

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA Y LEÓN. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 05/00684/2018, DE 26 DE JUNIO DE 2019

Gabinete de Estudios de AEDAF

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de contabilidad mercantil en procedimientos de comprobación limitada por parte de la Inspección.

En el caso planteado, la Administración Tributaria, en un procedimiento de comprobación limitada, rectifica las cantidades declaradas por el contribuyente en la transmisión de valores no negociados en mercados organizados, atendiendo a la presunción que recoge el art 37 de la LIRPF y apoyándose en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad cuyas participaciones han sido objeto de venta. El contribuyente sin embargo alega que hay que entrar en el análisis de la contabilidad para calcular el valor real de dichas participaciones.

El Tribunal en este caso considera, por un lado, que la Administración no puede amparar su liquidación provisional en los datos consignados en el Impuesto sobre Sociedades sin haberlos incluido en el expediente, pues la falta de prueba por parte de la administración produce un defecto material o sustantivo que da a lugar a la anulación de la liquidación y por otro lado, como el contribuyente alega la necesidad de analizar la contabilidad para calcular el valor real, la Administración tiene vedado entrar en el análisis de la contabilidad mercantil en un procedimiento de comprobación limitada y por tanto no puede entrar a valorarlo.

Fundamentos de derecho

SEXTO.-

(...)

A juicio de este Tribunal Central no es incompatible, en principio, con el procedimiento de comprobación limitada una actuación como la descrita, esto es, una actuación en la que la Administración, por aplicación de la presunción *iuris tantum* del artículo 37.1.b) LIRPF, determina el valor teórico y el de capitalización a partir de los datos de balance y cuenta de resultados contenidos en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada.

(...)

En el caso presente los datos de la entidad participada que han sido utilizados en la regularización del obligado tributario no se contienen en las declaraciones presentadas por aquella en cumplimiento de la obligación de suministro de información a que se refieren los artículos 93 y 94 de la LGT, sino en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. Por tal razón no resulta de aplicación al supuesto examinado lo indicado en el segundo párrafo del artículo 108.4 de la LGT arriba reproducido.

En cualquier caso, teniendo presente, conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 108.4 de la LGT, que los datos consignados en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada sólo se presumen ciertos para ella, si el obligado tributario al que se está regularizando la renta derivada de la transmisión de los valores no cotizados, cuestionase los datos consignados en el balance y cuentas de resultados de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada, a partir de los cuales se han determinado los valores teórico y de capitalización, tales datos deberían ser contrastados, lo cual exigiría de la Administración requerir a la sociedad participada para que ratificara y aportara pruebas de los mismos, esto es, para que acreditase la identidad entre los datos declarados y los consignados en contabilidad, pero solo en la medida en que lo permitiera el artículo 136.2 en su letra d), cosa que no sucede en el presente caso puesto que no se trata de la contabilidad mercantil del obligado tributario sino de un tercero, y en el procedimiento de comprobación limitada respecto de los requerimientos a terceros se prevé en la letra d) citada que únicamente se podrán realizar requerimientos a terceros «para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes»....»

SÉPTIMO.-

(...)

Así, la prueba es la actividad que tiene por objeto demostrar la exactitud o inexactitud de los hechos que ha de servir de fundamento a la decisión del procedimiento: en la medida en que en un procedimiento administrativo se planteen dudas acerca de la exactitud de los hechos en virtud de los cuales debe

pronunciarse la resolución, es lógico que, previamente a la resolución, se prevean una serie de actos cuya finalidad es, precisamente, la comprobación de la certeza de aquellos hechos debatidos. Actos probatorios que, en definitiva, no constituyen sino el instrumento necesario para el conocimiento de los hechos en todo actuar jurídico, y para todo sujeto que cumpla actividades jurídicas. La Administración no es un mero sujeto destinatario de la actividad probatoria, sino que es el sujeto activo de la prueba, por ello, antes de actuar, está obligada a probar o a comprobar la concurrencia de presupuestos que legitiman su actuación.

En relación con lo expuesto debe tenerse presente que el Tribunal Económico Administrativo, en resolución número 00/4562/2014 ha establecido que: «la falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización no entiende este TEAC que constituya un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción».

Por otra parte, el citado artículo 37.1.b) establece una presunción *iuris tantum* al señalar un valor mínimo de mercado, de tal forma que, salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían acordado partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión será, como mínimo, el mayor de los dos valores objetivos señalados en dicho precepto. Pues bien, en el presente caso es conveniente señalar que el procedimiento de comprobación limitada se inicia con la notificación del requerimiento de fecha 5 de marzo de 2018, en el cual se requería a la parte reclamante la aportación de la escritura de transmisión de las acciones/participaciones y la justificación documental del valor de adquisición de dichas participaciones, así como los gastos y tributos inherentes a la transmisión. Pues bien, la Oficina gestora, con la documentación requerida, dicta propuesta de liquidación provisional aplicando directamente las normas de cautela incluidas en el artículo 37.1 b), sin haber requerido justificante alguno del valor de mercado de las participaciones, lo cual provoca en el reclamante una situación de indefensión. Además, es necesario señalar que el artículo 105 de la LGT de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual «en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», ha sido interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que «cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor, y, en el presente caso, no puede invocarse la falta de prueba cuando dicha prueba no ha sido requerida con carácter previo a dictarse la liquidación provisional. Pero es que además el reclamante aportó en el trascurso de las actuaciones un informe de auditoría en el que se fijaba un valor de mercado de las participaciones transmitidas de 384,37 euros, negando la Oficina gestora la validez de dicho informe alegando que el mismo se realiza en marzo de 2018, para posteriormente manifestar que se debieron tener en cuenta los flujos de caja de años posteriores, lo cual entra en una clara contradicción dado que se está valorando la empresa a fecha de la transmisión con los datos

que se tienen en dicho momento, cuestionando además el método de valoración elegido sin ningún argumento válido para ello.

Pero además en el presente caso, el reclamante manifiesta que a efectos de determinar el valor de enajenación de las participaciones sociales se han de tener en cuenta el valor real de determinadas partidas del balance y el análisis de los resultados de diversos ejercicios y periodos, así como de la situación económico-financiera de las empresas en el momento de la transmisión, lo cual determinaba que el valor de mercado era muy inferior al que resulta del valor teórico, y para poder verificar dichos extremos es necesario el análisis de la contabilidad. Por lo tanto, dado que en el procedimiento de comprobación limitada está vedado el análisis de la contabilidad mercantil, no puede la Dependencia de Gestión regularizar las citadas ganancias patrimoniales en el marco de este procedimiento. En consecuencia, procede la anulación del acuerdo impugnado.

OCTAVO.- En cuanto a la procedencia de la sanción impuesta por infracción tributaria, derivada de la regularización efectuada en la liquidación anterior, teniendo en cuenta lo dispuesto en el Fundamento de Derecho anterior de la presente resolución, procede la anulación de la misma.

Por lo expuesto Este Tribunal Económico-Administrativo