiente dirección:

Axy
XZ S.L.
DIRECCIÓN_2
... ESPAÑA

Ese era el domicilio señalado a efectos de notificación, por la propia entidad, al interponer las reclamaciones económico - administrativas ante el TEAR. Según los acuses de recibo del Servicio de Correos, en esa dirección se intentó la notificación de la resolución dictada por el TEAR el 27/09/2019, el 05/11/2019, a las 12:00 horas (con resultado de "Ausente. Se deposita aviso") y el 07/11/2019, a las 18:30 con el mismo resultado.

Sin que consten más intentos de notificación, ni en esa dirección ni en otras, el ... /2020 se publica en el BOE el "anuncio de citación por comparecencia" para recibir la notificación de la resolución, siguiendo lo dispuesto en el artículo 112 LGT:

"Artículo 112. Notificación por comparecencia.

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado".

La publicación en el "Boletín Oficial del Estado" se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

2. En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el "Boletín Oficial del Estado". Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección."

Y, en aplicación de lo dispuesto en ese precepto, el 20/02/2020 se emite Diligencia, por parte de la Secretaría General del TEAR, por la que se reconoce que, habida cuenta de la incomparecencia de la entidad, se tiene por practicada la notificación de la resolución el 16/02/2020.

Quinto.

Debemos señalar que ese precepto, el artículo 112 LGT, debe interpretarse a la vista de las sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo relativas a la notificación edictal que, con el fin de garantizar el derecho de defensa, configuran la misma como último remedio cuando fracasan las notificaciones intentadas bien en el domicilio fiscal del contribuyente y/o bien en el designado por el mismo.

Igualmente, ha de tenerse en cuenta la doctrina de este tribunal en esta materia, manifestada, entre otras, en la Resolución de 25 de febrero de 2016 (R.G. 00/05833/2015), dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, exigiendo que la Administración, antes de notificar por comparecencia, además practicar dos intentos de notificación en el lugar correspondiente (domicilio fiscal o lugar designado por el interesado a efectos de practicar las notificaciones), intente notificar también en otros lugares en los que tenga constancia de que puede llevarse a cabo la notificación, cumpliendo así con las exigencias de resultar del deber de actuación con la mayor diligencia posible que es propio de los órganos administrativos:

*"Los actos administrativos derivados de los procedimientos iniciados de oficio, respecto de los cuales la Administración haya practicado dos intentos de notificación, debidamente acreditados, en el domicilio fiscal (un intento en el caso de desconocido), de acuerdo con lo señalado en el artículo 112.1 de la LGT, habiendo resultado tales intentos infructuosos con el resultado "dirección incorrecta", puede ser notificados mediante comparecencia al no ser posible la notificación personal por causas no imputables a la Administración, **siempre y cuando la Administración no tenga constancia de ningún otro domicilio en el cual podría llevarse a efecto la notificación**, en cuyo caso, habría que realizar otro intento en el mismo con el fin de cumplir los requisitos fijados por nuestra jurisprudencia antes de acudir a un medio subsidiario como es la notificación por comparecencia".*

Pues bien, en este caso, de un exámen de los documentos obrantes en el expediente, es claro que existían otros lugares en los que cabría haber intentado notificar la resolución del TEAR antes de acudir a la vía edictal, y que hubieran resultado válidos a efectos de lograrla; así, por ejemplo, el propio domicilio fiscal de la entidad interesada reclamante, según bases de datos de la AEAT (DIRECCIÓN_3) que aparece en varios documentos del expediente como, por ejemplo, la comunicación de la inclusión obligatoria en la Dirección Electrónica Habilitada (DEH) o el acta de disconformidad y el acuerdo liquidatorio.

Parece, por ello, que la Administración no cumplió el deber de diligencia exigible, de acuerdo a la doctrina de este TEAC, antes de acudir a la notificación por edictos. En ese sentido, conviene recordar lo que dispone la Audiencia Nacional en su reciente Sentencia de 16/02/2022 (Rec. 543/2019):

Cuando se trata de notificaciones, el principio de buena Administración exige que los entes públicos vayan más allá del cumplimiento de los requisitos formales y se comprometan de forma activa en que la comunicación llegue de forma efectiva al destinatario. Tiene, por lo tanto, la Administración, el deber de desplegar una especial diligencia para asegurar la eficacia de la notificación.

(...)

Cuando se trata de analizar la eficacia de la notificación resulta esencial analizar la diligencia de las partes. En efecto, es posible que la falta de diligencia del destinatario entorpezca o haga inviable la notificación pese a los esfuerzos de la Administración; pero como hemos dicho, a una Administración comprometida con los valores

constitucionales se le debe exigir una diligencia mayor. En este sentido, es muy clara la jurisprudencia cuando indica que la falta de diligencia de la recurrente, puede ser tenida en cuenta "siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles" -STS de 12 de mayo de 2011 (Rec. 2697/2008)-.

Debemos pues realizar un análisis de la conducta realizada por la Administración a la hora de procurar la efectividad de la notificación y determinar si, efectivamente, agotó todos los medios que tenía a su alcance para llevar a cabo la notificación, agotando la diligencia que le era debida para asegurar la eficacia de la notificación. No basta, en ello nos separamos del TEAC, con el cumplimiento formal de los requisitos exigidos en la norma; lejos de ello, debe realizarse un examen de las circunstancias concurrentes en cada caso.

Como decimos, en este caso, los datos incorporados al expediente permiten sostener razonablemente que la Administración (el TEAR de Baleares) podía conocer otros lugares donde haber intentado la notificación de la resolución, como era el domicilio fiscal de la entidad reclamante, pero, sin embargo, se limitó a tratar de practicarla únicamente en el domicilio designado a tales efectos por la entidad al interponer las reclamaciones económico - administrativas, lo cual, siendo formalmente correcto, no es suficiente para acreditar que se actuó, al respecto, con el mínimo grado de diligencia exigible a todo ente público, fruto del referido principio de buena administración; debe tenerse en cuenta que lo que se pretende con la notificación de un acto administrativo, y con todas las exigencias que, al respecto, deben considerarse a la hora de hacerla, es lograr que el interesado tenga pleno y preciso conocimiento de una declaración de voluntad administrativa que supone dicho acto administrativo y que, posiblemente, le afecta en sus derechos e intereses legítimos. En suma, en un caso como este, y teniendo en cuenta que está en juego el derecho a la tutela efectiva de la recurrente entendemos que el principio de buena administración exigía una mayor diligencia del TEAR en orden a la realización de la efectividad de la notificación, por lo que no puede darse validez a la notificación por comparecencia, aparentemente efectiva el 16/02/2022.

