

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS**Sentencia n.º 276/2025 de 21 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 245/2024****SUMARIO:**

IP. Exenciones. Participaciones en entidades. El elemento más importante de la regularización lo constituye el relativo a las participaciones detentadas por el recurrente en dos entidades, donde tiene el 100 por 100 del capital social. Estas sociedades venían desarrollando la misma actividad que previamente realizaba el actor individualmente, como profesional, y consistía en trabajos de reformas en las instalaciones eléctricas y de climatización en la flota de trenes de FEVE. Tras el análisis de los balances y de las actividades desarrolladas por ambas entidades, la Inspección se cuestiona la afectación de las siguientes partidas de los Balances: "Instrumentos de patrimonio", "Resto Inversiones financieras a corto plazo", y "Efectivo y otros activos líquidos equivalentes". El recurrente realiza un razonamiento sobre la afectación y la necesidad de esos instrumentos financieros, partidas consistentes en tesorería (activo líquido por naturaleza) y participaciones en fondos de inversión. Sin embargo, el análisis de la Inspección cristaliza en la negativa a considerar las partidas en cuestión como necesarias para las actividades de cada una de aquellas entidades. No se ha acreditado que ninguna de las cantidades que componen las partidas del activo haya llegado a estar constituida en garantía en ningún momento de ninguna obligación derivada de ningún contrato o proyecto de actividad ni como acreditación de solvencia. Resuelve el Tribunal que el Acuerdo de liquidación contiene un relato documentado, armónico, obteniendo unas conclusiones coherentes con el proceso lógico deductivo que se expone, y que refleja un exceso en el valor de las inversiones financiera sobre lo que resulta asumible por la aplicación de un generoso principio de proporcionalidad en relación a las necesidades para atender los costes de la actividad empresarial, incluidas las garantías, y demás exigencias propias del mercado en el que las citadas mercantil desarrollan su actividad.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS**Sala de lo Contencioso-administrativo****Sección Segunda****N.I.G.:33044 33 3 2024 0000233****SENTENCIA: 00276/2025****RECURSO:P.O. nº 245/2024****RECURRENTE: Don Obdulio****PROCURADOR: Don Fernando López González****LETRADA: Doña Sandra Díaz Sánchez****RECURRIDO: Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias****ABOGACÍA DEL ESTADO: Doña María Tormo Theureau****CODEMANDADO: Servicios Tributarios del Principado de Asturias****SERVICIO JURÍDICO DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS: Doña Silvia María García Fernández****SENTENCIA**

Ilmos. Señores Magistrados:

Doña María José Margareto García, presidente

Don Jorge Germán Rubiera Álvarez

Don Luis Alberto Gómez García

Don José Ramón Chaves García

Don Daniel Prieto Francos

En Oviedo, a veintiuno de marzo de dos mil veinticinco.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo número 245/2024,

Síguenos en...



interpuesto por don Obdulio, representado por el procurador don Fernando López González y asistido por la letrada doña Sandra Díaz Sánchez, contra el Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias., representado y asistido por el Abogado del Estado doña María Tormo Theureau y como codemandados los Servicios Tributarios del Principado de Asturias representados y defendidos por la Letrada de su Servicio Jurídico doña Silvia María García Fernández, en materia tributaria.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don Luis Alberto Gómez García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda, lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que, en su día se dicte sentencia acogiendo en su integridad las pretensiones solicitadas en la demanda, y en cuya virtud se revoque la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte contraria.

SEGUNDO.-Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongan, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO.-Conferido traslado a la parte codemandada para que contestase a la demanda lo hizo en tiempo y forma, solicitando se dicte sentencia con desestimación del recurso, confirmando la resolución recurrida, con imposición de costas al actor.

CUARTO.-Por Auto de 18 de septiembre de 2024, se recibió el procedimiento a prueba, habiéndose practicado las propuestas por las partes y admitidas, con el resultado que obra en autos.

QUINTO.-No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularsen sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

SEXTO.-Se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 12 de marzo pasado en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites prescritos en la ley.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-RESOLUCIÓN IMPUGNADA.

1.1 Por el Procurador don Fernando López González, actuando en nombre y representación de don Obdulio, se interpone recurso contencioso-administrativo frente a la Resolución, de fecha 2 de febrero de 2024, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, por la que se desestimó la Reclamación Económico-Administrativa identificada con los números de referencia NUM000 NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006 y NUM007 interpuesta frente a los Acuerdos de liquidación de 23 de marzo de 2022 y de imposición de sanción de 29 de noviembre de 2022 dictados por el Jefe del Área de Gestión Tributaria de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias por el concepto Impuesto sobre el Patrimonio de los ejercicios 2016 a 2019, resultando una cantidad a ingresar de 62.546,99 euros y 41.610,82 euros, respectivamente.

1.2 Como antecedentes fácticos de la presente Litis, siguiendo la Resolución impugnada, que se ve contrastada con el contenido del E.A., caben señalar:

1º El recurrente fue objeto de un procedimiento inspector de comprobación e investigación en relación al concepto IP y periodos 2016 a 2019 (ambos inclusive), cuyo inicio tuvo lugar con la notificación de la correspondiente comunicación en fecha 6 de octubre de 2020.

De resultas de las actuaciones llevadas a cabo se incoa Acta en disconformidad (A02- NUM008) en fecha 27 de mayo de 2021; con la notificación de dicha propuesta se comunicaba la apertura de un plazo de 15 días para que pudiese formular las alegaciones que estimase oportunas; en fecha 28 de junio de 2021 se presenta escrito de alegaciones.

2º En fecha 23 de marzo de 2022 se dicta acuerdo de liquidación, el cual es notificado al interesado el día 30. De la regularización practicada resulta lo siguiente:

Síguenos en...

A) El interesado únicamente presentó autoliquidación por el impuesto sobre el patrimonio en relación a los ejercicios 2016 y 2017 (no así respecto de 2018 y 2019).

B) La Inspección constató la existencia de un bien inmueble no declarado, en concreto, bajo comercial situado en la DIRECCION000 de Noreña, con Referencia Catastral NUM009, computado en cada uno de los años objeto de comprobación por su valor catastral [52.293,18 euros].

C) Se reduce la deuda consignada en el ejercicio 2017, que pasa de un importe declarado de 125.879,71 euros a uno comprobado de 83.919,81 euros, y ello, tal y como se recoge en el acuerdo de liquidación: *"de acuerdo con los justificantes presentados"*.

D) En los ejercicios 2018 y 2019, la valoración de los distintos bienes, derechos y deudas se ha efectuado conforme a lo previsto en los artículos 10 a 25 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP).

E) El elemento más importante (cuantitativamente hablando) de la regularización lo constituye el relativo a las participaciones detentadas por el obligado tributarios en las entidades "DIRECCION001" (en adelante DIRECCION001) y "COMPAÑÍA DE TRANSFORMADOS Y ACABADOS TECNOLÓGICOS SL" (en adelante CINTRATEC). En ambos casos el porcentaje de participación del obligado era del 100 por 100.

3º En concreto, por parte de la Inspección, tras el análisis de los balances y de las actividades desarrolladas por ambas entidades, se cuestiona la afectación de las siguientes partidas de los Balances:

"Instrumentos de patrimonio",

"Resto Inversiones financieras a corto plazo", y

"Efectivo y otros activos líquidos equivalentes".

Pese a que en la propuesta de liquidación el actuario consideró dichas partidas íntegramente como "no afectas", tras las alegaciones presentadas por el recurrente en el trámite abierto tras la notificación de la propuesta de liquidación, se dictó el acuerdo de liquidación en el que se admitió parcialmente la afectación de aquéllas.

4º Previa tramitación del correspondiente procedimiento sancionador, con fecha 21 de octubre de 2022 se dicta por el Jefe del Área de Inspección de *"Resolución de Infracción tributaria"* por el que se imponía al obligado tributario cuatro sanciones (una por cada periodo de liquidación) por importes de: 12.553,06 euros (año 2016); 11.210,12 euros (año 2017); 9.401,92 euros (año 2018) y 8.445,73 euros (año 2019), por la comisión de sendas infracciones tributarias tipificadas en el artículo 191 de la LGT.

Frente a dicho acuerdo se interpuso, en fecha 28 de noviembre de 2022, recurso de reposición el cual, como ya se apuntó, fue desestimado por medio de acuerdo de fecha 29 de noviembre de 2022.

5º Igualmente, frente a los Acuerdos de liquidación y sancionador interpuso reclamación económico-administrativa, que resulta desestimada por la Resolución del TEARA que aquí se impugna.

1.3 El TEARA, tras hacer referencia, de una forma más extensa a la aquí expuesta, a los antecedentes del Expediente de inspección, centra el debate, a tenor del contenido del escrito de alegaciones de la reclamación económico-administrativa, en la exención de las participaciones poseídas por el reclamante en las entidades CSC y CINTRATEC, en concreto, en determinar si las participaciones en dichas entidades, están o no plenamente exentas del IP en aplicación de la previsión recogida en el apartado Ocho.2 del artículo 4 de la LIP.

En atención a la redacción de este precepto, y de los artículos 5.1 y 6 del RD 1.704/1999 de 5 de noviembre por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, en relación con el art. 29 de la LIRPF, el TEARA aclara que, en este caso, la Inspección no cuestiona el cumplimiento de los requisitos exigibles para efectuar la exención; sino la aplicación de esta exención, en lo relativo a su cuantificación, y a ello se refiere el último párrafo del apartado Dos del art. 4 de la LIP, al disponer que la exención solo alcanzará al valor de las participaciones en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Entrando en el análisis de la reducción de la exención que efectúa la inspección, razona que *"los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros"*, en aplicación del art. 6.3 del Real Decreto 1704/1999, si pueden ser objeto de exoneración en el Impuesto sobre el Patrimonio, si bien deberá estarse a cada caso, y a su vinculación con la actividad empresarial de las mercantiles de las que se ostentan las

participaciones. Y en este punto, sostiene, en aplicación de las normas sobre la carga probatoria, que por parte de la Inspección se han introducido suficientes elementos indiciarios que permiten cuestionar seriamente la "afectación" de las partidas ahora discutidas, habiéndose llevado a cabo un completo examen de la situación patrimonial de las entidades participadas, poniendo en relación las diversas partidas del activo de sus balances con sus respectivas actividades económicas, análisis que ha cristalizado en la negativa a considerar las partidas en cuestión [en las cuantías señaladas en el acuerdo] como necesarias para las actividades de cada una de aquellas entidades.

Analizando las tres partidas, conforme la labor inspectora, acoge las conclusiones del Acuerdo de liquidación, y afirma: *"vista la evolución de las partidas cuestionadas a lo largo de los Balances incorporados en el expediente administrativo, no podemos hablar de "excesos puntuales de tesorería", pues aquéllas mantienen unos valores, a lo largo de los 5 años considerados (del 2015 al 2019), ciertamente considerables [llegando incluso, en el caso de la compañía CINTRATEC, a superar el 81% en el año 2018], valores que claramente desbordan las explicaciones ofrecidas por el recurrente sobre la "solventía económica y financiera".*

Finalmente destaca que la inspección admitió (asumiendo su afectación) una parte importante del "Activo Corriente", suficiente para dar cobertura a aquellas objeciones planteadas por la reclamante, para lo cual se han llevado a cabo una serie de cálculos que, a juicio del TEARA, se presentan cargados de razonabilidad, asumiendo la afectación de un saldo suficiente *"para garantizar la disponibilidad de los fondos necesarios para posibles eventualidades"*; para ello se ha calculado la media de tesorería del periodo comprendido entre 2015 y 2019, resultando un importe idóneo para cubrir las garantías exigidas en el mismo periodo considerado y que, a su vez, cubre sobradamente el rango óptimo del ratio de solventía que, tal y como se señala en el propio acuerdo, se sitúa entre 1,5 y 2.

Por otro lado, en cuanto al Acuerdo sancionador, justifica el TAERA la concurrencia de los elementos objetivos del tipo infractor aplicado, como del principio de culpa exigible, y considera suficientemente motivado este elemento subjetivo por parte de la Inspección Tributaria.

