

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091558

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de noviembre de 2023

Sala 1.^a

R.G. 4826/2020

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas específicas. Otros supuestos. Normas específicas de valoración de las ganancias/pérdidas patrimoniales en concurrencia con operaciones vinculadas. Insiste el contribuyente en la improcedencia de estar al art. 37.1.b) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), para cuantificar la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de acciones de la mercantil TW SA a la sociedad XZ SL, de la que el sujeto pasivo resulta administrador, por cuanto se sostiene que en estas circunstancias debe estarse a lo regulado por el art. 41 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) para el caso de operaciones vinculadas.

Pues bien, el Tribunal resuelve que el principio de especialidad de la norma impone que, ante supuestos de alteraciones patrimoniales en los que la normativa del IRPF establece de manera expresa un determinado cómputo de aquella ganancia o pérdida patrimonial, procede acudir a dicha norma específica y no a la genérica de operaciones vinculadas, cuando aquellas operaciones que han dado lugar a tal alteración patrimonial se hubieran realizado entre personas vinculadas.

Además, lo que hace a las transmisiones de acciones de la mercantil TW SA a la sociedad XZ SL, así como la transmisión de las participaciones de XZ SL a su cónyuge, sostiene la incorrecta aplicación de lo dispuesto en el art. 37.1.b) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) al admitir aquel precepto prueba en contrario.

Así, las pruebas aportadas por el contribuyente resultan ser las declaraciones del IS presentadas por ambas sociedades por el ejercicio 2015, de ahí que pretenda substituir el valor de transmisión considerado por la gestora, por estos mismos valores teóricos si bien determinados a la fecha del 30/12/2015.

El contribuyente olvida la normativa reguladora del IRPF, toda vez que resulta de meridiana claridad lo preceptuado por el reiterado art. 37.1.b) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). Ciertamente es que aquel precepto establece una presunción iuris tantum, que admite prueba en contrario, pero la prueba a aportar por el contribuyente debe acreditar «que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado».

En contra de lo preceptuado por aquel precepto y olvidando el sujeto pasivo que los importes efectivamente satisfechos en aquellas compraventas fueron de 60,12 euros/participación y 10,00 euros/acción, pretende el contribuyente substituir el valor de transmisión que resulta de la estricta aplicación de aquel precepto, por otro que, según el interesado, «es un parámetro más adecuado para fijar el valor de transmisión». Resulta estéril discutir si a los efectos de determinar el valor de transmisión a efectos del IRPF resulta «más adecuado» atender al valor teórico de las acciones y participaciones a la fecha del 31/12/2014 o a la del 31/12/2015, por cuanto el precepto legal establece claramente que, de no haberse acreditado por el contribuyente «que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado», y, en el presente caso, devengándose el IRPF del ejercicio 2015 el 31/12/2015, el «balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto» no es otro que el balance de aquellas mercantiles a la fecha del 31 de diciembre de 2014. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 37, 41, 84 y 106.

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

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

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 contra la resolución de 2 de junio de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, por la que se estima parcialmente la reclamación núm. 21/946/2017 y 21/947/2017 acumulada, interpuesta por los contribuyentes frente a los acuerdos de fechas 10 de abril de 2017 y 25 de mayo de 2017 del Administrador de la AEAT - Administración de ..., por los que se practican liquidación provisional y resolución sancionadora (art. 191 LGT) por el concepto del IRPF del ejercicio 2015.

Cuantía (la mayor): 595.230,58 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Previa instrucción del correspondiente procedimiento de comprobación limitada por la referida Gestora se practicó liquidación provisional frente a los cónyuges D **Axy** y Doña **Bts**, por el concepto del IRPF del ejercicio 2015, de la que resultó una deuda tributaria de 595.230,58 euros, de los que 578.384,31 euros se corresponden con la cuota y 16.846,27 euros con los intereses de demora. En síntesis, se dice en aquel Acuerdo de liquidación, tras citar el art. 37.1.b de la Ley 35/2006, del IRPF, que:

" - Tras examinar la documentación aportada ..., se procede a regularizar las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones sociales de "XZ S.L.", CIF ..., y de la transmisión de acciones de "TW S.A.", CIF ...

- Respecto a las participaciones transmitidas de "XZ SL", el contribuyente declara variación patrimonial de forma incorrecta ..., valorando en la escritura de transmisión de ...-2015 las participaciones sociales en Sin embargo, de acuerdo con la declaración presentada por la propia sociedad en el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2014, según su balance transcrito en dicha declaración, el patrimonio neto de la sociedad asciende a 31-12-2014 a la cantidad 3.484.342,37 euros, y siendo el número total de participaciones sociales de 1050, el valor teórico de una participación social asciende a 3.318,42 euros

Por otro lado, el resultado de capitalizar al tipo del 20% los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto de "XZ S.L.", asciende a 292,30 euros, de acuerdo con los datos consignados en la declaración del impuesto sobre sociedades de la entidad correspondientes a los ejercicios 2012, 2013 y 2014, ...