Sexto.

Sentado lo anterior, debe tenerse por notificado el acto administrativo (la resolución del TEAR) a efectos, entre otros, de su impugnación en plazo, en la primera fecha en que se tiene constancia de su conocimiento por el reclamante, lo que acaeció, en este caso, con la "entrega" de la misma a quien se había designado como representante de la entidad por parte de la Secretaría General del TEAR, según se acredita en Diligencia de 25/11/2020 que consta en el expediente.

Teniendo en cuenta el plazo del artículo 241 LGT y los días inhábiles a efectos de interponer el recurso, ha de admitirse, por todo ello, que el recurso interpuesto por la entidad el 28/12/2020 se ajustó al plazo legalmente exigido y, por tanto, ha de ser admitido y, consecuentemente, resuelto.

Séptimo.

Para concluir la parte de las alegaciones relacionada con la notificación del Tribunal Regional el interesado justifica que concurriría la causa recogida en el artículo 217.a) LGT y, con ello, debería declararse la nulidad de pleno Derecho al producirse una clara indefensión material por no haber sido notificada la resolución en el lugar y domicilio del que disponía la Administración.

El art. 217.1.a) LGT establece:

<<Artículo 217. Declaración de nulidad de pleno derecho.

1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.>>

No se puede considerar en este caso que se estén lesionando los derechos y libertades del obligado tributario ya que, como se ha analizado en los FUNDAMENTOS DE DERECHO anteriores, se entiende que el recurso de alzada fue interpuesto en plazo y, por ello, en los siguientes Fundamentos de Derecho se procede a resolver todas las alegaciones relativas al fondo.

Se DESESTIMA la alegación.

Octavo.

Entrando ya en las cuestiones de fondo que plantea la entidad recurrente en relación con la regularización que se le practicó por su IS, se debe analizar, en primer lugar, el tratamiento dado a la aportación no dineraria

descrita en los ANTECEDENTES DE HECHO, respecto de la que conviene volver a resaltar los elementos descriptivos más relevantes.

El obligado tributario adquirió, en fecha .../2003, las siguientes fincas urbanas:

- Vivienda letra ... de la planta ..., escalera ... en la DIRECCIÓN_1 número ... en LOCALIDAD_1, referencia catastral El precio de adquisición fue de 610.000 euros.
- Plaza de aparcamiento situada en la misma finca, referencia catastral ..., con precio de adquisición de 15.025 euros.

Posteriormente, según datos contenido en escritura de fecha .../2012, la sociedad **TW S.L.** (NIF: ...) realizó una ampliación de capital social por 300.000 euros. Dicha ampliación de capital fue íntegramente suscrita por la sociedad **XZ S.L.** mediante la aportación de esa vivienda de la DIRECCIÓN_1 y la plaza de aparcamiento situada en la misma finca.

Respecto a esa aportación no dineraria con la que cubrir los 300.000 euros de la ampliación de capital realizada por **TW SL**, la vivienda se valoró por el importe de 290.000 euros y la plaza de aparcamiento por 10.000 euros.

En relación a la vivienda, según datos contenidos en la escritura, ésta estaba gravada con una hipoteca a favor del BANCO **NP S.A.** por importe de 493.515 euros de principal, y la plaza de aparcamiento por 4.985 euros, siendo el importe pendiente de amortizar a fecha de la ampliación de capital de 220.793,53 euros. A su vez también consta que la plaza de aparcamiento se encontraba gravada con una anotación previa de embargo a favor del BANCO **LM S.A.** por 161.538,10 euros en total.

El obligado tributario, tomando como referencia los valores anteriores, otorgó a los inmuebles el valor de 682.331,63 euros (300.000 euros del valor neto de la ampliación+220.793,53 euros del préstamo +161.538,10 euros del embargo).

Por consiguiente, teniendo en cuenta que la entidad debía integrar, en la base imponible del IS del ejercicio 2012, la diferencia entre el valor de mercado de los bienes aportados y su valor neto contable, en base a lo establecido en el artículo 15 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).

Una vez iniciado el procedimiento Inspector, en relación a esta operación por el actuario se solicitó al gabinete Técnico y de Valoraciones, de la Delegación Especial de las Islas Baleares un Informe de Valoración relativo a los bienes inmuebles descritos, en la fecha de la aportación no dineraria, con objeto de conocer su valor de mercado en ese momento. El resultado de dicha tasación fue el siguiente:

- Valor para la vivienda, planta ... puerta ..., estimado a noviembre de 2012: 1.442.700 euros
- Valor para la plaza del aparcamiento n.º...: 19.800 euros

A la hora de motivar el ajuste practicado, la Inspección puntualizó que no constaba que la entidad **TW S.L.**, al adquirir el inmueble señalado, se subrogase en la posición deudora del préstamo del Banco **NP** ni que respondiese de la deuda que **XZ S.L.** tenía con el Banco **LM** que motivó la también referida anotación preventiva de embargo. Aún así, con independencia de si existió tal subrogación o no en la posición deudora, la Oficina Técnica reiteró que la renta que se debía integrar en la base imponible, al amparo de lo dispuesto en el art. 15 TRLIS, era la diferencia entre el valor de mercado y el valor neto contable de los inmuebles transmitidos.

Por ello, la renta a integrar en la base imponible de la entidad contribuyente vendría determinada, a juicio de la Inspección, por los siguientes datos:

Valor de Mercado	1.462.500 euros
Valor Neto Contable vivienda y plaza de aparcamiento	629.446,96 euros
Diferencia	833.530,04 euros
Diferencia a integrar en la base imponible por la Aportación no Dineraria	833.530,04 euros

El TEAR, a la hora de analizar este ajuste en primera instancia, confirmó que, a su juicio, la valoración efectuada por la Oficina Técnica era ajustada a Derecho, confirmando asimismo que se hubiesen hecho constar evidencias del compromiso de asunción de deudas por parte de **TW S.L.**

El obligado tributario rechaza el Informe de Valoración del Gabinete Técnico de la AEAT por los siguientes motivos:

- Los testigos tomados como muestra provienen todos del mismo sitio web especializado (Idealista).
- No se trata de importes de compraventas reales, sino que son ofertas para la compraventa de los inmuebles utilizados como testigos.