SEGUNDO.- POSICIÓN DEL RECURRENTE.

El recurrente combate los argumentos de la Resolución del TEARA, y de los previos Acuerdos de liquidación y sancionador, bajo el siguiente paraguas argumental:

1º NULIDAD DE PLENO DERECHO DE LAS ACTUACIONES REALIZADAS POR LA INSPECCIÓN Y DE LOS ACUERDOS DE LIQUIDACIÓN Y DE IMPOSICIÓN DE SANCIÓN DICTADOS, POR INCOMPETENCIA MATERIAL DE LA AEAT.

En este apartado se remite a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 58 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que atribuye la competencia para revisar el Impuesto sobre el Patrimonio es de las Comunidades Autónomas.

Cita, igualmente, el criterio sentado por el Tribunal Supremo (en adelante, TS) en su Sentencia de 26 de noviembre de 2020 (Rec. nº 4264/2018).

Reconoce que las actuaciones de comprobación seguidas frente a él se refirieron inicialmente, tanto al Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas como al Impuesto sobre el Patrimonio. Sin embargo, las referidas al IRPF finalizaron sin regularización alguna de las autoliquidaciones del IRPF presentadas por el contribuyente. Y la Inspección de la AEAT, en cuanto al IP, entró a analizar si las mercantiles CSC y CINTRATEC, tienen activos afectos o no afectos a una actividad económica, cuestión claramente ajena al IRPF del recurrente, y fuera de la competencia, por tanto, que el artículo 54.3 de la Ley 22/2009 confiere a la Administración Estatal en sus funciones de comprobación del IP.

Así pues, a su entender, la nulidad deriva del tenor del art. 47.1.b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

2º MANTIENE LA AFECTACIÓN AL EJERCICIO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE LOS ACTIVOS DE CSC Y CINTRATEC CUESTIONADOS POR LA ADMINISTRACIÓN.

Expone las razones de la disconformidad respecto del fondo de la cuestión, al considerar que los activos identificados por la Inspección como no afectos a la actividad de CSC y CINTRATEC deben considerarse necesarios y, por tanto, afectos, no siendo procedente su exclusión del cálculo de la exención aplicada en el IP sobre el valor de las participaciones de dichas sociedades.

Destaca, en tal sentido:

A/ Ostenta la participación directamente en ambas sociedades (CSC y CINTRATEC), que son las que desarrollan las actividades económicas, ordenan medios productivos, incurren en los

riesgos propios del desarrollo de su actividad y, por todo ello, los activos objeto de controversia que integran sus balances se corresponden con el desarrollo de esas actividades económicas, generan de manera directa o indirecta ingresos y, en última instancia, como el resto de activos que integran el balance de CSC y CINTRATEC, responden ante cualquier eventualidad derivada del desarrollo de la actividad, estando directamente expuestos, por tanto, a los riesgos propios de la misma.

Estas sociedades vienen desarrollando la misma actividad, que previamente realizaba el actor individualmente, como profesional, y consistía en trabajos de reformas en las instalaciones eléctricas y de climatización en la flota de trenes de FEVE.

Por tal motivo, se hace necesario disponer de cierta solvencia económica para acometer los proyectos y sufragar los gastos derivados de los mismos (personal, material, estudio, etc.).

Además, desde el año 2008, CINTRATEC comenzó a llevar a cabo proyectos más importantes relacionados con la estructura de los ferrocarriles, chapa y pintura, interiorismo, etc., y subcontrata, entre otros proveedores. Se somete a un mercado competitivo, de forma que la adjudicación de los proyectos depende, en gran medida, de la acreditación de solvencia económica y financiera, tal y como se acreditó en vía administrativa con la aportación del pliego de cláusulas administrativas particulares para la contratación de suministros mediante procedimiento abierto. Además asume grandes riesgos por la responsabilidad en la sobras, lo que repercute en las pólizas de seguros que debe concertar, asumiendo el coste financiero durante el transcurso de las obras.

Hace una referencia descriptiva de los Proyectos realizados desde el año 2014 a 2019.

B/ Combate los criterio de la Inspección sobre los activos identificados como no afectos.

Las partidas en cuestión están formadas, según aclara, por tesorería (activo líquido por naturaleza) y participaciones en fondos de inversión. Y, el motivo esgrimido por la Inspección para considerar esos elementos como no afectos es simplemente su propia naturaleza de activos financieros. Sin embargo, el actor ya aportó, en el procedimiento de inspección, documentación relativa a las partidas a financiar por las sociedades, partidas directamente relacionadas con la actividad de las compañías, que deben sufragarse con los recursos económicos de las mismas. Sostiene que la Inspección, con sus cálculos, desconoce por completo la operativa en el sector en el que desarrollan su actividad las mercantiles CSC y CINTRATEC, que deben competir con las grandes sociedades vinculadas a la esfera de RENFE para conseguir ser adjudicatarias de los contratos, debiendo mostrar un balance saneado y solvente con el que puedan hacer frente a los potenciales proyectos. Si las sociedades han obtenido unos recursos procedentes de su actividad y los han capitalizado para contar con ellos en el futuro y poder seguir desarrollando proyectos ello no puede ser objeto de penalización. Por otro lado, en cuanto a la incertidumbre que refiere la Administración, la adjudicación de los contratos no es una cuestión que dependa de ellas ni les puede penalizar.

C/ En cuanto al criterio del TEARA, pone de manifiesto que el "razonamiento" recogido en la página 12 del fallo del TEARA entra en total contradicción con la frase vertida por el propio TEARA tres páginas más adelante, en concreto, en la página 15 de su resolución, en la que indica que no se ha probado la necesidad de los activos controvertidos *"independientemente de su utilidad para otras cuestiones que pudiesen ser importantes para la marcha futura o consolidación de la posición financiera de la entidad"*.

Incorre en contradicción el TEARA dado que está concluyendo que los activos no son necesarios para la actividad empresarial, pero, al mismo tiempo reconoce explícitamente que los mismos activos son útiles e importantes para la viabilidad de la actividad empresarial.

Por otro lado, afirma que el supuesto de hecho analizado por esa sentencia la sentencia de 23 de octubre de 2023 (recurso 858/2022), de este Tribunal Superior de Justicia, no guarda paralelismo con el que aquí acontece, por lo que las conclusiones alcanzadas por este Tribunal no son en modo alguno extrapolables al presente procedimiento. En el caso de DIRECCION001 y CINTRATEC, los activos financieros no se corresponden con imposiciones a plazo fijo, sino que se trata de activos financieros líquidos o perfectamente realizables en un muy corto espacio de tiempo, con una disponibilidad prácticamente inmediata y no especulativa, precisamente para que puedan responder a su finalidad. Ello además de realizar actividades en un mercado muy diferente.

Hace hincapié en el tipo de fondos de inversión depositados en BBVA: QUALITY INVERSION CONSERVADORA, QUALITY INVERSION MODERADA y CONSOLIDACION 85. Como se prevé en las páginas 3 y 4 de las condiciones de estos fondos, el pago del reembolso de las participaciones se realiza en un plazo de 3 a 5 días hábiles desde la fecha del valor liquidativo aplicable a la solicitud del reembolso.

Síguenos en...

En cuanto a los fondos de inversión depositados en el Banco Sabadell: SABADELL EQUILIBRADO, FI (EMPRESA), SABADELL EQUILIBRADO, FI (PLUS), SABADELL EQUILIBRADO, FI (PYME), SABADELL PRUDENTE, FI (PLUS), y SABADELL PRUDENTE, FI (PYME): tal y como puede observarse en las condiciones de los fondos que constan en el expediente, todos ellos llevan aparejados una liquidez inmediata.

Los fondos de inversión depositados en CAIXABANK: se ha aportado el correo electrónico de la directora de Banca Privada en el que se indica que el patrimonio financiero de la compañía tiene liquidez inmediata en el plazo máximo de una semana desde la fecha del reembolso.

A lo largo de los años 2014 a 2019, las compañías dispusieron de estos fondos mediante la solicitud y el reembolso de las participaciones en los mismos para llevar a cabo los proyectos referidos más arriba (puede observarse cómo las fechas de disposición de los mismos coinciden con el desarrollo de los citados proyectos). Consta en el expediente copia de un extracto de los movimientos de los fondos en cuestión.

En definitiva, afirma, todos los activos financieros identificados por la Inspección se caracterizan por ser activos totalmente líquidos, bien por tratarse de dinero en efectivo, bien por tratarse de activos cotizados en mercados organizados que permiten su inmediata realización y obtención de liquidez en función de las necesidades. Y la Inspección no está facultada para fijar las directrices al empresario sobre cómo debe gestionar la financiación de su actividad.

D/ hace cita de doctrina administrativa y jurisprudencial en relación con la afectación de los activos financieros, que damos por reproducida.

E/ Describe la documental aportada, como elemento determinante y acreditativo de la vinculación de los activos financieros con la actividad empresarial de las mercantiles en cuestión.

3º SOBRE LA CARGA DE LA PRUEBA DE LA AFECTACIÓN DE LOS ACTIVOS A UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA.

Defiende que la dicción del art. 105 de la LGT no se puede traducir en que el contribuyente aporte todas las pruebas en defensa de su derecho y la Administración se limite a rechazarlas de forma absolutamente genérica, sin ningún fundamento y sin aportar ninguna prueba de contrario.

Tras realizar varias citas jurisprudenciales, concluye que como quiera que la inspección es la que ha limitado el importe de la reducción aplicada, le correspondía a ella acreditar los hechos que permitirían dicha limitación (esto es, el carácter de no afecto de los activos financieros de CSC y CINTRATEC en la fecha de devengo del impuesto) o, al menos, ofrecer alguna prueba que permita desacreditar las aportadas por el recurrente. Resulta contrario a la doctrina jurisprudencial la posición de la Administración, dado que si el obligado tributario cumple con la carga de la prueba conforme al artículo 105 de la LGT y aporta elementos de prueba de su postura, se traslada a la Administración, en caso de sostener que no procede la aplicación de ese derecho, de aportar las pruebas que desvirtúen las del sujeto pasivo.

4º ARBITRARIEDAD Y FALTA DE MOTIVACIÓN DE LA POSTURA DE LA INSPECCIÓN CONFIRMADA POR EL TEARA.

Reprocha el actor que los únicos documentos de los que ha partido la Inspección son los balances de CSC y CINTRATEC, en los que se ha limitado a identificar determinados activos como no afectos, pero sin mayor motivación ni criterio en la materia. Concorre pues, a su entender, una absoluta falta de motivación de la liquidación practicada.

La Inspección debió haber acudido a pruebas que pudieran analizar con objetividad y conocimientos los activos controvertidos, para que sus conclusiones fuesen ajustadas a Derecho, conforme a la potestad prevista en el artículo 173.5.c) 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 y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

5º DENUNCIA QUE LA CONDUCTA DE LA INSPECCIÓN HA VULNERADO EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN.

En este apartado, se remite a la doctrina que emana, entre otras, de la STS de 18 de mayo de 2020 (Sentencia nº 430/2020), y de 23 de julio de 2020 (Sentencia nº 1111/2020), en las que se ha declarado que la Administración en su actuar se encuentra imperativamente sujeta al principio de buena administración.

6º SOSTIENE LA IMPROCEDENCIA DE LA RESOLUCIÓN SANCIONADORA POR LA IMPROCEDENCIA DE LA REGULARIZACIÓN DE LA QUE TRAE CAUSA.

7º DEFIENDE QUE CONCORRE UNA INTERPRETACIÓN RAZONABLE DE LA NORMA APLICADA QUE EXIME DE RESPONSABILIDAD.

La imposición de una sanción exige la culpabilidad en el sujeto infractor, de suerte tal que su actuación le sea atribuible al menos a título de simple negligencia. Lógicamente, esa culpabilidad

deberá ser acreditada o demostrada, y es la Administración quien sufre la carga de dicha imputación.

En este caso no se ha acreditado, concurriendo, además, el supuesto del art. 172.2.d), es decir, que el actor se ampara en una interpretación razonable de la norma.