En consecuencia, el valor de transmisión que ha de tomarse en consideración es de 3.318,40 euros la participación, esto es, el mayor de los tres mencionados.

- Respecto a las acciones transmitidas de "TW SA", el contribuyente declara variación patrimonial de forma incorrecta Sin embargo, de acuerdo con la declaración presentada por la propia sociedad en el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2014, según su balance transcrito en dicha declaración, el patrimonio neto de la sociedad asciende a 31-12-2014 a la cantidad 1.608.055,22 euros, y siendo el número total de participaciones sociales de 6020, el valor teórico de una participación social asciende a 267,12 euros ...

Por otro lado, el resultado de capitalizar al tipo del 20% los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto de "XZ SA", asciende a -2,22 euros la acción, de acuerdo con los datos consignados en la declaración del impuesto sobre sociedades de la entidad correspondientes a los ejercicios 2012, 2013 y 2014, ...

En consecuencia, el valor de transmisión que ha de tomarse en consideración es de 267,12 euros la acción, esto es, el mayor de los tres mencionados".

Segundo.

Trayendo causa de la referida regularización, se instruyó expediente sancionador frente a los sujetos pasivos, dictándose en fecha 25 de mayo de 2017 resolución sancionadora imponiéndose a los contribuyentes sanción pecuniaria de importe 289.239,88 euros (importe sobre el que se practicaron las correspondientes reducciones del 30% por conformidad y 25% por ingreso en periodo voluntario), al considerarse que la actuación de "**Axy** y **Bts**" incurrió en infracción tributaria leve (art. 191 LGT).

Tercero.

Frente a aquellos Acuerdos formuló el sujeto pasivo reclamación económico administra ante el TEAR de Andalucía (número **21/946/2017** y **21/947/2017** acumuladas), recayendo resolución en fecha 2 de junio de 2020 que estimaba parcialmente ambas reclamaciones.

Por lo que hace a la reclamación contra la liquidación provisional principal, de inicio se rechaza la invocación del reclamante, quien pretende la aplicación de los mecanismos de valoración de operaciones vinculadas (art. 41 Ley IRPF) en lo que hace a la venta de participaciones de la mercantil **TW SA** a la sociedad **XZ SL**, al resultar el sujeto pasivo transmitente administrador único de la compradora. El Tribunal de instancia rechaza el alegato, remitiéndose a la resolución de este Tribunal de 3 de julio de 2014 (RG.6804/2013), en la que se excluye idéntica pretensión del entonces reclamante. Igualmente considera el Tribunal que el sujeto pasivo no ha acreditado que el importe declarado en aquella compraventa de participaciones de **XZ SL** se corresponda con el que habrían acordado partes independientes en condiciones normales de mercado.

Respecto de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la nuda propiedad de 367 participaciones de la mercantil **XZ SL** a su hijo, se estiman las alegaciones del sujeto pasivo, quien sostenía que aquella

compraventa no estaba perfeccionada por falta de consentimiento. A este respecto, se dice en la resolución del Tribunal, que *"se trata de una escritura en la que la parte vendedora comparece en su nombre y como mandatario verbal de la parte compradora. No hay constancia de que se haya producido con posterioridad la ratificación de este mandato verbal y consta la disconformidad posterior del adquirente. Hay que tener en cuenta que el negocio jurídico realizado por mandatario verbal no es perfecto hasta su ratificación, sin perjuicio de que los efectos inter partes puedan retrotraerse al momento inicial. Faltando la ratificación del mandato verbal falta el consentimiento y no hay contrato ni transmisión, ni, por ende, hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Estimamos, por tanto, las alegaciones formuladas en este punto"*.

Como última cuestión de fondo, se ratifica la aplicación al caso del criterio de imputación temporal de operaciones a plazos.

Respecto a la resolución sancionadora, se desestima la reclamación correspondiente, *"confirmando la sanción impugnada sin perjuicio de que su importe se ajuste a lo que resulte de lo expuesto en el fundamento de derecho SEXTO"*, aquel en el que se declara improcedente la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de participaciones al hijo del sujeto pasivo.

Dicha resolución consta notificada al sujeto pasivo en fecha 18 de junio de 2020.

Cuarto.

En fecha 17 de julio de 2020 los sujetos pasivos D **Axy** y Doña **Bts** presentaron escrito ante este Tribunal solicitando se tuviera por interpuesto recurso de alzada contra aquella resolución del Tribunal de instancia de 2 de junio de 2020 (siéndole asignado por este Tribunal el número de expediente **RG.4826/2020**), formulando alegaciones en el mismo escrito de interposición argumentando, en síntesis, que:

- Por lo que hace a la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la nuda propiedad de participaciones de **XZ** a su hija **Cxt**, se dice que por sentencia de .../2020 del Juzgado de Primera instancia de ... se ha declarado nula aquella transmisión, y, por ende, no se ha generado ganancia patrimonial alguna. Se adjunta copia de la referida sentencia.