- Los datos de los testigos van referenciados a diciembre de 2015, cuando la aportación no dineraria que es objeto de análisis se produjo en noviembre de 2012.
- No se procedió a una visita personal al inmueble para su tasación.

Por estas razones, desarrolladas en el escrito de alegaciones, la mercantil se opone al valor de mercado determinado por el Informe de Valoración.

También, respecto de las cargas o gravámenes, sigue defendiendo que al transmitir inmuebles con gravámenes el adquirente quedaría subrogado en la responsabilidad de éstos.

Noveno.

La valoración de los inmuebles (vivienda y aparcamiento en complejo residencial "...") efectuada por la Administración se fundamenta, tal y como se recoge en el informe pericial emitido por los Servicios Técnicos de Valoración de la Delegación Especial de Illes Balears, en el análisis de la información registral y catastral, además de practicar un análisis de mercado. También se menciona que se realizó una visita a la finca general (zonas comunes y accesos) puntualizando en diferentes páginas del informe que no se pudo acceder a los inmuebles objeto de la valoración:

"Se ha tenido acceso a la finca general en la que se encuentran los inmuebles, visitando las zonas comunes, y de acceso a algunos de los bloques que lo integran, comprobándose que se encuentra actualmente en uso y en un buen estado de conservación, sin que se haya visitado el interior de las viviendas, ni accedido al sótano de aparcamientos y trasteros.

(...)

No ha sido posible visitar interiormente los inmuebles (ni la vivienda, ni el aparcamiento), por lo que el presente informe se realiza sobre la base de los datos obtenidos, considerando una conservación correcta, similar a las características y estado de conservación exteriores."

Este TEAC entiende que siendo claro y constatado que no se llevó a cabo ningún tipo de visita individualizada a los inmuebles que iban a ser objeto de la tasación, procede analizar si ello, a la vista de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, supone que esa valoración efectuada por la Administración adolece de un vicio determinante de su anulabilidad.

El TS en fecha 21/01/2021, en sentencia nº STS 110/2021, rec. nº 5352/2019, fija, al respecto de esa cuestión, el criterio siguiente:

«En esencia, nuestra doctrina al respecto lo que exige es la individualización de la valoración del elemento patrimonial sometido a avalúo, mandato que alcanza también a la valoración pericial cuando se trata de establecerlo a efectos de determinar la deuda tributaria.

Es constante y reiterada la doctrina de este Tribunal Supremo en relación con la necesidad de que el perito de la Administración efectúe una comprobación directa y personal del bien que se valora, mediante su visita si es inmueble. Una adecuada muestra, analítica, de tal jurisprudencia la encontramos en la sentencia de 29 de marzo de 2012, pronunciada en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 34/2010.

En esta abundante jurisprudencia se ha sentado la doctrina de que los informes periciales, que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación, impuesta por el art. 121 de la Ley General Tributaria, si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta, mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien. Por el contrario la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y fácticos y así aceptarlos, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y en tal caso, solo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho" (FD Sexto). A lo anterior ha de añadirse que, de conformidad con lo establecido en el art. 114.1 de la LGT, corresponde en estos casos a la Administración Tributaria acreditar que el valor adecuado a aplicar para la práctica de la liquidación es el resultante del dictamen pericial dictado en la comprobación de valores.

Dicho lo anterior, esta Sala ha venido sosteniendo que para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a

bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta -circunstancia que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo-, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias. De tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos.

Tal es el sentido y finalidad del dictamen pericial y, dentro de ella, la necesaria -y detallada- comprobación del objeto que se debe valorar. No se trata, sólo, de considerar que sin la visita personal del perito no cabe dar por supuestas las afirmaciones que requieren una observación o constatación directa, como el estado de conservación del inmueble, la existencia de reformas, la calidad de los materiales, etc.

Atendidas las anteriores consideraciones, debemos ratificar, mantener y reforzar nuestra doctrina constante y reiterada sobre la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico.

En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en el criterio que recoge la resolución impugnada en la instancia; c) en los casos en que el heredero o contribuyente se haya sometido, en su declaración o autoliquidación, a los valores de referencia aprobados por la propia Administración cesionaria del tributo de que se trata, la motivación ha de extenderse a la propia necesidad de la prueba de peritos, correctora de tales valores y, además, al desacierto de la declaración del contribuyente en ese punto. >>

Esta jurisprudencia ha sido reiterada por el Alto Tribunal en numerosas ocasiones, pudiendo destacar, entre otras, las sentencias de 21 de febrero de 2023 (recurso de casación nº 257/2021) y de 4 de julio de 2023 (recurso de casación nº 7756/2021). En concreto, en esta última, tras analizar la jurisprudencia previa del Tribunal, se argumenta (el subrayado es nuestro):

<<1) La doctrina de esta Sala sobre el dictamen de peritos como modalidad de la comprobación de valores (art.57.1.e) LGT), expresada en muy numerosas sentencias, considera como regla general la visita o comprobación personal y directa del inmueble y, por ende, sólo de manera excepcional y justificada admite que ese necesario trámite pueda ser dispensado, caso por caso. Esa exigencia es razonable y proporcionada cuando se trata de que un experto emita su opinión fundada y técnica sobre el valor real de un bien y, por ende, constituya una garantía para el contribuyente de que se evalúa el bien en sí mismo.

2) Frente a lo declarado en nuestra jurisprudencia constante y repetida, la Sala de..., sin mencionarla ni razonaren contrario, opone que ese dictamen concreto que analiza está motivado. No obstante tal conclusión, que no podemos compartir, la razón esencial por la que la sentencia estima el recurso de la Administración discurre, fundamentalmente, sobre la base de la refutación de la doctrina del TEAC que exige la constancia fehaciente de datos y documentos acreditativos del tertium comparationis, esto es, de los valores de venta de otros inmuebles y de la igualdad o identidad de situaciones entre unos y otros datos y documentos acreditativos del tertium comparationis, esto es, de los valores de venta de otros inmuebles y de la igualdad o identidad de situaciones entre unos y otros.