En ningún momento, razona, ha pretendido de forma intencionada dejar de ingresar cantidad alguna en sede del IP de los ejercicios comprobados, sino todo lo contrario, ha puesto su mayor empeño en acreditar ante la Inspección de Tributos la afectación de los activos cuestionados a la actividad económica de CSC y CINTRATEC.

8º AUSENCIA DE PRUEBA DE LA CONCURRENCIA DEL ELEMENTO SUBJETIVO. INOBSERVANCIA DEL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE BUENA FE EN LA ACTUACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES. FALTA DE MOTIVACIÓN DEL ACUERDO SANCIONADOR.

Incide, en este apartado, en dos aspectos:

1º Ausencia de prueba del elemento de culpa.

2º Falta de motivación del Acuerdo sancionador.

TERCERO.- POSICIÓN DE LAS CODEMANDADAS.

3.1 Por la Abogado del Estado, se pretenden desvirtuar los razonamientos del escrito de demanda, sosteniendo, en primer término que el actor incurre en un supuesto de desviación procesal al invocar la incompetencia de la Inspección de la AEAT, puesto que tal circunstancia no había sido planteada en vía administrativa, ni en la reclamación económico- administrativa.

En todo caso, la competencia que aparece sustentada en el art. 148 LGT, en tanto que consta en el expediente la comunicación de inicio de actuaciones de un procedimiento inspector que aborda conjuntamente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio.

Defiende la conformidad a derecho de la resolución recurrida, y la aplicación que realiza de la exención prevista en el art. 4.ocho.DOS de la LIP. Y ello por cuanto el TEARA no pone en duda la aplicabilidad del citado precepto, ni la concurrencia de los requisitos previstos en las letras a), b) y c) del mismo, sino que se limita a determinar el alcance de la indicada exención, tomando como referencia el último párrafo del mismo.

En este sentido, es el actor el que pecha con la carga de acreditar el grado de afectación total de las partidas controvertidas a la realización de la actividad económica, pues de otro modo no habrá lugar a practicar la exención de forma íntegra

Se remite a lo regulado en el artículo 6 del RD 1704/1999 de 5 de noviembre de desarrollo de la LIP, que en su apartado tercero dispone que para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, remisión que conduce al artículo 29 de la Ley 35/2006 (LIRPF).

Sostiene que el TEARA expone de forma sucinta pero muy clara tanto la normativa aplicable para efectuar este análisis o valoración como también la doctrina existente en torno a qué se puede considerar como "necesario", llegando a la conclusión de que esta necesidad puede interpretarse como *aquello que sea adecuado y conveniente para obtener los rendimientos perseguidos por la actividad, respetando siempre la libertad de organización y el margen subjetivo de decisión del empresario o profesional.*

Razona que la parte actora pretende desplazar la carga de la prueba sobre la Administración. Ello no puede admitirse, pues como es lógico la Administración no puede conocer aquellos documentos contables, financieros, o proyectos que no se le presentan. Su papel, por lo tanto, es valorar si sobre la base de la prueba aportada por el obligado tributario (art. 105.1 LGT) la reducción será total o en su caso parcial. En el supuesto de autos se ha realizado un minucioso examen, que lleva a la conclusión de que en el ámbito de los ejercicios sujetos a comprobación, no aparece justificada la afectación de las partidas "instrumentos de patrimonio", "resto inversiones financieras a corto plazo" y "efectivo y otros activos líquidos equivalentes". Las explicaciones ofrecidas por el actor, fueron analizadas en sede administrativa, resultando que el juicio realizado por la Inspección sobre las mismas se demuestra justificado y razonable.

Cita, al igual que el TEARA, y el recurrente, la sentencia núm. 1009/2023 de 23 de octubre de 2023, de esta Sala del TSJ de Asturias, en cuanto abordaba la eficacia de las alegaciones sobre la necesidad de un "músculo financiero" sólido para, entre otras cosas, la clasificación y participación en licitaciones públicas.

En relación a la resolución sancionadora, descarta que concurra una interpretación razonable de la norma: Recuerda que el hoy demandante no cumplió con el elemental deber de presentación de la autoliquidación por el impuesto de patrimonio correspondiente a los ejercicios 2018 y 2019.

Síguenos en...

Por lo que respecta a la conducta del demandante en relación a los ejercicios 2016 y 2017, constata el TEARA en el mismo Fundamento de Derecho Décimo la existencia de elemento culpabilístico, plasmado en la resolución sancionadora, en atención a la ausencia de relación razonable entre las partidas que se dicen afectas a la actividad económica y a la realidad acreditada por el propio interesado, no pudiendo calificarse tales afirmaciones como genéricas a la vista de la pormenorizada explicación que en relación a dicho punto se verifica en los Fundamentos anteriores.

3.2 La Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias formula expresa oposición a las pretensiones y argumentos del escrito de demanda.

En cuanto a las alegaciones que efectúa el demandante, señala que coinciden, en gran parte, con las ya formuladas en la reclamación económico-administrativa, habiendo sido objeto de contestación en la resolución del TEARA de fecha 2 de febrero de 2024 impugnada, cuyos fundamentos de hecho y de derecho procede de por reproducidos.

Rechaza el nuevo motivo de impugnación incorporado al escrito de demanda, recuerda que el IP es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, conforme a lo dispuesto en el artículo 25.1.b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, y el art. 54.3 habilita a la Inspección de la AEAT para incoar las oportunas actas de investigación y comprobación por el Impuesto sobre el Patrimonio con ocasión de las actuaciones inspectoras que lleven a cabo en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este caso, afirma, no se han vulnerado las normas de atribución de competencias, en tanto que la actuación de la AEAT se ha llevado a cabo en el 4 marco de una inspección conjunta del IRPF y del IP, y se ha limitado a levantar, en fecha 27 de mayo de 2021, un acta de disconformidad (folios 1298 a 1317 del expediente principal), acta que no vinculaba a la Comunidad Autónoma, siendo posteriormente ésta la que ha decidido instruir un expediente administrativo, y ha dictado el correspondiente acuerdo de liquidación.

Por lo que respecta al alcance de la exención, señala que la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la AEAT, en aplicación del último párrafo del artículo 4, ocho 2, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP, consideró que la exención alcanzaba únicamente a determinados porcentajes del valor de las participaciones.

El acuerdo de liquidación del Jefe del Área de Inspección del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, de fecha 23 de marzo de 2022, atendió parcialmente las alegaciones del interesado, variando los porcentajes del valor de las participaciones a los que alcanzaba la exención (folio 1744 del expediente principal). Dicho acuerdo fue confirmado por el TEARA en la resolución impugnada, tras un extenso razonamiento al que se remite.

No comparte que la Resolución sancionadora se haya incurrido en las infracciones apuntadas por el recurrente.

CUATRO.- SOBRE LA DESVIACIÓN PROCESAL INVOCADA Y LA COMPETENCIA DEL SERVICIO DE INSPECCIÓN DE LA AEAT.

4.1 Como quiera que la Abogacía del Estado invoca un supuesto de desviación procesal en relación al primer motivo de nulidad alegado por el recurrente en su escrito rector de demanda, referente a la incompetencia de la Inspección de la AEAT para realizar las tareas de inspección y comprobación del IP, en tanto tributo cedido a la Comunidad autónoma, debemos recordar que la doctrina jurisprudencial ha venido definiendo los perfiles de la desviación procesal, refiriendo tres supuestos o variantes: 1) discrepancia entre lo impugnado en vía administrativa y lo impugnado en vía contencioso-administrativa; 2) discrepancia entre el objeto impugnatorio identificado en el escrito de interposición y el objeto impugnatorio delimitado en la demanda; y 3) discrepancia entre el objeto impugnatorio definido en la demanda (pretensiones contra una actuación) y el objeto impugnatorio expuesto en el escrito de conclusiones (añadiendo nuevas pretensiones o actuaciones).

El art. 56.1 de la LJC, establece: "1. En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración". En la interpretación del precepto, cabe concluir que en el procedimiento contencioso-administrativo no cabe el planteamiento de cuestiones nuevas que modifiquen la pretensión articulada por el recurrente en vía administrativa, ni los hechos sustanciales en que se sustenta, pero si le es dable la invocación de fundamentos normativos y jurídicos distintos a los utilizados en aquella. La STTJ de Madrid de 13 de julio de 2.000, cuando razona: "Tal problemática ha sido abordada y resuelta por el Tribunal Supremo en sentencias entre otras de 23 de abril de 1998 y 18 de febrero de 1999 ,

Síguenos en...



declarando que la jurisdicción contencioso-administrativa es revisora sólo en cuanto requiere la existencia de un previo acto de la Administración, con relación al cual el artículo 69. 1 de la Ley Jurisdiccional de 1956 (coincidente sustancialmente con el actual artículo 56. 1 de la vigente Ley 29/1998 de 13 de julio) permite que el demandante pueda fundar su pretensión en cualesquiera motivos o razones y normas jurídicas que entienda procedentes, hayan sido o no alegados en el procedimiento administrativo, o con anterioridad, siempre que, sin embargo, no se planteen cuestiones nuevas ni se innoven las pretensiones básicas, pues está vedada normativamente la posibilidad de introducir, en los recursos jurisdiccionales y en las sucesivas alzadas de los mismos, nuevos hechos o cambios sustanciales de los ya expuestos en las previas vías administrativas, capaces de individualizar histórica y jurídicamente nuevas pretensiones o de modular las previamente esgrimidas, ya que lo único admitido, sin ruptura del equilibrio procesal de las partes, es aducir nuevos motivos o razones o meras alegaciones, en su sentido propio de simples argumentaciones de las peticiones, siempre las mismas, deducidas en los recursos de reposición o reclamaciones económico-administrativas o, en su caso, ya en la demanda y su contestación. No cabe, pues, confundir la cuestión litigiosa, que determina objetivamente el ámbito del proceso, y los motivos o razones jurídicas que se alegan como soporte de lo pretendido, cuya variación o ampliación puede hacerse en cualquier momento o hito procedimental, porque una cosa es el factor diferencial de lo que constituye la esencia identificadora, en todos sus matices, del objeto controvertido planteado (entendiendo por objeto -ya que el vocablo es susceptible de más de una acepción- la materia o tema planteado, en su original y verdadero contenido, que es lo que sirve de base y configura la petición y pretensión correspondientes y se traduce o plasma, en definitiva, en el concepto de cuestión), y otra cosa distinta es el argumento o motivo o el razonamiento empleado en justificación de lo pretendido en relación con la materia o tema básico controvertido. En realidad, los dos componentes referidos pueden enmarcarse, uno en el ámbito propio de los hechos, y el otro en el de la dialéctica, la lógica y el derecho, circunstancia que explica la inalterabilidad que debe existir en el planteamiento o fijación de lo perteneciente al primer campo (supuesto de hecho) y la elasticidad y ductilidad permitida en el campo de lo segundo (fundamentos o razonamientos jurídicos)". Ya la STS de 7 de diciembre de 1.994, aun cuando a la luz de la anterior LJC, señalaba que "La necesaria congruencia entre el acto administrativo impugnado y la pretensión deducida en el proceso administrativo, exigida por el carácter revisor de la actuación administrativa que le confiere art. 106,1 CE impone que no se varíen esas pretensiones introduciendo cuestiones nuevas sobre las que no se ha pronunciado la Administración. Una jurisprudencia reiterada de esta sala viene insistiendo en la prohibición de la desviación procesal que se produce cuando se formulan en sedes jurisdiccionales peticiones que no fueron objeto de la resolución administrativa impugnada (ver S 12 de febrero, 12 marzo y 10 abril 1992 "ad semplum") cuestión distinta de la posibilidad que brindan arts. 43,1 y 69,1 Ley Jurisdiccional de introducir alegaciones o motivos nuevos en defensa del derecho ejercitado".