- En lo que hace a la transmisión de acciones de la mercantil **TW SA** a la sociedad **XZ SL**, se dice que resulta de aplicación lo prevenido por el art. 41 de la Ley del IRPF, y no el art. 37.1.b que considera la Gestora. Se invoca la sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de fecha 17/05/2016.

- Incorrecta aplicación de la regla contenida en el art. 37.1.b, ya que la presunción que se establece allí admite prueba en contrario, habiéndose aportado acreditación del valor teórico de las acciones de **TW SA** y de **XZ SL** al finalizar el ejercicio 2015, y siendo la fecha de transmisión la del .../2015, ese valor *"refleja con mayor exactitud la realidad del valor transmitido"* que el acudir al valor teórico al cierre del ejercicio 2014, como hace la Gestora. Rechazando sin más las pruebas aportadas, el Tribunal de instancia viene a afirmar que el valor teórico contable no puede ser el valor de mercado de las participaciones, lo cual resulta sorprendente. Así, tanto la Gestora como el Tribunal de instancia vienen a aplicar sin más la presunción *iuris tantum* prevista en la norma, cuando esta parte ha aportado pruebas suficientes que acreditan aquel valor de mercado.

- Respecto de la sanción impugnada, se argumenta la falta de motivación de la resolución sancionadora, que no puede ser subsanada por el Tribunal de instancia. Se sostiene la imposibilidad de motivar la culpabilidad por exclusión, así como la necesidad de motivar la falta de negligencia. Se argumenta que no puede acreditarse la concurrencia de culpabilidad por referencia a las normas que se consideran incumplidas, esto es, a la regla del art. 37.1.b de la Ley del IRPF. Por último, se destaca la imposibilidad de sancionar en supuestos en los que únicamente existe una prueba de presunciones.

De acuerdo con lo anterior se solicita se anule la liquidación provisional por el IRPF de 2015 y resolución sancionadora

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:

Si resulta ajustada a derecho la resolución de 2 de junio de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, por la que se estima parcialmente la reclamación núm. 21/946/2017 y 21/947/2017 acumulada, interpuesta por los contribuyentes frente a los acuerdos de fechas 10 de abril de 2017 y 25 de mayo de 2017 del Administrador de la AEAT - Administración de ..., por los que se practican liquidación provisional y resolución sancionadora (art. 191 LGT) por el concepto del IRPF del ejercicio 2015.

Tercero.

En la declaración presentada por los sujetos pasivos por el IRPF del ejercicio 2015, acogiéndose a la forma de tributación conjunta, se hicieron constar 4 ganancias patrimoniales resultado de la transmisión de participaciones de las mercantiles **XZ SL** y **TW SA**, haciéndose constar en todas ellas una ganancia patrimonial de 0,00 euros al fijar en cada caso el mismo valor de adquisición que de transmisión.

Constan en las actuaciones escrituras públicas de compraventa de acciones y participaciones, otorgadas el ... de 2015, de acuerdo con las cuales el sujeto pasivo transmite:

- a su cónyuge Doña **Bts**: 211 participaciones de la mercantil **XZ SL** (valor nominal de 60,12 euros por participación), al precio de venta de 12.685,32 euros.
- a su hija Doña **Cxt**: la nuda propiedad de 367 participaciones de la mercantil **XZ SL** (valor nominal de 60,12 euros por participación), al precio de venta de 12.799,14 euros.
- a su hijo D **Rxt**: la nuda propiedad de 367 participaciones de la mercantil **XZ SL** (valor nominal de 60,12 euros por participación), al precio de venta de 12.799,14 euros.
- a la mercantil **XZ SL**: 1.505 acciones de la sociedad **TW SA** (de valor nominal 10,00 euros por acción), al precio de venta de 15.050,00 euros.

Por la Gestora se regularizaron aquellas 4 ganancias patrimoniales al determinar un valor de transmisión distinto del declarado por los sujetos pasivos, acudiendo la Administración a la previsión contenida en el art. 37.1.b de la Ley 35/2006, del IRPF, precepto éste que dispone:

"Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda: ...

b) De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

...".

Atendido el precepto, la Gestora determinó el valor de transmisión de aquellos títulos atendiendo al "valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto" (2014), toda vez que este importe resultaba superior al "que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto" (2012, 2013 y 2014), y considerar que el contribuyente no había acreditado que el valor nominal por el que se transmitieron aquellos títulos "se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado".