3) La razón de ser del dictamen de peritos de la Administración es la de proporcionar al órgano decisor elementos de conocimiento o juicio de carácter científico o técnico que aquél no tiene por qué poseer como tal órgano y que necesita para resolver el procedimiento de que se trate. Importada la institución del proceso judicial y trasladada, como tantas otras, al seno de los procedimientos administrativos, por ende los tributarios, sin embargo la separan del dictamen judicial varios elementos decisivos. Con el rasgo común de la profesionalidad solvencia técnica, los demás elementos de garantía quedan deslavazados en la valoración pericial en su génesis: ni se trata de un tercero independiente, sino de un funcionario al servicio de la Administración que debe resolver; ni su dictamen es sometido a la misma contradicción que en el proceso judicial, pues no cabe interrogar al perito ni participar de forma alguna en la formación de las conclusiones del perito antes de que la decisión final del procedimiento se adopte.

4) Ello nos proporciona una pauta segura, basada en la naturaleza de las cosas, en este caso de las instituciones jurídicas, esto es, en el valor y significado, así como en la necesidad, de una prueba especializada o técnica: no es útil ni necesaria cuando el perito no aporta un criterio fundado en su experiencia o destreza excluidas al órgano decisor, sino que se limita a aplicar tablas, comparaciones o datos generales que podría establecer para cada caso cualquier otro funcionario, aunque careciera de la solvencia técnica exigible al perito.

5) Tal es el sentido y finalidad del dictamen pericial y, dentro de ella, la necesaria -y detallada- comprobación del objeto que se debe valorar. No se trata, sólo, de considerar que sin la visita personal del perito no cabe dar por

supuestas las afirmaciones que requieren una observación o constatación directa, como el estado de conservación del inmueble, la existencia de reformas, la calidad de los materiales, etc. No en vano, el artículo 160.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria -RGAT-, dispone: "2. En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas. La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito".

6) Esa exigencia de reconocimiento personal del bien que se valora, autoimpuesta reglamentariamente por la Administración, aun prescindiendo de la estimación de los bienes singulares, que no son el caso, constituye una regla general imperativa e inexcusable, cuya excepción ad casum, por tanto, ha de ser rigurosamente justificada. Traído al caso este apotegma, todos los datos precisos -las circunstancias relevantes- para la valoración de los inmuebles no pueden obtenerse aquí, en modo alguno, en fuentes documentales contrastadas.

7) En conclusión, para examinar unas tablas o verificar el valor de venta de inmuebles que se dicen similares en su valor a aquellos de cuya estimación económica se trata, no se precisa ser perito técnico, pues bastaría que cualquier otro funcionario sin la titulación debida comprobase que los valores en venta son semejantes, lo que hace totalmente superflua la presencia de un experto técnico.

8) Expresado de otro modo, tales reglas específicas, incluso la aprobación, como consta, de valores de referencia...-, no han sido creadas para mayor confort personal de los técnicos de la Administración ni para comodidad de la Administración a la hora de gestionar de modo masivo los tributos, ni para que por aquellos se adivinen ciertas características de los inmuebles que sólo se pueden conocer mediante una comprobación de visu...

Todo ello salvo que el perito, en su función de tal, hubiera motivado su dictamen en el error padecido por los contribuyentes al someterse a tales reglas generales o, en su caso, el error de las propias tablas o estimaciones globales, lo que se ha abstenido de formular.

SEXO.- Doctrina jurisprudencial procedente que interpreta el artículo 57.1.e) de la LGT y el artículo 160.3 del Real Decreto 1065/2007 .

Atendidas las anteriores consideraciones, debemos ratificar, mantener y reforzar nuestra doctrina constante y reiterada sobre la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico.

En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, porqué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en el criterio que recoge la resolución impugnada en la instancia; c) en los casos en que el heredero o contribuyente se haya sometido, en su declaración o autoliquidación, a los valores de referencia aprobados por la propia Administración cesionaria del tributo de que se trata, la motivación ha de extenderse a la propia necesidad de la prueba de peritos, correctora de tales valores y, además, al desacierto de la declaración del contribuyente en ese punto [...]"

(...)

CUARTO.- Jurisprudencia que se establece, por reiteración de la establecida previamente de modo constante y reiterado.

1) Es insuficiente y genérica la motivación efectuada por la Administración autonómica, pues no se han expresado, en beneficio del derecho del administrado a conocer de modo suficientemente comprensivo, las razones dirigidas a corregir el valor declarado y sustituirlo por otro que no sea fruto de la pura discrecionalidad.

2) No se ha efectuado visita al inmueble ni explicado de modo claro y terminante por qué no se hizo. La regla sobre la exigencia de comprobación personal y directa no está concebida para comodidad de los funcionarios o de la Administración.

4) En consecuencia, la Sala reafirma y ratifica plenamente la jurisprudencia sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial y, en particular, sobre la necesidad de que se identifiquen con exactitud los testigos o muestras empleadas en la valoración y la aportación certificada al expediente administrativo de los documentos en los que los valores y circunstancias de los mismos tenidas en consideración, constan o se reflejan.

En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, porqué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes u otros datos, parámetros o testigos, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que

tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en su constante criterio.

Ello comporta la declaración de haber lugar al recurso de casación y a casar la sentencia de instancia, por apartarse -de un modo abierto y frontal- de una constante doctrina jurisprudencial sobre la motivación de los actos de comprobación de valores con empleo del método de dictamen de peritos de la Administración.>>

Por lo tanto, a la vista de lo expuesto, en caso de que se fije el valor de un bien inmueble mediante informe pericial, la jurisprudencia del Tribunal Supremo exige la necesidad de que el perito encargado de la valoración visite el inmueble, salvo que se razone individualmente, caso por caso, de forma racional y suficiente, el por qué dicha visita resultaría innecesaria. Y, sentado lo anterior, y a la vista de lo sucedido en este caso, debemos concluir que el dictámen pericial efectuado por el Gabinete de la AEAT para fijar el valor de mercado de bienes adolecía de un vicio determinante de su anulabilidad por falta de motivación en cuanto no se realizó esa visita personal al interior del inmueble objeto de valoración ni se ha justificado, cuanto menos, el por qué no era necesario llevarla a cabo en el caso de los elementos a valorar en este caso.

Para estos casos, es criterio de este Tribunal Económico Administrativo Central, fijado en resolución de fecha 28 de febrero de 2022 (RG 4981/2020, disponible en DYCTEA) que, ante la falta de motivación del informe pericial, procede anular las actuaciones y ordenar su retroacción para que el órgano competente pueda elaborar una nueva valoración debidamente motivada.