La STS de fecha 20 de julio de 2012 (recurso de casación 5435/2009) en su Fundamento Tercero, razona: "no cabe olvidar que esta Jurisdicción es esencialmente revisora y, por tanto, es necesaria la existencia de acto previo, expreso o presunto, y es este acto el que va a determinar el objeto material del recurso, el que marca los límites del recurso y la sentencia que se dicte ha de respetar la vinculación que deriva de dicho objeto por elementales razones de congruencia y naturaleza del procedimiento. Solicitar pronunciamientos que vayan más allá del objeto del recurso, o plantear cuestiones no alegadas en vía administrativa, supone una desviación procesal, sin que quepa entrar a resolver sobre las mismas, puesto que si bien es cierto que los art. 33.1 y 56.1 de la vigente LJ determinan que "los órganos del orden jurisdiccional contencioso- administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición" y que "en los escritos de demanda y contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración", lo que autoriza la alegación de cuantos motivos se tengan por convenientes, se hayan o no utilizado en sede administrativa, esos motivos, no obstante, han de estar relacionados, íntimamente ligados, con lo que en dicha vía se alegó, no resultando posible plantear cuestiones distintas de las previamente invocadas y sobre las que se pronunció la resolución que se recurra. La distinción entre cuestiones nuevas y nuevos motivos de impugnación corresponde a la diferenciación entre los hechos que identifican las respectivas pretensiones y los fundamentos jurídicos que los justifican, de tal modo que, mientras aquéllos no puedan ser alterados en vía

Síguenos en...



jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la única pretensión ejercitada (STC 185/2005, de 20 de junio)".

La más reciente STS de 19 de julio de 2022 (recurso 17/2021), en la misma línea, afirma: *"Recordemos que, con carácter general, la jurisprudencia uniforme viene señalando que la pretensión expuesta en la vía administrativa no puede ser esencialmente distinta de la formulada en la vía jurisdiccional; de suerte que si bien pueden alegarse en el escrito de demanda cuantos motivos procedan en justificación de las pretensiones, aunque no se hayan alegado anteriormente en la vía administrativa, ello ha de entenderse en sus justos términos, es decir, en el sentido de que se pueden alegar nuevas razones o argumentos para fundamentar las pretensiones, pero no en el de que cabe suscitar cuestiones nuevas (STS de 30 de noviembre de 2915, Rec. 323/2014).*

Se distingue, así, entre cuestiones nuevas y nuevos motivos de impugnación. No pueden plantearse en vía jurisdiccional pretensiones o cuestiones nuevas que no hayan sido planteadas previamente en vía administrativa, aunque pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la pretensión ejercitada (STS de 12 de marzo de 2019, rec. 44/2018).

Por eso, cuando se varía en el proceso contencioso-administrativo la pretensión previamente formulada en vía administrativa, introduciéndose cuestiones nuevas, se incurre en desviación procesal, que comporta la inadmisión de esa pretensión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 69 c) LJCA . Dicho sea de otro modo, se afirma la existencia de desviación procesal cuando la petición de la parte demandante en vía administrativa no coincide con la postulada ante el órgano jurisdiccional; o, lo que es lo mismo, cuando se formulan nuevas pretensiones o cuando se reforman, alteran o adicionan al recurso jurisdiccional peticiones que no se discutieron en vía administrativa y ni siquiera se formularon ante ella".

Por otro lado, la STS de 14 de diciembre de 2021 (recurso 112/2020) afirma: *"Debemos recordar que la apreciación de desviación procesal no supone una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva que proclama el artículo 24.1 CE . Así lo ha reiterado esta Sala en sus sentencias de 30 de junio de 2011 (recurso de casación nº 1136/2008) y en la de 7 de junio de 2012 (recurso de casación nº 1607/2009), siguiendo lo señalado por el Tribunal Constitucional (ATC 49/2008 de 12 de febrero y STC 73/2006, de 13 de marzo FJ 3). La tutela judicial se satisface con una resolución fundada en Derecho, que puede ser la inadmisión, lo que impide entrar en el fondo de la cuestión planteada, cuando esa decisión se funda en una causa legal que así lo justifica".*

En el presente caso, el recurrente no modifica la pretensión que ya articuló en vía administrativa. Lo que insta es la nulidad de los Acuerdos de liquidación del IP de los ejercicios 106 a 2019; y de imposición de sanciones. De esta forma, lo que introduce no es una nueva pretensión, ni un hecho nuevo que no constase ya en el procedimiento administrativo, sino de un motivo de nulidad que en nada altera el objeto de la Litis ni su sustento fáctico. En el propio E.A. obra la actuación de la Inspección de la AEAT. En tal sentido la STSJ de Cataluña de 28 de junio de 2024 (recurso 1344/2022) señala: *"Lo que defiende el Abogado del Estado es que concurre un supuesto de desviación procesal cuando no es así. La actora formula un nuevo motivo no articulado en vía administrativa, pero en esencia la pretensión es la misma y se dirige a rebatir la liquidación practicada. No podemos considerar que sea una cuestión nueva sino un motivo distinto para reprochar el resultado de la regularización. Entender que se produce un supuesto de desviación procesal significa desconocer el contenido del art. 56.1 LJCA pues tenemos un acto administrativo y se postula su ilegalidad e inadecuación a Derecho por los motivos que se articulen".*

4.2 Rechazado el motivo de inadmisibilidad, debemos analizar si realmente concurre el vicio de incompetencia que se predica, motivo que se describe como causa de nulidad en el art. 47.1.b). Pues bien, del E.A. se deriva que mediante comunicación notificada el día 6 de octubre de 2020 la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria inicia actuaciones inspectoras de comprobación e investigación con D. Obdulio relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Patrimonio de los ejercicios 2016 a 2019. Consta la Orden de Carga en el Plan de Inspección de la Dependencia Regional de Inspección D.E. de Oviedo, donde se hace referencia a las actuaciones de inspección conjunta frente al aquí recurrente por el "IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS 2016 a 2019" y el "PATRIMONIO OBLIGACIÓN PERSONAL 2016 a 2019". En la comunicación del inicio de actuaciones inspectoras se hace expresa referencia a los artículos Las actuaciones inspectoras tendrán carácter general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y 178 del RGAT.

El día 27 de mayo de 2021 se incoa el acta de disconformidad (modelo A02) nº NUM008, suscrita por el actor, y el inspector de la AEAT.

Síguenos en...



Posteriormente, a raíz del Acta, se sigue procedimiento de liquidación por parte de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, que es quien emite el Acuerdo de liquidación por el IP 2016 a 2019, Acuerdo objeto de reclamación económico-administrativa. Igualmente, son el Servicio Tributario del Principado, como se constata en el E.A. quien incoa, tramita y resuelve el E.A. sancionador.

Partiendo de estos elementos fácticos, resulta que el art. 148 de la LGT establece: "2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado"; y el art. 178 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 y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos: "1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

2. Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o en el acuerdo al que se refiere el apartado 5 de este artículo que deberá ser comunicado".

No podemos obviar que el art. 54.3 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece: "3. Las declaraciones relativas al Impuesto sobre el Patrimonio se presentarán, en su caso, conjuntamente con las del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Administración del Estado y las Comunidades Autónomas acordarán lo que proceda en orden a la más eficaz tramitación de los expedientes en el ámbito de sus respectivas competencias.

Sin perjuicio de lo que dispone el apartado 1 anterior, los Servicios de Inspección de Tributos del Estado podrán incoar las oportunas actas de investigación y comprobación por el Impuesto sobre el Patrimonio con ocasión de las actuaciones inspectoras que lleven a cabo en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La instrucción y resolución de los expedientes administrativos, consecuencia de las actas anteriores, corresponderán a las oficinas competentes de la Comunidad Autónoma. En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, la Administración Tributaria del Estado y la de la Comunidad Autónoma colaborarán facilitándose medios personales, coadyuvando en la inspección e intercambiando toda la información que se derive de las declaraciones, censo y actuaciones efectuadas por la Inspección".

En aplicación de este precepto, la STS de 26/11/2020 (recurso 4264/2018) a la que, curiosamente, se remiten las partes, resulta muy clarificadora, cuando razona, en relación con la primera cuestión casacional planteada por la Sala de admisión (*Dilucidar si, en virtud de los artículos 54.3 y 58.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, la Inspección tributaria estatal tiene competencia, en cualquier caso, para realizar actuaciones de investigación y comprobación de un tributo cedido como es el Impuesto sobre el Patrimonio o si es necesario que exista un acuerdo expreso con la Comunidad Autónoma correspondiente o una previa autorización, también expresa, de ésta*): "No cabe duda de que la competencia inspectora, según establece el artículo 58 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, la tiene la Comunidad Autónoma. Ahora bien, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio el 54.3 de la misma Ley contiene una regla especial, que acota la actuación de la administración tributaria estatal, puesto que las potestades que se le reconocen no son ilimitadas. De dicho precepto se desprende, en primer lugar, que la actuación de la Administración tributaria estatal ha de llevarse a cabo en el marco de una inspección conjunta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio y, en segundo, lugar, que únicamente se extiende a los extremos que deriven directamente de la inspección del IRPF. En todo caso, la firma del Acta por la persona competente de la administración tributaria estatal no vincula a su equivalente de la Comunidad Autónoma y, de hecho, en esta ocasión, el órgano competente de la Comunidad Autónoma de Madrid, como ha quedado dicho en los antecedentes, el 27 de abril de 2012, notificó el acuerdo por el que dejaba sin efecto la propuesta de liquidación contenida en el acta de inspección y formulaba nueva propuesta de liquidación, abriendo un nuevo plazo de audiencia para que el interesado tuviera acceso al expediente y formulara alegaciones.

En ninguno de esos preceptos se contempla que actuación de la inspección estatal esté supeditada a la existencia de un acuerdo expreso con la Comunidad Autónoma correspondiente o una autorización, también expresa, de esta. Ninguna otra norma legal o reglamentaria prevé un acuerdo o autorización que dé amparo a la tesis de la parte recurrente. Sin perjuicio, claro está, pero eso es distinto, de la colaboración entre administraciones, en los términos previstos en el artículo 53 de ley 22/2009, de 18 de diciembre .

La problemática planteada por la parte recurrente es distinta de la prevista el artículo 185.1 RGGIT, que establece en su párrafo primero que concluido, en su caso, el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en las actas de inspección, disponiendo en su párrafo segundo que "en aquellos supuestos en los que la competencia para dictar el acto de liquidación corresponda a una Administración tributaria distinta de la que haya llevado a cabo las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano competente para liquidar de la Administración tributaria que hubiera realizado estas actuaciones deberá autorizar previamente y de forma expresa, la suscripción del acta".

Ello ocurre, precisamente, en el Impuesto sobre el Patrimonio, según establece, como ya hemos dicho el artículo 54.3 de la Ley 22/ 2009, de 18 de diciembre . Nos hallamos, por tanto, en un caso en que el órgano competente para liquidar no es el correspondiente Inspector Jefe de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sino que lo será su equivalente de la Comunidad Autónoma. Estamos ante una autorización dirigida, exclusivamente, a la propia administración estatal. No trasciende a la administración autonómica.

Con la autorización que se prevé en este precepto se garantiza la supervisión por parte del superior jerárquico estatal de las actuaciones llevadas a cabo por el actuario estatal que suscribe las actas y, asimismo, se garantiza que la tramitación de las actas de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio esté coordinada.

Únicamente las firmas de las actas de este último impuesto, que es el que nos importa ahora, requieren autorización previa del Inspector Jefe estatal, la firma de las actas del segundo no la requieren".

Y acaba fijando la siguiente doctrina: "En virtud de los artículos 54.3 y 58.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre , por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, la Inspección tributaria estatal tiene competencia para realizar actuaciones de investigación y comprobación de Impuesto sobre el Patrimonio, con ocasión de las actuaciones inspectoras que lleven a cabo en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin necesidad de que exista un acuerdo expreso con la Comunidad Autónoma correspondiente o una previa autorización, también expresa, de ésta".