En síntesis, los valores de transmisión declarados por los contribuyentes de cada una de las participaciones o acciones, y los valores unitarios de transmisión regularizados por la Gestora de cada una de aquellas acciones o participaciones, resultan los siguientes (figurando en las escrituras de compraventa en todos los casos como transmitente el Sr **Axy**):

Valor transmitido:	Adquirente:	Declarado/acc	Declarado	Regularizado/ac c	Regularizado
XZ SL	Cónyuge	60,12 euros	12.685,32 euros	3.318,42 euros	700.186,62 euros
XZ SL (*)	Hijo	34,87 euros	12.799,14 euros	1.924,68 euros	706.358,85 euros
XZ SL (*)	Hija	34,67 euros	12.799,14 euros	1.924,68 euros	706.358,85 euros
TW SA	XZ SL	10,00 euros	15.050,00 euros	267,12 euros	402.015,60 euros

(*) Nuda propiedad.

El Tribunal de instancia estimó los alegatos del reclamante en lo que hace a la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de participaciones de la mercantil **XZ SL** a su hijo Don **Rxt**, y concluyó la falta de trasmisión y por ende la ausencia de ganancia patrimonial alguna, argumentando, que:

"... se trata de una escritura en la que la parte vendedora comparece en su nombre y como mandatario verbal de la parte compradora. No hay constancia de que se haya producido con posterioridad la ratificación de este mandato verbal y consta la disconformidad posterior del adquirente. Hay que tener en cuenta que el negocio jurídico realizado por mandatario verbal no es perfecto hasta su ratificación, sin perjuicio de que los efectos inter partes puedan retrotraerse al momento inicial. Faltando la ratificación del mandato verbal falta el consentimiento y no hay contrato ni transmisión, ni, por ende, hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Estimamos, por tanto, las alegaciones formuladas en este punto".

Cuarto.

Similares consecuencia invoca ahora el reclamante ante este Tribunal, en lo que hace a la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de participaciones a su hija Doña **Cxt**, toda vez que señala que aquella transmisión no llegó a efectuarse por cuanto la misma ha sido declarada nula por sentencia de .../2020 dictada por el Juzgado de Primera Instancia núm 1 de

Dicha sentencia se aporta por el reclamante, y en la misma el referido Juzgado argumenta, que:

"PRIMERO.- En el presente procedimiento se presenta demanda por DÑA Cxt contra D. Axy y DÑA Bts ejercitando acción de nulidad del contrato de compraventa de participaciones sociales de la entidad XZ, S.L. otorgado a favor de la demandante, contenido en la escritura pública autorizada por la Notario de ..., Dña ..., con fecha ...de ...de 2015, dejando sin efecto la titularidad de la actora sobre las participaciones vendidas a la misma en dicho instrumento público y procediendo en consecuencia a su baja en el libro registro de socios de la mercantil expresada. La citada escritura se otorgó cuando la actora era menor de edad, habiendo tenido conocimiento de su contenido con posterioridad, estimando que es gravemente perjudicial para sus intereses por los motivos que expone

...

TERCERO.- Teniendo en consideración que el demandado D. Axy actuaba en la escritura pública de compraventa de participaciones sociales con una doble condición, pues intervenía por sí mismo y como administrador de la sociedad, de una parte, y como representante legal de su hija menor Cxt junto con su esposa, de otra, debe estimarse que nos encontramos en un supuesto de autocontratación.

La Sentencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo 125/2015, de 17 de marzo señala que "El autocontrato ...".

La figura jurídica carece de una regulación general en nuestro derecho positivo, aunque se refieren a ella diversos preceptos aislados, quedando supeditada su validez, en sintonía con la finalidad de prevenir la colisión de intereses, a la existencia de un conflicto de éstos y a la falta de la previa licencia o posterior asentimiento o ratificación del interesado.

Se ha estimado la existencia de conflicto de intereses en supuestos en que el representante legal de un menor actúa también por sí mismo y el contrato puede afectar al beneficio del menor por resultar excesivamente gravoso. ...

En todo caso, se conviene con la parte demandante en estimar que se produce un conflicto de intereses cuando se produce la venta de participaciones sociales del demandado en favor de su hija menor, actuando él mismo como su representante legal. El propio demandado ha reconocido en la vista que de esta operación y del otorgamiento de esta escritura no tenían conocimiento sus hijos, concretamente su hija Cxt, que entonces tenía 16 años, desconocía este documento, sin perjuicio de que en términos generales se había hablado en la familia de la continuación en la empresa. Debe tenerse en cuenta que al haberse modificado los estatutos el mismo día de la escritura pública de compraventa de participaciones sociales, se situaba a la hija menor en una situación gravosa. Tenía una deuda con la empresa que debía ir abonando en plazos anuales de 1.279,91 euros durante diez años por la compra de las participaciones, pese a la carencia de ingresos por su condición de estudiante, era el usufructuario -su padre- quien tenía derecho en todo caso a los dividendos acordados por la sociedad durante el usufructo y a él

le correspondía el ejercicio de los derechos de voto así como los derechos de asunción o suscripción preferente de participaciones, en caso de aumento del capital social. Por tanto tenía una deuda para con la entidad, si bien no podría ejercer los derechos de voto, asunción o suscripción preferente y no podía percibir dividendos, aunque sí debía soportar las deudas, de modo que la operación perjudicaba de forma evidente los intereses de la menor. ... Debe estimarse por tanto que existió un conflicto de intereses y sin perjuicio de cual podía ser la voluntad del demandado y su esposa, lo cierto es que la operación implicaba un claro perjuicio a la menor, lo que se ha puesto en evidencia poco tiempo después de la firma de la escritura. Dado que la misma tampoco ha ratificado la escritura, al igual que su hermano, ni se designó defensor judicial pese al conflicto de intereses, debe estimarse la demanda y declararse la nulidad de la misma".