Se ESTIMA la alegación, anulando el ajuste derivado de esa valoración administrativa irregular con orden de retroacción. Debido a este defecto formal, y habida cuenta de la orden de retroacción que se deriva de esa conclusión, no procede entrar a valorar el resto de ajustes relacionados con el IS periodo impositivo 2012, así como tampoco la parte del acuerdo sancionador vinculada al ejercicio 2012, habida cuenta de la aplicación del principio de la prioridad de las cuestiones formales, de forma que, cuando un órgano de revisión anula un acto administrativo impugnado por estimar existente un defecto formal que invalida el acto, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo.

Lo contrario (entrar a conocer de la cuestión de fondo que plantea el acto impugnado), además de suponer una intromisión de los órganos económico administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión del obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando se practicara nueva liquidación (por retroacción de las actuaciones corrigiendo los defectos observados o por iniciar un nuevo procedimiento de liquidación en su caso al impedir los defectos puestos de manifiesto la retroacción), y el interesado impugnase el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar la cuestión de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior.

Anulado el acto administrativo y la liquidación en él contenida por la existencia de vicios formales en el procedimiento, carece de competencia el órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre la cuestión de fondo, y las declaraciones efectuadas en este sentido invaden la vía de gestión. En el sentido expuesto se pronuncia también la Audiencia Nacional, entre otras, en sentencias de 18 de abril de 2002 (recurso 1095/1999) y de 25 de abril de 2013 (recurso 196/2010), así como la más reciente de 21 de junio de 2021 (nº recurso 113/2018). Esta conclusión ha sido apoyada también por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de 10 de enero de 2001 (recurso 5187/1995) y de 23 de abril de 2008 (recurso 4141/2002).

Aplicando el criterio expuesto al caso que nos ocupa, una vez anulado el acuerdo de liquidación por la existencia de vicios formales por falta de motivación, carece de competencia este órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre el resto de las cuestiones de fondo.

Décimo.

A continuación, cabe analizar el otro ajuste que se ha practicado, en cuanto a la situación tributaria de la entidad recurrente, en relación con los movimientos e ingresos bancarios en sus cuentas teniendo en cuenta lo que ese ajuste afecta al ejercicio 2011, puesto que, de conformidad con lo señalado para el ejercicio 2012, éste ejercicio queda pendiente de la retroacción de las actuaciones que debe, en ejecución de fallo, llevar a cabo la Inspección de Tributos competente.

Del examen de las cuentas bancarias del contribuyente llevado a cabo por la Inspección en el curso del procedimiento inspector se puso de manifiesto la existencia de ciertos ingresos cuyo origen arrojaba dudas y respecto de los que la entidad no logró dar una adecuada justificación. En concreto, al respecto de ello, en la propuesta de regularización recogida en el acta de disconformidad se dispuso:

- Ejercicio 2011

Concepto	Importe
Transferencias Cpp	23.611,02 euros

Transferencias JK	12.600,00 euros
Transferencias Dmv	2.800 euros
Ingresos en efectivo GH	12.850 euros
Ingresos en Efectivo Banco NP	33.900,00 euros
Total	85.761,02 euros
Ingresos Declarados	- 24.000 euros
Ingresos Arrendamiento Comprobados	61.761,02 euros

Posteriormente, en el acuerdo de liquidación se dispuso el siguiente ajuste en relación a estos importes, que se relacionaron con ingresos por la actividad desarrollada no declarados por la entidad:

<<1.- En relación al ejercicio 2011:

1.1.- Ingresos en la **GH**:

- En primer lugar, respecto de los ingresos del 2011 por importe de 23.611,02 euros por **Cpp**, indica que al igual que en 2012, el Sr. **Cpp** es inquilino de una vivienda propiedad de la sociedad **DD, S.A.**, aportando copia del contrato de arrendamiento de la vivienda de fecha 16 de diciembre de 2010. Por consiguiente, procede estimar las alegaciones del contribuyente, sin que se consideren ingresos de **XZ SL** la cuantía de 23.611,02 euros.

- El obligado tributario indica que forman parte de los ingresos de **DD SA**, tanto la transferencia de **Dmv**, realizada el 3 de enero de 2011, por importe de 2.800 euros, como las tres que aparecen en ingresos en efectivo como las tres que aparecen en fechas 07 de febrero de 2011, 07 de marzo de 2011 y 05 de mayo de 2011. En este caso, indicar que el contribuyente no ha aportado ninguna documentación que corrobore las aseveraciones realizadas.

- Respecto del resto de ingresos regularizados, el contribuyente manifiesta que "deben corresponder a la rentas que obtiene la sociedad, y que ha declarado en su impuesto sobre sociedades".

Por consiguiente, **ante la falta de prueba relativas al origen de dichos ingresos**, y considerando que el propio contribuyente manifiesta que los mismos deben corresponder con rentas de la propia entidad, dichas cuantías **tienen la consideración de ingresos derivados de la actividad desarrollada por el contribuyente**.

1.2.- Ingresos en el Banco **NP**:

En relación con los ingresos en la cuenta indicada, el obligado tributario indica que los ingresos son correlativos con salidas de la cuenta de **GH**.

En la propuesta contenida en el acta, se consideran como ingresos no justificados en la cuenta del Banco **NP** la cuantía de 33.900,00 euros, constando la relación de los mismos en el apartado quinto de los Antecedentes de Hecho del presente Acuerdo. Pues bien, en este caso, se estiman parcialmente las alegaciones del contribuyente respecto de una parte de dichos abonos, dado que se entiende por parte de la Inspección que existe un plazo razonable (inferior a un mes) desde la fecha de retirada de efectivo de la cuenta de **GH** hasta el momento del ingreso en efectivo en la cuenta bancaria señalada.

No obstante, respecto de los ingresos que se indican a continuación, no se aprecia la existencia de tal correlación.

01/02/2011	3.400,00	004902100 ENTREGA EFECTIVO
30/03/2011	1.400,00	004902100 ENTREGA EFECTIVO
01/04/2011	2.000,00	004902100 ENTREGA EFECTIVO
06/05/2011	3.300,00	004902100 ENTREGA EFECTIVO
28/07/2011	3.500,00	004902100 ENTREGA EFECTIVO
30/09/2011	1.700,00	004902100 ENTREGA EFECTIVO
11/11/2011	2.000,00	004902100 ENTREGA EFECTIVO
16/12/2011	2.500,00	004902100 ENTREGA EFECTIVO
TOTAL	19.800,00	

Respecto de estos, el lapso de tiempo transcurrido entre la fecha de retirada en la **GH** y el ingreso en el Banco **NP**, no permiten efectuar un seguimiento del flujo de efectivo. Adicionalmente, el contribuyente no aporta un estado de flujos de efectivo, contabilidad ni ninguna otra prueba material que permita seguir la corriente de dicho dinero desde la retirada hasta que se realizan los ingresos. Adicionalmente, en determinados casos (ingresos de 06 de mayo, 30 de septiembre, 11 de noviembre, 16 de diciembre) las retiradas de efectivo de la **GH** son inferiores a los abonos realizados en el Banco **NP**.