De esta forma, dicha doctrina que llevo a la desestimación del recurso de casación interpuesto por el sujeto pasivo del tributo, ampara, al contrario de lo que sostiene el recurrente, la actuación inspectora de la AEAT, que tiene su origen en una actuación conjunta sobre el IRPF y el IP del mismo periodo y en relación con el mismo sujeto pasivo. Así consta en la Orden de Carga, y en la comunicación dirigida al interesado. Los datos que se consideran, derivan de los comprobados en el IRPF, en cuanto a la titularidad de los bienes y participaciones en las mercantiles mencionadas.

La Liquidación, en la que, incluso se acogieron determinadas alegaciones del actor, fue emitida por el órgano tributario competente del Principado de Asturias.

En definitiva, procede desestimar el primer motivo de impugnación.

QUINTO.- NORMATIVA Y JURISPRUDENCIA APLICABLE.

Entrando ya en la cuestión de fondo, en referencia al Acuerdo de liquidación, como se concluye de las posiciones de las partes, la controversia queda constreñida a la aplicación del art. 4.Ocho. Dos de la LIP.

Este precepto establece: "*Estarán exentos de este Impuesto:...*

... Ocho.

Uno.(...)

Dos.La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Síguenos en...

*Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.
A los efectos previstos en esta letra:*

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora".

El desarrollo reglamentario se contiene en los artículos 4 a 6 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio. El art.4 regula: "1. Quedarán exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio las participaciones en entidades cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo, siempre que se cumplan las demás condiciones señaladas en el artículo siguiente.

A estos efectos, se entenderá por participación la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad";y el art. 5: "1. Para que resulte de aplicación la exención a que se refiere el artículo anterior, habrán de concurrir las siguientes condiciones:

a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y

Síguenos en...

que, por lo tanto, realiza una actividad económica cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, salvo que se trate del recogido en el párrafo b) del apartado 1 de dicho artículo.

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computada de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción. (*)

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto.

Se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere el párrafo c) de este apartado, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

En ningún caso será de aplicación esta exención a las participaciones en instituciones de inversión colectiva...".

Por su parte, el art. 6 señala: "1. La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas establecidas en el artículo 16.uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

2. Tanto el valor de los activos como el de las deudas de la entidad, será el que se deduzca de su contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad, determinándose dichos valores, en defecto de contabilidad, de acuerdo con los criterios del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica. Nunca se considerarán elementos afectos los destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco a que se refiere el artículo 5 del presente Real Decreto o aquellos que estén cedidos, por precio inferior al de mercado, a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

Esta remisión al art. 27, deben entenderse, en la actualidad, a la previsión del art. 29 de la LIRPF, que establece: "1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros".

Como poníamos de manifiesto en nuestra Sentencia de 30 de abril de 2024 (recurso 260/2023), la STS de 10 de enero de 2022 (recurso 1563/2020), tras argumentar que el art. 6 del R.D. 1704/1999, no incurre en *ultra vires*, da respuesta a la cuestión propuesta en el auto de admisión, establece como doctrina jurisprudencial:

"4) El artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones

en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, es conforme a la ley que regula este último y a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, sin que contradiga tampoco el artículo 27.1.c) de la Ley 40/1998, tal como ha sido interpretado más arriba, aun para el caso de que éste fuera aplicable en este asunto".

Y concluimos, aun cuando en relación con un supuesto de impuesto de Sucesiones, pero perfectamente aplicable: "1º La participación en fondos propios de una entidad tercera o de la cesión de capitales a terceros, no puede considerarse, por su propia naturaleza excluidos de la reducción del art. 20.2.c) de la LISYD, puesto que le art. 6.3 del citado reglamento recoge una norma de excepción en relación con el art. 29.1.c) de la LIRPF. Así, habrá que estar a determinar si existe una verdadera afición a la actividad económica de la empresa familiar".

Por lo que se refiere a la aplicación del principio de proporcionalidad que recoge el último párrafo del art. 4.Ocho.Dos de la LIP, y el art. 6 del Reglamento, en nuestra Sentencia de 23 de octubre de 2023 (Recurso 858/2022), citada por la Resolución del TEARA, decíamos: "La STS de 16 de julio de 2015 (rec. 171/2014) considera que la reducción en el Impuesto de Sucesiones debe aplicarse sobre el valor de las participaciones transmitidas, pero considerando la limitación de la proporción en que los activos de la entidad cuyas participaciones son transmitidas estén afectos a la actividad empresarial que desarrolle aquella. Debe recordarse, a mayor abundamiento, que la Dirección General de Tributos (V2264-05) ya ha reconocido que "...razones de lógica y coherencia interna exigen que el porcentaje de reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones opere sobre el importe que resulte exento en el Impuesto sobre el Patrimonio del valor de los elementos de que se trate".

3.4 La STS de 10 de enero de 2022 (rec. 1563/2020) en cuanto precisa que "las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, pueden ser motivos suficientes de esa afición o necesidad", a la actividad de la empresa. Concretamente fija como jurisprudencia que: " 1) En los casos en que la donación inter vivos de una empresa familiar venga constituida, en parte de su valor, por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad tercera o de la cesión de capitales a terceros, puede aplicarse la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD. 2) La procedencia de tal reducción de la base imponible establecida en el artículo 20.6 LISD viene condicionada, por la propia remisión que el precepto establece al artículo 4, Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, a la acreditación de su afición a la actividad económica. 3) El hecho de que parte del valor de lo donado, en los términos del artículo 20.6 LISD, venga constituido por la participación de la entidad objeto de la donación de empresa familiar en el capital de otras empresas o por la cesión de capitales no es un obstáculo, per se, para la obtención de la mencionada reducción, siempre que se acredite el requisito de la afición o adscripción a los fines empresariales. En particular, las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, entre otros, no se oponen, por sí mismas, a esa idea de afectación. 4) El artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, es conforme a la ley que regula este último y a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, sin que contradiga tampoco el artículo 27.1.c) de la Ley 40/1998, tal como ha sido interpretado más arriba, aun para el caso de que éste fuera aplicable en este asunto."

Nótese que esta sentencia dice que las necesidades de solvencia o capitalización "no se oponen por sí mismas, a esa idea de afectación", pero no quiere decir que baste su invocación genérica o infundada, o la prueba de la existencia de tales depósitos bancarios (que por definición nada dicen implícitamente de afectación empresarial alguna) sino que subsiste la exigencia de justificar esa objetiva necesidad de solvencia o capitalización en el caso concreto por parte del contribuyente.

Es así como el núcleo litigioso se desplaza a determinar si los valores y elementos patrimoniales que integran el activo de la entidad (en este caso, de varias) se encontrarían afectos a la realización de la actividad económica propia de la entidad, por ser necesarios para su desarrollo". Aun cuando referida a un supuesto de impuesto de sucesiones, resulta perfectamente aplicable al caso que nos ocupa, dada la remisión de la LISYD a la LIP.

SEXTO.- SOBRE LA LIQUIDACIÓN. CUESTIONES CONTROVERTIDAS.

Partiendo de lo expuesto, y del marco legal aplicable que acabamos de citar, debemos abordar la cuestión esencial que se debate, es decir, determinar si la integridad de los capítulos afectados ("Instrumentos de patrimonio", "Resto Inversiones financieras a corto plazo", y "Efectivo y otros activos líquidos equivalentes"), son valores y bienes "necesarios" para la actividad empresarial de las mercantiles de cuyas participaciones es titular el recurrente, concepto jurídico

Síguenos en...



indeterminado que requiere el examen del caso concreto, la valoración de indicios, informes obrantes en autos y periciales.

En este punto, hay que tener presente dos elementos esenciales:

1º La propia Administración acepta que se cumplen los requisitos del art. 4.Ocho.Dos para aplicar la exención, aun cuando lo hace proporcionalmente a lo que considera necesario a la actividad empresarial de las sociedades.

2º El recurrente realiza un razonamiento acompañado de prueba documental, sobre la afectación y la necesidad de esos instrumentos financieros.

Por ende, aportada esa documentación, y una argumentación razonable acerca de la afectación de la totalidad de los activos financieros, si la Administración considera que existe alguna circunstancia que impida aceptar dicha motivación, y sea obvia la no afectación, determinando la no exención del porcentaje que cifra, deberá aportar los correspondientes elementos que permitan sostener dicha tesis administrativa, puesto que, como señala la STS de 10 de enero 2022, recurso casación 1.563/2020, ya citada anteriormente, no se trata de atribuir la carga de la prueba de la afección al obligado tributario, ex art. 105 de LGT/2003, que puso de manifiesto en su autoliquidación que existían elementos patrimoniales afectos al desarrollo de la actividad empresarial, sino de dejar sentado que es a la Inspección de la Comunidad Autónoma a la que corresponde acreditar que no existe tal afectación o que la misma no es total o, si se quiere, que alguna parte de dichas inversiones resultaban superiores a las necesidades de circulante, que se trataba de elementos patrimoniales ociosos o no necesarios para el desarrollo de la actividad. En esta línea, el Acta de inspección Primero, y el Acuerdo de liquidación, posteriormente, realizan un serio y pormenorizado análisis. Así, ya en el informe de disconformidad, se pone de manifiesto, en primer lugar que en los ejercicios en comprobación se presentaron las autoliquidaciones pertinentes correspondientes a los ejercicios 2016 y 2017 pero no las de 2018 y 2019. Igualmente, se refiere como antecedentes que, en relación con el obligado, y las Sociedades en cuestión, se desarrollaron, paralelamente, otras actuaciones inspectoras, por los mismos ejercicios, relacionadas con el Impuesto de Sociedades, IVA, Retenciones/Ingresos a Cuenta Capital Mobiliario y, Retención/Ingreso Cta.Rtos Trabajo/Profesional.

Por otro lado, la Inspección, tras un razonamiento extenso concluye que si concurren los tres requisitos exigidos por la norma en ambas participaciones para resultar elegibles para la aplicación de la exención del art. 4.Ocho.Dos LIP.

Pero centrando la cuestión en el principio de proporcionalidad, expone: *"Una vez determinada la elegibilidad de las participaciones procede examinar la cuantía de la exención aplicable.*

Para ello tenemos que recordar el criterio de cálculo establecido por el art. 4.Ocho.Dos en su último párrafo:

"La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora."

Que por simplificar se traduce en los siguientes pasos.

- 1. Determinar el valor teórico de las participaciones.*
- 2. Determinar el porcentaje del valor de la entidad afecto y no afecto a la realización de actividades económicas.*
- 3. Aplicar el segundo al primero.*

El primer paso es bien sencillo en este caso. Dado que las sociedades fueron constituidas por el interesado y este es titular del 100% de las participaciones en ambos casos el valor teórico de las participaciones va a coincidir con el valor teórico de las entidades

El segundo paso, dado que no se aprecia la existencia de financiación específica de ninguna partida y se puede considerar toda ella genérica el porcentaje valor de la parte afecto y de la no afecto coincidirá con el porcentaje de valor de los activos afectos y no afectos.

El tercer paso es la multiplicación del resultado de los dos anteriores".

A partir de aquí determina el porcentaje no afecto por cada ejercicio.

Y se sigue razonando: *"Del examen de la documentación presentada se puede concluir sin ninguna duda que la misma está orientada a defender la afectación a la actividad económica de las entidades de todo o parte de las partidas que antes se han señalado como no afectas, que cabe recordar están constituidas por depósitos bancarios e inversiones en activos financieros.*

Resulta indiscutible que de la redacción estricta de la norma estas partidas estarían excluidas por su naturaleza. También es cierto que sin salirse de los límites marcados por los arts. 8 y 14

Síguenos en...

de la LGT sobre la interpretación de las normas puede hacerse una interpretación lo suficientemente amplia como para que bajo determinadas circunstancias todo o parte de las mismas puedan entenderse afectas a la actividad.

Para antes hay que recordar que este Impuesto grava una situación patrimonial puntual, la referida a al final del día 31 de diciembre de cada año, pero algunas circunstancias, como la afectación, solo se pueden valorar, o se hace mejor, de forma dinámica: no solo su naturaleza sino también de donde viene y a donde va...