Declarada la "nulidad" de aquella compraventa de participaciones, de suyo es estar a la pretensión del sujeto pasivo y entender que no se ha devengado ganancia patrimonial alguna en tanto aquella nulidad, con efectos *ex tunc*, determina que jurídicamente aquella compraventa nunca se tenga por realizada, lo que conlleva que jurídicamente no se tenga jamás por realizada aquella compraventa; incluso para un supuesto de resolución contractual recordaba este Tribunal en su resolución de 26 de abril de 2012 (RG.5377/2010), que "Como reiteradamente tiene establecido el Tribunal Supremo, la resolución contractual produce sus efectos retroactivamente, desde la fecha de celebración del mismo, esto es, con efectos 'ex tunc'. Como se dice, entre otras, en su sentencia de 11 de junio de 1991, <<la resolución contractual produce sus efectos no desde el momento de la extinción de la relación obligatoria, sino retroactivamente desde su celebración, es decir, no son efectos 'ex nunc' sino 'ex tunc', lo que supone volver al estado jurídico preexistente como si el negocio no se hubiera concluido>>".

Ello impone estar a los alegatos del reclamante, estimando en este extremo el presente recurso de alzada al resultar improcedente imputar ganancia patrimonial alguna con origen en la transmisión de participaciones del sujeto pasivo a su hija Doña **Cxt**, declarada nula por sentencia judicial.

Quinto.

Insiste el reclamante en esta alzada en la improcedencia de estar al artículo 37.1.b) de la Ley 35/2006, del IRPF, para cuantificar la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de acciones de la mercantil **TW SA** a la sociedad **XZ SL**, de la que el sujeto pasivo resulta administrador, por cuanto se sostiene que en estas circunstancias debe estarse a lo regulado por el art. 41 de la Ley del IRPF para el caso de operaciones vinculadas, aportándose por el interesado la sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de fecha 17/05/2016, que así lo avala.

Como ya hiciera el Tribunal de instancia, este Tribunal debe remitirse a lo ya argumentado en su resolución de 3 de julio de 2014 (RG.6804/2013), según la cual el principio de especialidad de la norma impone que, ante supuestos de alteraciones patrimoniales en los que la normativa del IRPF establece de manera expresa un determinado cómputo de aquella ganancia o pérdida patrimonial, procede acudir a dicha norma específica y no a la genérica de operaciones vinculadas, cuando aquellas operaciones que han dado lugar a tal alteración patrimonial se hubieran realizado entre personas vinculadas. Como se dice en la misma:

"Frente a esa norma genérica de valoración de las operaciones entre personas vinculadas, la normativa del IRPF establece "normas específicas de valoración" para una serie de supuestos tasados en su artículo 37, recogidos en su apartado 1.d) las alteraciones patrimoniales que traen causa "de las aportaciones no dinerarias a sociedades", disponiéndose que en estos casos concretos: "... la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes: ...

Previendo la norma cómo deben valorarse determinadas operaciones que dan lugar a alteraciones patrimoniales, no cabe plantear excepción a esa norma específica mediante la invocación de una norma genérica como lo es la de valoración entre personas vinculadas. Cumple recordar el Principio de especialidad de la norma que rige en Derecho, que hace primar la norma específica frente a la genérica, de ahí que proceda rechazar esos concretos alegatos del interesado. A modo ilustrativo, véase que entre los supuestos específicos contemplados por las 'normas específicas de valoración' recogidas en aquel artículo 37, se contempla aquella que hace referencia a "los casos de separación de socios o disolución de sociedades", precepto éste con una clara vocación de regular alteraciones patrimoniales producidas en el seno de operaciones entre personas vinculadas y, de ser acertadas las argumentaciones del interesado -de entender que prima aquel artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y artículo 41 de la Ley del IRPF, sobre aquel artículo 37 de la normativa del IRPF-, ello supondría prácticamente dejar sin efectos o reducir a la nada el apartado e) de aquel artículo 37.1 ya citado, donde se regulan específicamente las alteraciones patrimoniales devengadas con ocasión de la separación de socios o disolución de sociedades" (el subrayado es originario de aquella resolución).