Pues bien, en ningún momento queda acreditado a través de una prueba solvente, el carácter de justificado de los ingresos señalados, que por lo demás, fue detectado de forma absolutamente objetiva por la Administración en base al examen de las cuentas bancarias.

(...)

Así pues, en las operaciones señaladas no se ha constatado operaciones de retirada de efectivo de la **GH** que hubieran permitido efectuar los abonos anteriores. Adicionalmente, el contribuyente no aporta un estado de flujos de efectivo, contabilidad ni ninguna otra prueba material que permita seguir la corriente de dicho dinero desde la retirada hasta que se realizan los ingresos.

En ningún momento queda acreditado a través de una prueba solvente, el carácter de justificado de los ingresos señalados, que por lo demás, fue detectado de forma absolutamente objetiva por la Administración en base al examen de las cuentas bancarias.

Adicionalmente, el sujeto pasivo indica que respecto de los ingresos en efectivo en la cuenta del Banco **NP** del 2011 y 2012, son simples traspasos de fondos entre cuentas de la sociedad, realizadas por el administrador. Así, señala que las entidades bancarias están obligadas a suministrar a la AEAT toda la información con trascendencia tributaria, de forma que informaría de la identidad del depositante si fuese otro distinto que la propia sociedad.

En relación con dicha manifestación, señalar que de acuerdo con el artículo 38 del RGAT: "Las entidades de crédito y demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio, vendrán obligadas a presentar las siguientes declaraciones informativas anuales:

a) Declaración de los saldos por importe superior a 6.000 euros, existentes a 31 de diciembre, de los créditos y préstamos por ellas concedidos en la que se incluirá el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal del acreditado o prestatario.

b) Declaración de las imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento, que se realicen en moneda metálica o billetes de banco cuando su importe sea superior a 3.000 euros, cualquiera que sea el medio físico o electrónico utilizado, ya estén denominados en euros o en cualquier otra moneda.

No se incluirán en esta declaración informativa aquellas operaciones que deban ser objeto de comunicación a la Administración tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 41. La declaración contendrá el importe en euros de cada operación, su carácter de imposición, disposición o cobro, su fecha, la identificación de quien la realiza y el número de cuenta en la que se efectúan los correspondientes cargos o abonos, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información que establezca la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente."

Por lo tanto, la argumentación formulada por el contribuyente resulta errónea, puesto que **las entidad bancarias resultan obligadas a presentar declaraciones informativas, y a identificar quien realiza la operación cuando el importe de las imposiciones y disposiciones de fondos sea superior a 3.000 euros. Así pues, en el caso presente salvo determinadas operaciones en 2011(01 de febrero, 28 de febrero, 06 de mayo, 28 de julio), el resto de los abonos en la cuenta bancaria son inferiores a 3.000 euros, por lo que la entidad bancaria no está obligado a realizar identificación alguna del depositante.**

Abundando más en esta cuestión, **el hecho de que dichos ingresos pudieran ser realizados por el administrador, ello no impide que los mismos tengan la consideración de ingresos no declarados.**

El contribuyente indica que las salidas de efectivo son las que luego se correlacionan con los ingresos en el **NP.**

Pues bien, para que dichos flujos de efectivo fueran correlativos tendría que haber una sucesión inmediata, así como una relación recíproca entre dichos movimientos. Así, en este caso, tras el análisis efectuado por la Inspección, en los ingresos señalados anteriormente, no cabe atribuir dicha relación, y sobre ello se ha dado traslado al contribuyente para que alegara lo que considerara oportuno, limitándose a manifestar que los movimientos están correlacionados, sin más argumentación en cuanto a la correspondencia entre retiradas y abonos en las cuentas indicadas.

De conformidad con la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, **la Administración cumple su obligación al poner de manifiesto la existencia de unos incrementos que no se corresponden con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo, en cuyo caso opera la presunción de que tal incremento es injustificado y constituye renta gravable, correspondiendo al obligado tributario justificar la procedencia de esas entradas de dinero en su patrimonio al ser el único que puede conocer la verdadera fuente de tales ingresos** (sentencias de 18 de octubre de 2002 , 25 de febrero de 2003 y 12 de febrero de 2004 , entre otras).

En conclusión, señalar que en la propuesta contenida en el Acta, se señala que los ingresos descubiertos por la Inspección ascienden a 85.761,02 euros en el 2011, y a 72.160,00 euros en el 2012. Por consiguiente, dado

que se estiman parcialmente las alegaciones del contribuyente en los términos anteriormente expuestos, los ingresos descubiertos por la Inspección que van a ser objeto de regularización en el presente Acuerdo de Liquidación, son lo que se indican a continuación:

2011

Concepto	Importe
Transferencias JK	12.600,00 euros
Transferencias Dmv	2.800 euros
Ingresos en efectivo GH	12.850 euros
Ingresos en Efectivo Banco NP	19.800,00 euros
Total	48.050,00 euros

>>

El TEAR, ante la ausencia de justificación suficiente aportada por la reclamante, confirmó íntegramente los ajustes practicados en los términos descritos. Y es que, en síntesis, la entidad se limitó a exponer, a la hora de tratar de justificar el origen de cada concepto de los ingresos referidos, lo mismo que ya le había dicho a la Inspección:

1. Ingresos en 2011 por importe de 2.800 euros por **Dmv**

Que **Dmv** era un intermediario inmobiliario que hizo el ingreso en nombre del cliente y que correspondería a la renta de la finca

2. Ingresos en efectivo por importe de 12.850 euros.

Que forman parte de los ingresos por arrendamiento declarados por la mercantil.

3. Ingresos en efectivo en el Banco **NP** por importe de 33.900 euros.

Que se tratarían de simples traspasos de fondos entre cuentas de la sociedad realizados por el administrador de la entidad. La causa principal de dichos ingresos era que el pago del préstamo se cargaba antes de que se ingresasen los importes correspondientes al arrendamiento y, con los ingresos, se pretendía evitar los descubiertos.