(...)En el caso de la documentación presentada se puede deducir que la pretensión es considerar que estos activos están afectos en cuanto sirven para financiar la actividad. Necesidad de financiación de la actividad que resulta difícil de valorar teniendo en cuenta la baja actividad efectiva y la desproporción con las partidas consideradas (Los denominados activos en cuestión más arriba en comparación con algunas magnitudes de sus cuentas de explotación)".

La Inspección realiza un estudio de esas cuentas de explotación de cada una de las entidades, en cada ejercicio inspeccionado, con referencia a: Operaciones continuadas; Importe neto de la cifra de negocios; Compras de materias primas y otras materias consumibles; Gastos de personal; Otros gastos de explotación; Resultado de explotación; y activos en cuestión. Estas cifras ponen de manifiesto la desproporción que refiere la Inspección (nos remitimos al Acta).

En el análisis de la numerosa documentación presentada por el recurrente, se refiere: "Lo primero que hay que decir es como se han presentado las alegaciones:

Se han presentado 79 documentos, incluidas dos explicaciones.

No se ha aportado una concreta correlación entre los documentos presentados y las partidas cuya financiación justificaría la afectación de estas cantidades.

La documentación es bastante heterogénea: correos electrónicos, actas de recepción, contratos ... todo ello referido tanto a relaciones con clientes como con entidades financieras.

En relación con las partidas a financiar la misma se presenta referida a una serie de partidas que se pueden enumerar como sigue cada una de las cuales tendría la necesidad de autofinanciación que se indica: ...

No resulta posible valorar detalladamente la información dado el desorden con que se presentó y la heterogeneidad de la misma. Aunque en conjunto se puede captar el sentido de lo que se quiere alegar, la documentación presentada no deja claro que el Obligado Tributario esté en condiciones de hacerlo:

En relación con los proyectos de las líneas B, C y D, se deduce que estos son provisiones para gastos de cuantía incierta (B, C y D) y de realidad solo posible (C y D).

En la línea B debería de explicarse por qué se consideran diferentes de los imputables a proyectos concretos y como se valoran. Y no se hace.

Los de las líneas C y D, debería de explicarse cómo se calculan. De las explicaciones aportadas se deduce que estas partidas serían una provisión para cubrir contingencias de riesgos vivos derivados de trabajos previos, pero ni se concretan los trabajos previos que los generan ni se enumeran los riesgos concretos ni se explica cómo se valora la provisión necesaria ni por qué no se cubren con seguros.

En las líneas A, F, G y H habría que explicar qué cuantía se dota. Esta no debería de ser el total del presupuesto del contrato, sino la necesaria para atender los pagos pendientes en cada momento derivado del contrato menos los cobros esperables derivados del cumplimiento de hitos o certificaciones. Y no se explica.

No se justifica por qué es necesario provisionar una obra que esta entregada, caso E y F, que en todo caso será nada o la cantidad ha de ser muy pequeña si está a punto de hacerlo, caso G, dado que estamos valorando la situación al final del ejercicio como momento puntual.

El resto de los renglones se refiere a proyectos que aparentemente están más o menos en el aire. Es cierto que el planteamiento es considerar afectos los fondos necesarios para atender a necesidades de financiación de la actividad y que entre estas se encuentran los proyectos futuros, pero también lo es que para considerar estos es necesario que tengan un grado de concreción y viabilidad alto, es necesaria una expectativa razonable que concrete esa necesidad en un plazo razonablemente corto de tiempo.

Expectativa que no puede basarse en un anuncio de una oferta pública de compra en concurso abierto, caso M, o en unos correos más o menos interesados en que se presenten ofertas (faltaría más), ni siquiera en la mera participación de la entidad en el procedimiento.

Para empezar a considerar una previsión de necesidades de financiación parece imprescindible llegar a una fase del procedimiento de asignación del contrato en que sea razonable una resolución favorable en el corto plazo. Que un cliente se muestre interesado en un material o en un servicio no parece suficiente para considerar viable un contrato, pues el interés puede tener

muchos motivos y el procedimiento de contratación hasta su concreción en un pedido en firme puede ser muy largo y de resultado azaroso. Y esto no se acredita.

Y tampoco es razonable una expectativa abierta indefinidamente sin una causa concreta que de forma muy justificada que permita considerar un resolución favorable e inminente y la mera evolución de la situación económica general no lo es. Más bien al contrario, debería de ser una causa para dudar de su viabilidad.

Al menos debería de justificarse que, por la circunstancia que fuese, la obtención de algún contrato de los que se opta cuya obtención fuese vital para la Entidad o de los que obtiene habitualmente dependiese de que en cuanto fuese concedido pudiese atenderlo en un plazo tan breve que hiciese imposible obtener financiación ajena adecuada.

Aunque en teoría debería de hacerse este análisis sobre la situación puntual al final de cada ejercicio por separado, resulta inevitable considerar lo difícilmente explicable que resulta admitir que esta situación se mantenga en el tiempo a lo largo de cuatro años.

Además, se ha presentado otra documentación cuya interpretación podría ser acreditar las características de los fondos en que se materializan las partidas en cuestión, así como las condiciones generales de financiación ofrecidas por algunas entidades financieras, sin que a falta de una mejor explicación en las alegaciones se pueda hacer mejor interpretación de ella ni se vea a donde conduce.

Es especialmente relevante señalar que tampoco se ha acreditado que ninguna de las cantidades que componen las partidas de su Activo en Cuestión haya llegado a estar constituida en garantía en ningún momento de ninguna obligación derivada de ningún contrato o proyecto de actividad ni como acreditación de solvencia.

Por último, señalar que todas las alegaciones presentadas parecen referirse a CINTRATEC, sin que se ha referencia a CSC, aunque ya se ha señalado la evidente vinculación entre las actividades de ambas entidades".

A partir de estas consideraciones; en las que no solamente critica la ausencia de elementos probatorios acreditativos de la afectación del 100% de los activos indicados, sino que rebate de forma individual cada una de las alegaciones del interesado, con un razonamiento lógico, sustentado en los propios datos aportados; la Inspección cifra el porcentaje de no afectación en: 80,710% 84,284% 86,089% 73,788%, para los ejercicios 2016, 2017, 2018 y 2019, respectivamente.

Por su parte, el Acuerdo de liquidación, tras cita de numerosas referencias a Sentencias de distintos Tribunales Superiores de Justicia, y a Consultas Vinculantes de la DGT, afirma: "Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior, la comprobación de los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial de las sociedades, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, se ha realizado atendiendo a criterios de afectación o necesidad de una manera real y efectiva al ejercicio de la actividad empresarial y en la fecha del devengo del Impuesto sobre el Patrimonio; y no de mera disponibilidad o susceptibilidad de utilización de activos en un futuro, ni de actividades estratégicas o empresariales no consumadas en la referida fecha de devengo del impuesto. Asimismo, se ha atendido a la afectación real y efectiva de los activos declarados por las entidades, y ello sin perjuicio del origen empresarial de los fondos que hayan dado lugar al volumen patrimonial de las entidades y sobre la base de criterios de proporcionalidad, en función del volumen y de la permanencia en el activo de las sociedades".

Toma en consideración los datos de los balances y cuentas de explotación respectivas de cada una de las dos sociedades en los años objeto de comprobación. Igualmente refiere los proyectos invocados por el sujeto pasivo, desde 2015.

Seguidamente, tras exponer principios generales de la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio, y los que se derivan de la doctrina jurisprudencial, el órgano liquidador, considera que:

"De la misma manera debe decirse, tal y como señala el TEAC, que la necesidad de tesorería es algo consustancial y necesario para el desarrollo de una actividad empresarial por lo que no parece razonable su exclusión total.

Pues bien, dicho todo ello y acreditado que solo con el importe de la cuenta de Clientes por ventas y prestaciones de servicios a corto plazo se cubre sobradamente, en ambas sociedades (salvo en una de ellas en el año 2015), el pasivo corriente, se va a optar por el mantenimiento en cada uno de los ejercicios comprobados, 2016 a 2019, de una tesorería suficiente para garantizar la disponibilidad de los fondos necesarios para posibles eventualidades y que se va a calcular en una media de cinco ejercicios (tendremos en cuenta también el año 2015 por ser el balance considerado para 2016) con un máximo para cada uno de ellos del saldo existente. Así, tenemos: CSC

247.876,37 € + 133.384,22 € + 189.374,36 € + 124.827,04 € + 30.178,93 € ^ J45 j28 18 €.
Lo que determina como afecto dicho importe para cada uno de los años 2015 y 2017 y 133.384,22 € en 2016, 124.827,04 € en 2018 y 30.178,93 € en 2019.

CINTRATEC

187.855,69 € + 150.136,71 € + 325.393,38 € + 82.005,65 € + 32.981,20 € = 155.674,53 €.
Lo que determina como afecto dicho importe para cada uno de los años 2015 y 2017 y 150.136,71 € en 2016, 82.005,65 € en 2018 y 32.981,20 € en 2019.

Dicho esto, debe indicarse que el índice de solvencia financiera o de solidez [Activo Total / Pasivo total exigible (deudas a corto y largo plazo)] de ambas entidades está muy por encima del rango óptimo establecido que está entre 1,5 y 2 (el 2 indicaría que el valor del activo dobla el de las deudas) lo que ya de por sí implica la existencia de recursos ociosos".

Establece, tras la correspondiente operación, los siguientes índices de solvencia: 14,02 16,60 46,11 60,10 13,75, para cada ejercicio desde 2015 a 2019, respectivamente.

Y, añade: "Respecto a la solvencia económica ya se han detallado anteriormente tanto las garantías exigidas a las sociedades durante los ejercicios comprobados (según alegaciones presentadas: 572,50€ en contrato de 20 de enero de 2015; 866,00 € en contrato de 23 de enero de 2015; 3.507,50 € en contrato de 30 de junio de 2015; 7.250,00 € en contrato de diciembre de 2015; 59.168,00 € en contrato de 1 de septiembre de 2016; 19.103,70 USD en contrato de 15 de julio de 2016; y 11.925,04€ en contrato de 18 de junio de 2018) como el estudio efectuado por el actuario respecto a las necesidades de autofinanciación (páginas 24 a 26 del presente acuerdo), análisis que no cabe sino confirmar.

No se ha dado en estos años una afección jurídica como la que se dio, por ejemplo, en el año 2014 con la pignoración de participaciones en fondos de inversión por importe de 300.002,25 € (CINTRATEC) y de 150.002,27 € (CSC) con motivo del pago del proyecto según contrato firmado con Ferrocarriles del Ecuador.

En este contexto, la necesidad de acreditar solvencia económica y financiera y, en ocasiones acreditar un patrimonio elevado que se alega no puede ir más allá, se repite, de lo realmente justificado en los ejercicios objeto de comprobación. En cualquier caso, en atención a las garantías constituidas y actividad efectiva se va a tener en cuenta, a mayores, las cantidades correspondientes al pasivo de ambas entidades que se extraerán como afectas de los saldos correspondientes a Instrumentos de patrimonio y Resto".

En virtud de lo expuesto, y considerando las inversiones a corto plazo, disminuye el porcentaje no afecto, para cada una de las mercantiles y anualidades.

En definitiva, puede afirmarse que la Administración del Principado, en su Acuerdo de liquidación, confirmado en vía de recurso, realiza un análisis concreto y pormenorizado los parámetros contables aportados por las mercantiles, y los aportados por el actor, cotejándolos con las alegaciones de la parte, y la documental relativa a los distintos concursos y contratos aducidos. En este estudio, desvirtúa, con un razonamiento estructurado y lógico, los óbices que plantea el demandante, que repite de una forma insistente en el escrito de demanda.

Por ende, no podemos acoger que el criterio sustentado por la Administración, acogido por el TEARA, se manifieste como absurdo, infundado o arbitrario. Por el contrario, tiene su soporte en un abundante material probatorio que obra en las actuaciones inspectoras, de forma que tampoco se vulnera el principio de carga probatoria, en tanto el Acuerdo de liquidación contiene un relato documentado, armónico, obteniendo unas conclusiones coherentes con el proceso lógico deductivo que se expone, y que refleja un exceso en el valor de las inversiones financiera sobre lo que resulta asumible por la aplicación de un generoso principio de proporcionalidad en relación a las necesidades para atender los costes de la actividad empresarial, incluidas las garantías, y demás exigencias propias del mercado en el que las citadas mercantil desarrollan su actividad.