Aporta el reclamante la ya citada sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de fecha 17/05/2016. Ahora bien, frente a ese pronunciamiento pueden citarse otros, en sentido

contrario, que avalan las tesis de este Tribunal; así, la sentencia de 12/04/2021 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (rec 1571/2020) se remite al pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 10/01/2019 (rec 251/2018), en el que se argumenta, que:

"... consideramos que la Administración ha actuado conforme a Derecho al aplicar una norma específica de valoración prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar una ganancia patrimonial. Se trata de una norma específica de valoración que resulta aplicable, como decimos, en atención a la figura impositiva, que es el IRPF, y el concreto hecho imponible que se está comprobando que es una ganancia patrimonial, y dentro de la ganancia patrimonial, una norma prevista precisamente para la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades.

Todos los elementos conducen a la aplicación de esta norma específica frente a la norma también especial contemplada para las operaciones vinculadas, pero que se regulan de manera amplia sin contener una especialidad para la determinación del valor en la transmisión de participaciones, especialidad que sí está contemplada en el artículo 37.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Por tanto, dentro de las dos normas especiales consideramos que la del artículo 37.1.b) debe primar al contemplar exactamente el supuesto que ha sido objeto de comprobación tributaria".

Por ello, solo cabe reiterar el pronunciamiento de este Tribunal de 3 de julio de 2014 y ratificar la resolución del Tribunal de instancia aquí recurrida, en lo que hace a esa concreta cuestión.

Concluido lo anterior, valga advertir que sobre esta cuestión (prelación o preeminencia de la norma específica del art. 37.1 de la Ley del IRPF sobre la normativa reguladora de las operaciones vinculadas), debe pronunciarse la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, al haberse admitido a trámite el recurso de casación 7097/2022. Como se dice en el Auto de admisión de 26 de abril de 2023:

"La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

1.1. Determinar si, en los supuestos en los que se regularice en sede de persona física la ganancia o pérdida patrimonial derivada de las aportaciones no dinerarias a una sociedad vinculada, deben prevalecer las normas específicas de valoración de los artículos 37.1.d) de la LIRPF y 17.4 LIS sobre las reglas especiales de valoración de los artículos 41 de la LIRPF y 18 LIS.

1.2. En función de la respuesta que se dé a la pregunta anterior aclarar ...".

Huelga señalar que a fecha de hoy no ha recaído sentencia en aquel recurso de casación.

Sexto.

Por lo que hace a las transmisiones de acciones de la mercantil **TW SA** a la sociedad **XZ SL**, así como la transmisión de las participaciones de **XZ SL** a su cónyuge, sostiene el reclamante la incorrecta aplicación de lo dispuesto en aquel artículo 37.1.b) al admitir aquel precepto prueba en contrario, y haberse aportado pruebas del valor teórico de las acciones y participaciones a 31/12/2015, fecha ésta mucho más próxima a la fecha de transmisión (.../2015), que la considerada por la Gestora (31/12/2014).

Así, las pruebas aportadas por el reclamante resultan ser las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades presentadas por ambas sociedades por el ejercicio 2015, de ahí que pretenda substituir el valor de transmisión considerado por la Gestora (3.318,42 euros/participación por lo que hace a la sociedad **XZ SL** y 267,12 euros/acción por lo que hace a la mercantil **TW SA**), por estos mismos valores teóricos si bien determinados a la fecha del 30/12/2015 (2.456,01 euros/participación por lo que hace a la sociedad **XZ SL** y 116,88 euros/acción por lo que hace a la mercantil **TW SA**).

En sus alegatos el reclamante olvida la normativa reguladora del IRPF, toda vez que resulta de meridiana claridad lo preceptuado por aquel artículo 37.1.b) tantas veces citado, y que conviene ahora recordar de nuevo:

"Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda: ...

b) De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

Salvo prueba de que **el importe efectivamente satisfecho** se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

...".

Cierto es que aquel precepto establece una presunción iuris tantum, que admite prueba en contrario, pero la prueba a aportar por el contribuyente debe acreditar *"que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado"*.

Siendo 60,12 euros/participación el importe efectivamente satisfecho en la venta de las participaciones de la sociedad **XZ SL**, y siendo 10,00 euros/acción el importe efectivamente satisfecho por la venta de acciones de la mercantil **TW SA**, el bagage probatorio del sujeto pasivo en aras de romper aquella presunción *iuris tantum* del art. 37.1.b debiera haberse dirigido a probar que, *"efectivamente"* aquellos *"importes satisfechos"* de 60,12 euros/participación y 10,00 euros/acción y *"se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado"*, y obvia decir que el sujeto pasivo no ha aportado ni ante la Gestora, ni ante el Tribunal de instancia ni ante este Tribunal, prueba alguna de que el valor de mercado que habrían convenido partes independientes en la transmisión de aquellos valores el .../2015 resultara aquel de 60,12 euros/participación y de 10,00 euros/acción, respectivamente.

Lo anterior impone el rechazo a los alegatos del reclamante, en tanto no se ha aportado prueba alguna de que *"el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado"*.