4. Ingresos en **GH** por importe de 8.650 euros, 2.800 euros y 17.800 euros.

Que eran ingresos que correspondían a rentas obtenidas por la mercantil. La diferencia entre los ingresos declarados y la suma de ellos se debía a depósitos por arrendamientos. También justifica que como máximo en la base imponible debería integrarse la diferencia entre los 29.250 euros y los ingresos declarados (24.000 euros).

5. Ingresos en Banco **NP** por importe de 42.910 euros.

Que todos esos ingresos fueron realizados por el Administrador de la mercantil, y no por terceros, para atender las cuotas del préstamo hipotecario domiciliado en dicha cuenta. Dichos ingresos estarían, por tanto, correlacionados con salidas de la cuenta de **GH**. En este caso, sigue insistiendo la entidad interesada que debería ser la Administración la que, por su facilidad probatoria, debería proceder a la comprobación de los hechos.

Décimo primero.

Contiene la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, un artículo en relación con la carga de la prueba. Así, el artículo 105.1 dispone: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Se trata de una regla legal que, como viene recordando nuestra jurisprudencia, obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, imponiendo a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas, nacidas de los antiguos artículos 1214 y siguientes del Código Civil y hoy recogidas con mayor precisión en el artículo 217.2 y 3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. De esta forma, cada parte debe probar los hechos que le convienen, es decir, aquéllos en los que fundamentan sus derechos o en los que basan las obligaciones que se exigen. No obstante, debe tenerse en cuenta que los procedimientos tributarios, y en particular el procedimiento inspector, se encuentran influidos también por el principio inquisitivo o de investigación de oficio, concretado en que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario.

Esta regla de distribución de la carga de la prueba entre las partes ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal

Supremo se ha pronunciado (sentencias de 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998, 26 de julio de 1999 y 22 de enero de 2000, entre otras) en el sentido de que compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones, pero entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria". Además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, viniendo matizada tal afirmación en el apartado 6 de dicho precepto, al establecerse que, "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

Sirva señalar que, el obligado tributario, a la que corresponde la carga de probar el origen y justificación de estos importes, sigue sin aportar las pruebas suficientes que permitan desvirtuar el razonamiento construido al efecto por la Inspección, siendo claro que sería él mismo el que más claramente dispone de la facilidad probatoria al respecto. Se limita a reproducir argumentos que ya han sido debida y correctamente rebatidos y contestados tanto por la AEAT como por el TEAR, exponiendo éste unos razonamientos y argumentos que este TEAC no puede más que compartir y confirmar. En definitiva, dada la ausencia del esfuerzo probatorio necesario que permitiesen a este Tribunal entender que no existieron los ingresos o que éstos habían sido declarados por la mercantil solo podemos DESESTIMAR la alegación y confirmar el ajuste relativo al periodo impositivo 2011.

Décimo segundo.

Por último, se presentan alegaciones contra el acuerdo sancionador.

El obligado tributario justifica, acudiendo a su alegación anterior, la improcedencia de la imposición de la sanción así como la inexistencia de culpabilidad en sus actuaciones.

El art. 183 LGT dispone respecto del concepto de infracciones tributarias:

<<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.>>

En decir, a la hora de analizar si existe o no la comisión de una infracción debemos tener en cuenta dos elementos.

En primer lugar el elemento objetivo, es necesario que la acción u omisión esté recogida como tal en la ley. En este supuesto, la Inspección impuso las sanciones al obligado tributario por no declarar ingresos realizados en sus cuentas bancarias, ajuste que ya ha sido confirmado en el FUNDAMENTO DE DERECHO DÉCIMO.

En segundo lugar el elemento subjetivo, la acción u omisión tipificada debe realizarse con el suficiente grado de dolo o culpa por el obligado tributario, esto es, reuniendo el preceptivo elemento subjetivo para tener una conducta como infractora. En este caso, en el acuerdo sancionador se motiva, por la Inspección, la existencia de esa culpa del siguiente modo:

«En este caso, el obligado tributario no declaró ingresos procedentes de su actividad empresarial, lo que significa que se ha distorsionado el resultado neto contable consignado en las autoliquidaciones presentadas, y por ello la base imponible declarada es inexacta, cuya inexactitud no hubiera sido descubierta sin la correspondiente labor investigadora por parte de los servicios de la Inspección. Así pues, el contribuyente debía saber que en las autoliquidaciones presentadas deben consignarse todos los ingresos procedentes de su actividad empresarial, por lo que esta conducta del obligado tributario se ha producido de forma voluntaria, ocultando ingresos improcedentemente, por lo que el contribuyente ha incumplido la exigencia formal de proceder a una correcta declaración cuando los hechos regularizados están regulados en normas suficientemente claras y precisas, por lo que la conducta del sujeto pasivo no puede eximirse de responsabilidad amparándose en una interpretación razonable de la norma, por lo que se aprecia el concurso de culpa, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT. Así pues, teniendo en cuenta que el sujeto pasivo ocultó los ingresos constatados en las diferentes cuentas bancarias procedentes del ejercicio de su actividad económica, cantidades que servían para la determinación de la base imponible, no puede negarse que existiera culpabilidad o intención de incumplimiento de la obligación de ingreso.

En este caso, estamos en presencia de actuaciones dirigidas a una ocultación de rendimientos a la Administración Tributaria que sólo después de las actuaciones de comprobación e investigación tendentes a su descubrimiento fueron puestos de manifiesto en el Acta de Inspección como ingresos de la actividad no declarados.

Por ello, se estima que la conducta del obligado no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en la conducta del obligado tributario en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tendente a la elusión del pago del

impuesto sin que pueda apreciarse ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT.

En consecuencia con lo expuesto y considerando que el incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente no se halla justificado por una interpretación razonable de las normas tributarias aplicables, ni tampoco por una laguna interpretativa de las mismas, hemos de concluir que resulta imposible infringirlas sin existir la responsabilidad a la que nos hemos referido anteriormente.

C.- No se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT»

A la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable, es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo en el sentido de que, en el ámbito del derecho tributario sancionador, tiene plenos efectos el principio de culpabilidad, debiéndose vincular la punibilidad del sujeto infractor a su existencia.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo está totalmente consolidada y respaldada por el Tribunal Constitucional, el cual ha declarado que, en materia tributaria, resulta aplicable ese principio de culpabilidad, que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios que se recogen de forma expresa en el artículo 179 de la vigente Ley General Tributaria, Ley 58/2003:

"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".