De contrario, no se aporta con el escrito de demanda, ningún elemento de prueba que no fuera ya analizado en vía Administrativa por el órgano de inspección del Servicio Tributario del Principado, ni, especialmente, una pericial que de robustez a sus afirmaciones, y se contraponga, con un mínimo rigor técnico, a las conclusiones contenidas, con extensa motivación, en el Acuerdo de liquidación.

Ello nos lleva a rechazar la alegación que contiene la demanda sobre la infracción del principio de buena administración, que perfectamente describe en su concepción teórica, y en su regulación normativa, pero que no se conecta, por lo hasta aquí razonado, con ninguna actuación apreciable de la Administración Tributaria. Se identifica con este principio, un defectuoso criterio valorativo de la prueba aportada, y una ausencia de motivación de la Resolución, lo que ha sido rechazado por lo ya expuesto.

SÉPTIMO.- SOBRE EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR. DOCTRINA GENERAL.

En cuanto al Acuerdo sancionador, en él se identifica como conducta típica, la descrita en el 191.1 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que establecen: "1. *Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.*

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción...

... 3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación".

Por su parte, el art. 184.2 de la LGT regula: "2. *A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento".*

La doctrina que viene estableciendo el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 164/2005, de 20 de junio, determina que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente.

Señala la STSJ de Galicia de 3 de marzo de 2010, en su Fundamento de Derecho Cuarto, en relación con la concurrencia de los elementos de la infracción tributaria, y específicamente, el elemento subjetivo: "*la indicación del artículo 77.1 LGT en relación a que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia no autoriza a concluir que el menoscabo de la norma se derive directamente de la omisión del mínimo deber de cuidado exigible, sino que precisa una mínima fundamentación en correspondencia con lo alegado por el contribuyente que permita sentar la concurrencia de aquella negligencia y, en consecuencia, la procedencia de la sanción. El razonamiento que, entre los hechos y su consecuencia jurídica, efectúa la Administración es, en este contexto, esencial y, añadidamente, consecuencia del criterio mantenido en la STC 76/1990, de 26 de abril, en orden a desvincular la mera negligencia de la responsabilidad objetiva. En definitiva, pues, el principio de culpabilidad está también presente en materia tributaria; pero su infracción no puede seguirse de la propia afirmación de la concurrencia de negligencia, lo que convierte en conclusión lo que es presupuesto de la sanción. De ahí que, también como exigencia del artículo 24.1 CE, sea preciso fundamentar adecuadamente la existencia de la infracción y la procedencia de la sanción, con expresa referencia a los motivos alegados por el contribuyente, cuando una y otra se discuten como manifestación, también en este punto, de la aplicación al procedimiento sancionador en materia tributaria, en general, de los principios propios del Derecho Penal, en cuanto manifestaciones ambas de la potestad punitiva del Estado".*

En la Sentencia de esta misma Sala, de 23 de julio de 2020 (Recurso 485/2019), analizando una sanción tributaria, y la necesaria motivación y valoración de la culpabilidad, en forma de dolo o culpa, se recordaba la reiterada jurisprudencia que excluye la posibilidad de sustentar una infracción tributaria en la mera referencia a la falta de ingreso, al resultar de la regularización que practique una Administración tributaria, o en la simple constatación de una falta de ingreso de una deuda tributaria. Y citaba la *sentencia* del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2002: "*no es posible sancionar la mera referencia al resultado sin motivar específicamente, de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional en su sentencia 164/2005, de 20 de junio, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y ánimo defraudatorio.*"

Síguenos en...

Y continuaba la Sentencia de la Sala: "También la *sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de junio de 2012, recurso de casación nº 588/2009*, insiste en la necesidad de motivación del acuerdo sancionador que debe referirse a los concretos incumplimientos en los que se actuó de forma culpable por parte del supuesto infractor. Insiste esta sentencia en que la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración Tributaria o la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda, sin motivar específicamente la existencia de comportamientos culpables, supone una sanción por el resultado, es decir, por la falta de ingreso, lo que no es viable desde la perspectiva del "ius puniendi" en un Estado de Derecho. En el mismo sentido la *sentencia, también del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2009, recurso de casación nº 2422/03*.

En cuanto a la concurrencia o no del elemento subjetivo, culpabilidad que exige, de "lege data" el art. 183 de la Ley General Tributaria, y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo redundan en la idea de que no existe conducta infractora sin que concorra en su autoría algún tipo de culpabilidad, *sentencias del Tribunal Supremo de fecha 10 de febrero de 2010, recurso de casación 2437/2004 y 18 de julio de 2007, rec. 127/2002*, correspondiendo a la Administración la acreditación de las circunstancias que determinan la culpabilidad. Así la STS de 4 de febrero de 2010 afirma: "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE 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, como el presente, 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".

Igualmente, nuestro TS ha expresado, por todas, en su sentencia de 6 de julio de 2012, (recurso de casación para la unificación de doctrina 6455/2011): "La culpabilidad no es un hecho que pueda ser objeto de una prueba objetiva, sino que la culpabilidad es una cualidad psicológica del sujeto actor, y por ello la culpabilidad no puede ser objeto de prueba directa, sino que la culpabilidad se ha de deducir del conjunto de hechos probados. La norma jurídica impone a la Administración la carga de probar los hechos constitutivos de la infracción y que de esos hechos pueda inferirse racionalmente que el sujeto activo se ha conducido al menos con negligencia, correspondiendo a la parte interesada, el posible infractor, acreditar o proponer prueba sobre aquellos otros hechos de los que resulta que su conducta no es culpable por no haber incurrido en negligencia. En efecto, como señala la sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. casación para la unificación de doctrina núm. 306/2002), "en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad", de manera que "no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones de las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable" (FJ Segundo). Y es 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, como es el caso de la que establecía el artículo 77.4.d) LGT".

La *sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2016, dictada en el recurso para la unificación de doctrina 348/2016*, ha señalado en el fundamento jurídico séptimo que: "Y, a este respecto, ha de constatarse que el Tribunal de instancia incorpora a su sentencia un planteamiento teórico inobjetable cuando alude, en los fundamentos jurídicos octavo y noveno, al principio de culpabilidad como exigencia derivada del artículo 183.1 de la 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 concorra 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 y 164/2005 de 20 de junio, la exigencia de motivación se proyecta sobre los actos administrativos sancionadores con independencia de que el sancionado sea una persona física

o una persona jurídica, y del concreto tributo a que se refiera el comportamiento contemplado. 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". Y señala esta misma STS de 22 de diciembre de 2016, (recurso de casación 370/16), como la de 22 de diciembre del mismo año, (recurso de casación para unificación de doctrina 348/2016) que la intencionalidad de la conducta y aun la culpabilidad a título de negligencia, no cabe deducirlas de la conformidad prestada en las actas inspectoras, dado que la conformidad se presta únicamente respecto de los hechos, y la cuestión de la culpabilidad comporta la valoración de la conducta; además de que no puede descartarse que existan supuestos en los que el obligado tributario acepte el criterio manifestado por la Administración con la única finalidad de evitar litigios ineficaces.

En definitiva, se concluye que la actuación administrativa sancionadora debe plasmarse en una resolución en la que se contraste adecuadamente la efectiva concurrencia de los hechos imputados, de su tipicidad y de la existencia del requerimiento elemento culpabilístico. Esa motivación, circunstanciada y referida a los concretos hechos y elementos concurrentes en cada supuesto, debe partir del principio de presunción de inocencia con el que la Constitución presume la buena fe de los contribuyentes en sus relaciones tributarias, correspondiendo a la Administración la carga de la prueba de las circunstancias que determinen la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Nos encontramos en un ámbito de derecho sancionador, y por ello es exigible una motivación que refleje los elementos que justifican el ejercicio de "ius puniendi", y ello con las garantías propias de todo procedimiento sancionador. Así lo ha declarado la mencionada *sentencia 164/2005 de 20 de junio 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"

Asimismo, la falta de concurrencia de causas de exoneración de la culpabilidad no es suficiente para cumplir con el requisito de motivación del elemento subjetivo de la infracción que derivan, no sólo de la Ley Tributaria (arts. 103.3 , 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003), 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 , *sentencia ya citada de 6 de junio de 2008* . Se argumenta en esta sentencia que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 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 -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. 77.3 LGT , entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.3.d) LGT de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, 'en particular', 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". Se reitera esta doctrina en las *sentencias de 29 de septiembre de 2008 , recurso de casación núm. 264/2004 , de 15 de enero de 2009 , recurso de casación núms. 4744/2004 , de 9 de julio de 2009 , recurso de casación núm. 1790/2006 , y de 27 de mayo de 2010 recurso de casación núm. 294/2005* .

Esta Sala, también se ha pronunciado en Sentencias como la de 12 de febrero de 2018 (recurso nº 929/2016): "Así las cosas, considera esta Sala que la mera imputación de hechos sobre la base de las presunciones contenidas en la legislación del impuesto de sucesiones sin la existencia de motivación con respecto a esta circunstancia no puede justificar la imposición de la sanción recurrida. Debemos añadir que tal y como esta Sala ha señalado en distintas ocasiones por todas en su *sentencia de 3 de julio de 2017 dictada en el P.O.487/2016* , "la culpabilidad no es un hecho que pueda ser objeto de una prueba objetiva, sino que la culpabilidad es una cualidad psicológica del sujeto actor, y por ello la culpabilidad no puede ser objeto de prueba directa, sino que la culpabilidad se ha de deducir del conjunto de hechos probados. La norma jurídica impone a la Administración la carga de probar los hechos constitutivos de la infracción y que de esos hechos pueda inferirse racionalmente que el sujeto activo se ha conducido al menos con negligencia, correspondiendo a la parte interesada, el posible infractor,

acreditar o proponer prueba sobre aquellos otros hechos de los que resulta que su conducta no es culpable por no haber incurrido en negligencia. El simple relato o remisión a los hechos que dieron lugar a una regularización tributaria, como es el caso aquí decidido, no supone necesariamente ni la concurrencia de culpabilidad ni motivación adecuada para el ejercicio de la potestad sancionadora. Es necesario que la resolución añada un plus de certeza en relación a la conexión entre los hechos imputados y la falta de diligencia o concurrencia de dolo en el supuesto infractor. 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. Existe 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". Idéntica doctrina se contiene en las sentencias de esta Sala las dictadas en los PO 712/16, con fecha 27 de junio de 2017 , 464/2016 de 15 de mayo y 591/16 , con fecha 5 de junio de 2017 .

En definitiva, cabe afirmar que la culpabilidad debe ser apreciada en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Pero no cabe olvidar que el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (SSTS, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995)de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable. Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles" - TS sec. 2ª, S 18-07-2013, rec. 6498/2010 -. En este sentido el artículo 179.2 de la LGT exime de responsabilidad infractora cuando, entre otros casos, el sujeto haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, pues presupone que, en tal caso, lo ha hecho de forma diligente.

OCTAVO.- APLICACIÓN AL PRESENTE SUPUESTO.

8.1 Pues bien, partiendo de las anteriores coordenadas, hemos de comenzar analizando los elementos del tipo.

Como afirma la reciente STS de 17 de febrero de 2022 (Recurso 2314/2021): "El mandato de tipificación (art. 25 CE) tiene dos vertientes dado que no sólo la infracción, sino también la sanción ha de estar debidamente prevista en la norma que ha de tener rango de Ley. Una vez realizada la tipificación de las infracciones, las normas han de atribuirles unas sanciones determinadas, estableciendo una correlación entre unas y otras".