En contra de lo preceptuado por aquel precepto y olvidando el sujeto pasivo que los importes efectivamente satisfechos en aquellas compraventas fueron de 60,12 euros/participación y 10,00 euros/acción, pretende el contribuyente sustituir el valor de transmisión que resulta de la estricta aplicación de aquel precepto, por otro que, según el interesado, *"es un parámetro más adecuado para fijar el valor de transmisión"*. Resulta estéril discutir si a los efectos de determinar el valor de transmisión a efectos del IRPF resulta *"más adecuado"* atender al valor teórico de las acciones y participaciones a la fecha del 31/12/2014 o a la del 31/12/2015, por cuanto el precepto legal establece claramente que, de no haberse acreditado por el contribuyente *"que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado"* :

"... el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

*El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos **resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.***

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances",

y, en el presente caso, devengándose el IRPF del ejercicio 2015 el 31/12/2015, el *"balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto"* no es otro que el balance de aquellas mercantiles a la fecha del 31 de diciembre de 2014.

Claro está que los contribuyentes pueden transmitir sus acciones y participaciones no admitidas a negociación en mercados organizados por un importe distinto al *"que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado"*, pero, en esos casos, a los efectos de cuantificar en el IRPF la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial, habrá de estarse a la presunción legal contenida en el citado artículo 37.1.b), sin que resulte admisible que se pretenda alterar o rectificar el redactado de la norma legal, sustituyendo la expresión *"balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto"* por la expresión *"balance correspondiente al <<primer>> ejercicio cerrado con <<posterioridad>> a la fecha del devengo del impuesto"*.

Séptimo.

Finalmente, instan los reclamantes la anulación de la sanción impuesta, argumentando la falta de motivación de la resolución sancionadora; la imposibilidad de motivar la culpabilidad por exclusión, así como la necesidad de motivar la falta de negligencia; y la imposibilidad de sancionar en supuestos en los que únicamente existe una prueba de presunciones.

Visto lo resuelto por lo que hace al fondo del asunto, véase que sin mayor análisis la sanción impuesta subsistiría exclusivamente por lo que hace a la deuda tributaria regularizada por la Gestora respecto de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de las transmisiones de acciones de la mercantil **TW SA** a la sociedad **XZ SL**, así como la transmisión de las participaciones de **XZ SL** a su cónyuge.

Precisado lo anterior, de inicio cumple recordar que la actuación de "los contribuyentes", consistente en dejar de ingresar parte de deuda tributaria correspondiente al IRPF de 2015, está tipificada de forma genérica como infracción tributaria en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y como tal será en su caso sancionable en virtud de lo preceptuado en dicha norma.

Dicho lo anterior, no es menos cierto que 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, a cuyo efecto se debía vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se hallara amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables y respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990, al analizar lo dispuesto en el mencionado precepto y entender que en esta materia resulta aplicable el principio de culpabilidad que excluía la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios, que se recogieron de forma expresa en el artículo 77.4.d) de la derogada Ley General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y asimismo se contienen en el artículo 179 de la vigente Ley 58/2003, en el que se expresa que "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".

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada 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, y, en principio, dado el carácter cuasipenal de la actividad administrativa sancionadora, 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.

Como ya tuvo ocasión de pronunciar el Tribunal Constitucional en su sentencia nº 76/90, de 26 de abril (al tiempo de enjuiciar las modificaciones operadas en el régimen sancionador de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985), tras citar la redacción del artículo 77.1 de la Ley General Tributaria, concluía que:

"no es difícil advertir que el legislador tributario de 1985 ha procedido a adaptar el tenor de este precepto a la reforma del Código Penal operada por la Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio. (...) Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código Penal, en el que se ha sustituido aquel término [voluntarias] por la expresión «dolosos o culposos», en la LGT se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. (...). El propio art. 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables «incluso a título de simple negligencia», lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados.

No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto, técnico de su redacción, en el nuevo art. 77.1 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".

La posterior jurisprudencia del Tribunal Supremo ahonda en los extremos citados. Así, en su sentencia de 11 de marzo de 2010 (recurso de casación 10315/2003), con cita de numerosa jurisprudencia del mismo tribunal, se dice en relación al caso allí analizado que:

"la Administración tributaria, tanto en fase de gestión como de resolución de reclamaciones fundamenta la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar y, por ende, la imposición de las sanciones, exclusivamente en dos circunstancias: en primer lugar, el incumplimiento del deber de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades; en segundo lugar, la no concurrencia en general de ninguna de las causas excluyentes de la responsabilidad recogidas en el art. 77.4 de la L.G.T., y, en particular, de la prevista en la letra d) de dicho precepto Tal argumentación, sin embargo, es manifiestamente insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (...), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE Y es insuficiente, fundamentalmente, por dos razones En primer lugar, ... porque la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996), FD Tercero; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto]; ... Y el segundo de los argumentos ... no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria rzone 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 -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), dice "[entre otros supuestos]", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente 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» [Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 7446) (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto]" (el subrayado es de este Tribunal).