La Sentencia de la Audiencia nacional de 22-02-2018 (rec. 314/2016) hace una compilación de la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo, en sentencias recientes: SSTS de 18 de julio de 2013 (RJ 2013, 6195), (RC 2424/2010 , FJ 4º), 1 de julio de 2013 (RJ 2013, 5663) (RC 713/2012 , FJ 5º), 30 de mayo de 2013 (RJ 2013, 4720) (RC 4065/2010 , FJ 4º), 7 de febrero de 2013 (RJ 2013, 2062) (RC 5897/2010, FJ 8º), 28 de enero de 2013 (RCUD 539/2009, FJ 4º), 20 de diciembre de 2012 (RCUD 210/2009, FJ 6º), 13 de diciembre de 2012 (RC3437/2010, FJ 4º), 10 de diciembre de 2012 (RC 4320/2011, FJ 4º), 2 de julio de 2012 (RJ 2012, 7602) (RC 4852/2009, FJ 3 º) y 28 de junio de 2012 (RJ 2012, 7573) (RC 904/2009, FJ 4º).

Y la resume como sigue (no es transcripción totalmente literal):

a) No se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad;

b) La no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 179.2 LGT es insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en ese artículo entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que ese artículo dice "entre otros supuestos", uno de los casos en los que la Administración tributaria debía entender que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente;

c) La ausencia de ocultación de datos ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala y Sección del Tribunal Supremo para excluir la existencia de la simple negligencia que reclama el artículo 183.1 LGT, y

d) El Tribunal Supremo ha rechazado que, en principio, pueda apreciarse la existencia de culpabilidad en los supuestos de complejidad o dificultad de las normas, operaciones o cuestiones. La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1, lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor.

Ni los Tribunales Económico - Administrativos ni los Tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. SSTS de 20-12-2013 (rec. 1537/2010, FJ 4º) y de 10-12-2012 (rec. 563/2010, FJ 3º y rec. 4320/2011, FJ 4º). Determinación de la culpabilidad a través de las circunstancias descritas en el acuerdo sancionador. STS de 28-04-2014 (Rec. 1994/2012).

Asimismo, en esta última sentencia y en la de 23-02-2015 (rec. 3855/2013), el Tribunal ha declarado que la determinación de la culpabilidad puede estar acreditada con la mera descripción de las conductas que realizan las resoluciones sancionadoras, que no son concebibles sin concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia.

Más adelante transcribe lo que la STS de 15-03-2017 (rec. 1080/2016) señala respecto de la motivación de la culpabilidad de una sanción (la negrita y el subrayado son nuestros):

"2.- La jurisprudencia de la Sala sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador puede resumirse en los siguientes términos.

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990,76) y 164/2005, de 20 de junio (RTC 2005, 164).

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945), refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 (RTC 2005, 164) del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008 (JUR 2008, 233503), que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010 (RJ 2010, 2806), "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE (RCL 1978,2836) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.(...)

La insuficiencia de la motivación expuesta resulta de que, de aceptarse como válida, habría que reconocer una infracción tributaria dotada del elemento de culpabilidad en cualquier incremento patrimonial no justificado y en toda regularización derivada de una actuación inspectora."

El TEAC, como no podía ser de otra manera dado el carácter cuasipenal de la actividad administrativa sancionadora, también se ha pronunciado sobre la exigencia de la aplicación del principio de presunción de inocencia a la hora de acordar la imposición de una sanción y, en concreto, sobre el ya referido "elemento subjetivo" de toda infracción, ya que uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa. Así, en resoluciones, baste citar, por todas, de 07-06-2011 (R.G.: 1013/2009), 21-05-2015 (R.G.: 1564/2012), 18-02-2016 (R.G.: 7036/2015) en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio o la más reciente (R.G.: 8191/ 2015) de 14-02-2019.

El artículo 183.1 LGT exige la concurrencia de la culpabilidad en cualquiera de sus dos modalidades (dolo o culpa)

"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".

Por consiguiente, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, encada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública.

El análisis de la existencia de la culpabilidad se debe realizar en el procedimiento administrativo sancionador de entre cuyos elementos toma protagonismo la motivación, porque es a través de la motivación como se debe llegar a la conclusión de si la conducta fue culpable. Y cualquier análisis de la motivación debe hacerse desde la posición de la salvaguarda del principio de presunción de inocencia, no pudiendo admitirse interpretaciones contrarias a él.

A este respecto, recuerda el Tribunal Supremo, que la motivación suficiente acerca de si resulta acreditada la concurrencia de culpabilidad en la actuación del sujeto pasivo debe resultar de la propia resolución sancionadora, en tanto que los tribunales cumplen una función de mero control de legalidad del acuerdo enjuiciado.

El Alto Tribunal, al referirse a la motivación, impone a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así cuando se dice: "*se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia y las pruebas de las que se infiere*" o cuando dice, "*sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados*", se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.

Se rechaza, por tanto, cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Y la existencia del elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente, en el procedimiento sancionador, mediante la motivación. Hasta tal punto se es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este Tribunal Central que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

Los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora.

En el caso objeto del presente recurso se observa que, en la resolución sancionadora, la Administración Tributaria realizó una breve reflexión a cerca de la teoría de la culpabilidad. Posteriormente, aplicando dicha teoría al caso concreto, justificó, de forma correcta y suficiente a juicio de este TEAC, la existencia de voluntad y con ello, del suficiente grado de culpabilidad en las acciones del obligado tributario que, por tanto, sí han sido válidamente consideradas como constitutivas de infracción.

Se DESESTIMA la alegación, la imposición de la sanción relativa al ejercicio 2011 es correcta ya que concurre tanto el elemento objetivo como subjetivo necesarios para ello. Como se ha venido mencionando a lo largo de la resolución. este Tribunal no puede entrar a valorar la parte del acuerdo sancionador vinculado al periodo impositivo 2012, el cual ha quedado anulado como consecuencia de la anulación de la liquidación practicada por el IS de ese ejercicio, sin perjuicio de que proceda dictar un nuevo acuerdo a resultas de la retroacción de las actuaciones inspectoras ordenada para ese ejercicio por este TEAC en la presente resolución.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

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