El Tribunal Constitucional, en su sentencia 25/02, dice: "hemos afirmado que la exigencia material absoluta de predeterminación normativa afecta no sólo a la tipificación de las infracciones, sino también a la definición y, en su caso, graduación o escala de las sanciones imponibles y, como es lógico, a la correlación necesaria entre actos o conductas ilícitas tipificadas y las sanciones consiguientes a las mismas , de manera que el conjunto de las normas punitivas aplicables permita predecir, con suficiente grado de certeza, el tipo y el grado de sanción determinado del que puede hacerse merecedor quien cometa una o más infracciones concretas (STC 219/1989, de 21 de diciembre , FJ 4; 61/1990, de 29 de marzo , FJ 3). Con base en este canon, hemos reprobado explícitamente en otros pronunciamientos la técnica utilizada por la Disposición adicional segunda de la Ley 15/1980 , que modificó el art. 93 de la Ley 25/1964 , dado que en ella no se establece graduación alguna de las sanciones en función de las infracciones, sino un límite máximo de aquéllas en función del órgano que las impone, dejando a éste un amplísimo margen de apreciación en la fijación del importe de la multa que puede imponer al infractor, a quien no se garantiza mínimamente la seguridad jurídica. Esta técnica legislativa en sí misma infringe directamente el art. 25.1 CE al encomendar por entero a la discrecionalidad judicial o administrativa el establecimiento de la correspondencia necesaria

entre los ilícitos y las sanciones (STC 207/1990, de 17 de diciembre , FJ 2), y por ello su aplicación en el presente caso vulneró el derecho a la legalidad sancionadora de la demandante". Igualmente, el Tribunal Supremo, en sentencia de su Sección Tercera de 8 de enero de 1998 (Apelación 24/90)recuerda que el Tribunal Constitucional, interpretando el artículo 25.1 de la Constitución ,ha afirmado reiteradamente que el principio de legalidad en materia sancionadora que en él se consagra comprende una doble garantía. La primera, de orden material y alcance absoluto, supone la imperiosa necesidad de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes; es decir, la necesidad de preexistencia de preceptos jurídicos (lex previa) que permitan predecir con suficiente grado de certeza (lex certa) qué conductas son las constitutivas de infracción y cuáles las sanciones a ellas aplicables. La segunda, de carácter formal, hace referencia al rango de tales preceptos, al entenderse que el término "legislación vigente" contenido en aquel artículo 25.1 es expresivo de una reserva de ley en materia sancionadora.

Y, con cita en la STC 219/1989, de 21 de diciembre ,que afirmó: "Esta exigencia de lex certa afecta, por un lado, a la tipificación de las infracciones, por otro, a la definición y, en su caso, graduación o escala de las sanciones imponibles y, como es lógico, a la correlación necesaria entre actos o conductas ilícitas tipificadas y las sanciones consiguientes a las mismas, de manera que el conjunto de las normas punitivas aplicables permita predecir, con suficiente grado de certeza, el tipo y el grado de sanción determinado del que pueda hacerse merecedor quien cometa una o más infracciones concretas. Este es, en definitiva, el significado de la garantía material que el artículo 25.1 de la Constitución establece, en atención a los principios de seguridad jurídica y libertad esenciales al Estado de Derecho".

8.2 Señalado lo que antecede, en cuanto a los elementos objetivos de la conducta, la Resolución sancionadora es muy clarificadora, al destacar, respecto de los ejercicios 2018 y 2019, que Don Obdulio no presentó declaración ni realizó ingreso alguno, ascendiendo las bases imponibles comprobadas, a pesar de rebasar ampliamente el patrimonio neto el mínimo exento de 700.000 € establecido en el art. 28.2 de la LIP -superando, asimismo, el valor de sus bienes y derechos los 2.000.000 €.

Por otro lado, en relación a los ejercicios 2016 y 2017, existe un bien inmueble no declarado: bajo Comercial situado en la DIRECCION000 de Noreña, con Referencia Catastral NUM009 y registrada con eln.º NUM010 en el Registro de la Propiedad de Pola de Siero. Pertenece al interesado y su valor a efectos del impuesto es el catastral que asciende a 52.293,18 €.

Además, se ha corregido el valor declarado de las deudas deducibles del año 2017 que pasan de 125.879,71 € a 83.919,81 € de acuerdo con los justificantes presentados.

Se declara como exenta la participación que el interesado ostenta en las sociedades DIRECCION001. y Compañía de Transformados y Acabados Tecnológicos, S. L. participación que en ambos casos asciende al ICO por 100.

Resulta evidente que estas conductas se encuadran, si mayor necesidad de valoración, en las descritas en el art. 191.1. y 3 en relación con el art. 184.2 de la LGT más arriba transcritos.

Todos estos elementos fácticos que sustentan la conducta infractora, están soportados, desde la perspectiva probatoria, en las actuaciones inspectoras que se reflejan en las Diligencias del procedimiento de Inspección, contrastadas documentalmente.

8.3 Por lo que concierne al elemento subjetivo, el Acuerdo sancionador, razona: "*Seguidamente, se trata de considerar si D. Obdulio tenía conciencia y conocimiento de la antijuricidad del hecho cometido.*

En este sentido, basta con que el autor tenga motivos suficientes para saber que el hecho cometido está jurídicamente prohibido lo que, en la práctica, es presumido por los propios tribunales. Es obvio que alegar desconocimiento de la norma (recordar que, a estos efectos, el art. 6.1 del Código Civil indica que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento) no podría implicar, ipso facto, la inexistencia de la responsabilidad.

Con anterioridad ya hemos visto cuál fue la conducta del interesado en relación con las normas sustantivas aplicables y por qué concurrían los presupuestos para la exigencia de estas. Ahora, debemos añadir que ha existido una voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica, acción que, no lo olvidemos, le suponía un ahorro fiscal indebido.

Ahora bien, cabe que dicha antijuricidad se haya debido a un error de prohibición, ya sea directo, como por ejemplo una interpretación equivocada del derecho, o indirecto, basado en la inexigibilidad de otra conducta.

Con respecto a la interpretación de la norma en cuestión -causa de no exigibilidad de responsabilidad si la misma es razonable, tal y como se prevé también en el art. 179.2 de la LGT -, artículos 3, 4 y 10 a 25 de la LIP (en lo relativo a los años 2018 y 2019 en los que no se

presentó declaración), 10 de la LIP (en lo relativo al año 2016 por el inmueble no declarado), 10 y 25 de la LIP (en lo relativo al año 2017 por el inmueble no declarado y las deudas que han tenido que ser objeto de corrección) y 4.Ocho.Dos -su último párrafo, fundamentalmente- (en lo relativo a los cuatro ejercicios comprobados), parece, objetivamente considerado, lo suficientemente clara como para que no diera lugar a dudas respecto a la sujeción a dicho impuesto de los bienes y derechos no declarados así como de la forma de valorarlos.

Por otro lado, del art. 4.Ocho.Dos se deriva que no es admisible que bajo el caparazón jurídico de una sociedad se pretenda eximir de tributación bienes y derechos que no cumplen función alguna en la actividad desarrollada por aquella y que en posesión de una persona física estarían sujetos y no exentos sin discusión alguna. Nos referimos, como ya se ha mencionado anteriormente, a elementos del activo tales como cantidades en efectivo, depósitos a la vista y distintos activos financieros tipo fondos de inversión y similares. No debemos perder de vista que se trata de un beneficio fiscal de Indudable trascendencia pues permite una exención en la base imponible de la totalidad del valor de las participaciones, exención que, lógicamente, está sometida a una serie de requisitos, y que dado su carácter excepcional debe ser aplicado estrictamente. Por ello, no resulta aceptable asumir la conducta consistente en la automática aplicación de dicha exención cuantificándola en su totalidad y ocultando la realidad de una serie de activos subsumidos en los balances de la sociedad. Como señala el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 26 de mayo de 2016, rec. 2876/2014 : "Todo beneficio fiscal ha de ser objeto de interpretación restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución , en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la misma".

Y no es óbice a todo ello lo prescrito en el art. 4.Ocho.Dos.a).2.º de la LIP ["2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas"], cuestión que como muy bien señala, entre otras, la consulta vinculante V2195-16, de 20 de mayo, de la Dirección General de Tributos, solo opera "a efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos, lo que favorece, por así decirlo, la consideración como económica de la actividad desarrollada por la entidad y, en definitiva, el acceso a la exención en el impuesto patrimonial de sus socios. Cosa distinta es que tales elementos estén efectivamente afectos a la actividad desarrollada. Si, como tal y sucede en el supuesto planteado en el escrito de consulta, no existe una afectación plena a la actividad de los activos de la entidad, la exención alcanzará exclusivamente a los elementos patrimoniales afectos".

No cabe en el presente caso, por tanto, exención de responsabilidad ni por este ni por el resto de supuestos de exoneración previstos en el apartado 2 del art. 179 pues resulta evidente que no se está ante ninguno de ellos dada la plena capacidad y entendimiento del interesado.

En cuanto a la inexigibilidad de otra conducta, resulta claro y concluyente que sí le era exigible a D. Obdulio una conducta diferente a la que tuvo puesto que no existían circunstancias (tal como, por ejemplo, un evento externo a su esfera de decisión) que le situaran en un escenario según el cual adecuar su comportamiento a las exigencias normativas le hubiera supuesto una exigencia intolerable para la persona media.

Llegados a este punto, solo cabe hacer un juicio de reproche a D. Obdulio calificando su conducta como culpable al haber tenido un comportamiento contrario a la norma. Así, los hechos le son imputables, tenía conocimiento de la antijuricidad del acto concreto sin que la misma se haya debido a un error de prohibición y le era exigible una forma de actuar conforme a Derecho".

Frente al caudal probatorio que recoge la Administración en la actuación inspectora, más que suficiente para desvirtuar el principio de presunción de inocencia, de contrario no se aporta elemento alguno que pueda contravenir las afirmaciones y conclusiones de la Administración Tributaria, limitándose a citar y transcribir, de forma genérica, una serie de Sentencias sobre doctrina general en materia sancionadora. Sin embargo obvia el actor hechos con una trascendencia evidente desde la perspectiva del elemento de culpa, como es la ocultación, incluso en los ejercicios 2016 y 2017, en los que presentó la correspondiente declaración, de un bien inmueble que aparece inscrito en el Registro, figurando como titular dominical.

Por otro lado, de la documental obrante en las actuaciones, se manifiesta con evidencia una sobrevaloración de la deuda imputada, lo que minoraba la base imponible.

A lo anterior se añade que la desproporción entre el valor de las inversiones financieras y las necesidades de liquidez y recursos financieros para el desarrollo de la actividad empresarial, es destacable, de forma que tampoco cabe acoger la aplicación que se pretende de la doctrina de la interpretación razonable, como causa de exoneración, a la luz del art. 179.2.d) de la LGT, que, por otro lado, resulta escasamente compatible con incumplimiento tan palmario como la no presentación de la declaración en los ejercicios 2018 y 2019, y la ocultación de bienes en los dos ejercicios anteriores.

En tal sentido, la Administración si realiza un esfuerzo de motivación suficiente, abordando las distintas partidas que componen la regularización practicada, y justificando la concurrencia tanto de los elementos objetivos del tipo, como del elemento subjetivo.

NOVENO.- COSTAS.

Dispone el artículo 139.1 que en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho

En consecuencia, procede la imposición de las costas procesales a la parte demandante en la cuantía máxima de 400 €, por cada una de las partes codemandadas.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Desestimar el recurso interpuesto por el Procurador don Fernando López González, actuando en nombre y representación de don Obdulio, frente a la Resolución, de fecha 2 de febrero de 2024, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, por la que se desestimó la Reclamación Económico-Administrativa identificada con los números de referencia NUM000 NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006 y NUM007 interpuesta frente a los Acuerdos de liquidación de 23 de marzo de 2022 y de imposición de sanción de 29 de noviembre de 2022 dictados por el Jefe del Área de Gestión Tributaria de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias por el concepto Impuesto sobre el Patrimonio de los ejercicios 2016 a 2019, resultando una cantidad a ingresar de 62.546,99 euros y 41.610,82 euros, respectivamente.

Ello con imposición de costas al recurrente, limitadas a 400 €, por cada una de las partes codemandadas.

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala recurso de casación en el término de treinta días, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo si se denuncia infracción de legislación estatal o por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia si lo es por legislación autonómica.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).