Aunando estos y otros pronunciamientos previos, el Tribunal Supremo concluye en su sentencia de 12 de julio de 2010 (recurso de casación 480/2007), que:

"Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. 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 [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)]" (el subrayado es de este Tribunal).

A este respecto, recuerda el Alto Tribunal 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. Dice en su sentencia de 6 de junio de 2008, que:

"en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad" (el subrayado es de este Tribunal).

Y, al plantear la cuestión objeto de debate, insiste en su pronunciamiento de 12 de julio de 2010 que:

"La cuestión se reduce, en consecuencia, a valorar si la concurrencia de culpabilidad en la conducta infractora se ha justificado y, por consiguiente, si la imposición de la sanción ha estado suficientemente motivada, lo que nos conduce, de forma inexorable, al contenido del acuerdo por el que se infligió, por ser el lugar donde dicha motivación debe aparecer explicitada" (el subrayado es de este Tribunal).

Octavo.

Recordado lo anterior, véase que la resolución sancionadora, tras reproducir la argumentación de la liquidación provisional, recoge en el apartado de "*Motivación y otras consideraciones*", que:

*"La norma prevé que las acciones u omisiones tipificadas en la ley no dan lugar a responsabilidad cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En este caso se aprecia omisión de la diligencia exigible ya que la norma establece expresamente la obligación de declarar de forma correcta la ganancia patrimonial omitida descrita en el apartado de hechos y que ha originado el aumento de la base imponible del ahorro declarada en el importe de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, no pudiendo esta conducta ampararse en una interpretación razonable de la norma. Por tanto se considera que **Axy** y **Bts** no han actuado con el cuidado exigible en la presentación de la Declaración del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas ejercicio 2015 de forma correcta y completa, ya que tenían a su alcance los servicios de información, tanto virtuales en la página web, como presenciales, y una simple consulta habría bastado para evitar la actuación que, por tanto, se reputa culpable sin que puedan apreciarse otras causas de exoneración de responsabilidad previstas en la Ley".*

Como se decía en el Fundamento anterior, no cabe sustentar la concurrencia de culpabilidad en la existencia de una deuda tributaria regularizada, toda vez que ello supondría un automatismo, una imposición de sanción por el mero resultado de la existencia de una previa deuda tributaria regularizada.

En el presente caso la resolución sancionadora no analiza la actuación de los sujetos pasivos que conduce a haber dejado de ingresar parte de la deuda tributaria, afirmando exclusivamente que no declaró correctamente aquella "*ganancia patrimonial*"; además, se refiere aquel escueto párrafo a una ganancia patrimonial en singular, cuando de la mera exposición de los hechos pone de relieve que estamos ante diferentes ganancias patrimoniales por transmisión de acciones y participaciones a distintos transmitentes. Difícilmente puede darse por acreditada la culpabilidad en la actuación de "los contribuyentes" cuando, además de reiterar los razonamientos de la liquidación provisional, se funda la comisión de la infracción exclusivamente en "*que la norma establece expresamente la obligación de declarar de forma correcta la ganancia patrimonial omitida descrita*".

Claro está que la norma tributaria establece la forma correcta de declarar, pero lo decisivo para el caso es acreditar que la actuación de "*los contribuyentes*" concurrió el elemento subjetivo del tipo infractor, y, sobre esto, nada se dice en aquella resolución.

Además, no puede obviarse que sorprendentemente la resolución sancionadora identifica como sujetos infractores a ambos contribuyentes. Ciertamente ambos presentaron aquella declaración liquidación bajo la forma de tributación conjunta, de ahí que ambos respondan de la deuda tributaria regularizada por la Gestora en los términos previstos por los artículos 84.6 y 106 de la Ley 35/2006, del IRPF; ahora bien, en este ámbito sancionador que ahora nos ocupa rige el principio de personalidad de la pena o sanción, protegido por el artículo 25 de la CE, de ahí que la Gestora debiera haber identificado el sujeto infractor y debiera haber acreditado que en la actuación de éste concurría el necesario elemento subjetivo, cuestiones ambas que han quedado sin resolver y que imponen la estimación del recurso de alzada en este extremo, procediendo la anulación de la resolución del Tribunal de instancia por lo que hace a la sanción, con la consiguiente anulación de la sanción recurrida en su día por los sujetos pasivos.

Noveno.

Sintetizando lo argumentado y concluido en la presente resolución, procede la **ESTIMACIÓN PARCIAL del presente recurso de alzada**, ratificándose la resolución del Tribunal de instancia, excepto en lo que hace a la imputación de aquella ganancia patrimonial derivada de la transmisión de valores a Doña **Cxt**, hija de los contribuyentes, al devenir improcedente aquella ganancia patrimonial según lo razonado en la presente resolución; así como en lo que hace a la sanción impuesta, que debe ser anulada por lo argumentado en el anterior Fundamento.

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.