

Revista Técnica Tributaria

DOCTRINA
ADMINISTRATIVA



Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 1211/2015 de 16/07/2018

Actuaciones de inspección. Prescripción. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo de las dilaciones que se imputan a la Administración.

Unidad resolutoria: Vocalía Segunda

En el marco de un procedimiento inspector la Inspección emite un informe posterior al Acuerdo de liquidación a efectos de atender las alegaciones al Acta presentadas en plazo por el obligado tributario. Dicho informe se emitió una vez finalizado el plazo máximo de finalización del procedimiento inspector, de acuerdo con los plazos establecidos en el artículo 150 LGT, considerando las dilaciones no imputables a la Administración. El Tribunal Central, confirmando el cambio de criterio, considera que siendo el informe emitido por la Inspección atendiendo a las alegaciones del interesado el finalizador del procedimiento, el que lo resuelve y el que determina el *dies ad quem* del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y no la fecha en que se notificó el Acuerdo de liquidación inicial.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.- Así las cosas, a efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, tal y como hemos señalado en el Fundamento de Derecho Tercero anterior, es preciso traer a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de 12-07-2016 en la que se dispuso, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"En el presente caso no puede entenderse que las actuaciones inspectoras han finalizado con la notificación de la liquidación de 2 de febrero de 2010, porque ello implicaría desagregar de las mismas el trámite de alegaciones y la nueva liquidación que tras el mismo se dictó el 25 de marzo de 2010. La liquidación que pone término al procedimiento inspector es esta última, que no puede ser considerada un apéndice de dicho procedimiento, pues se dicta en el seno del mismo y a la vista de las alegaciones al Acta presentadas en plazo, como en la Propia Resolución impugnada se reconoce.

...En el presente recurso, se afirma por el recurrente que, teniendo en cuenta la fecha de notificación de la liquidación de 25 de marzo de 2010, el 20 de abril de 2010, y descontando las interrupciones justificadas y dilaciones imputables al sujeto pasivo, el plazo se ha excedido.

Y ello es cierto, iniciadas las actuaciones inspectoras el 1 de abril de 2008, los 12 meses habrían transcurrido el 30 de marzo de 2009, y, sumando a esta fecha 324 días de dilaciones imputables a la actora e interrupciones justificadas, el plazo máximo para notificar la liquidación sería el 18 de febrero de 2010.

Señala la representación de la demandada que se cumplió el plazo, pues existió un primer intento de notificación en legal forma el 9 de febrero de 2010 (artículo 104.2 Ley 58/2003). Pero ese intento de notificación lo era de la liquidación de 2 de febrero de 2010, y la liquidación que puso fin al procedimiento inspector fue la de 25 de marzo de 2010, dictada a la vista de las alegaciones y que contiene el acto definitivo tributario, es, en palabras del artículo 100 de la Ley 58/2003, antes transcrito, el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar, y lo hace de manera definitiva, pues en ella se da respuesta a las alegaciones al Acta realizadas por la interesada.

...

(...)

Sentencia que ha sido confirmada por el Tribunal Supremo mediante reciente sentencia de 13-12-2017 en la que se dispuso lo siguiente:

(...)

1. El ordenamiento jurídico tributario otorga al sometido a inspección no solo el derecho a efectuar alegaciones al acta de disconformidad, sino el derecho a que esas alegaciones sean tenidas en cuenta -sea para acogerlas, sea para rechazarlas- en la liquidación tributaria correspondiente.

2. Esa liquidación constituye el acto resolutorio por el que la Inspección realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria (artículo 101.2 de la Ley General Tributaria).

3. Para que esa resolución sea completa y responda eficazmente al deber de la Administración de ajustarse al ordenamiento es menester que cuente con todos los elementos necesarios para su adopción; y entre esos elementos esenciales está, sin duda, la opinión del interesado en el procedimiento sobre las vicisitudes del mismo y sobre la resolución que, a su juicio, será la que resulte conforme a Derecho.

4. De aceptarse la tesis del recurrente en casación (según la cual solo hay en nuestro caso una liquidación y ésta es la que se dictó sin tener en cuenta las alegaciones en plazo del contribuyente) estaríamos convirtiendo a ese trámite - esencial, como vimos- en algo puramente superfluo, prescindible, inane a los efectos del procedimiento. Y eso no es, a nuestro juicio, lo que ha querido el legislador al afirmar en el artículo 157.5 de la aquí aplicable Ley General Tributaria de 2003 que "recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado".

5. Es cierto que podría suceder lo que apuntamos más arriba (la Administración da la llamada por respuesta y consigue que el acuerdo final sea el primero, dictado en plazo), pero ello no debe llevarnos a la creencia de que la actuación contraria (dictar un segundo acuerdo a tenor de los alegaciones) sea especialmente meritoria o encomiable: es, simplemente, la única que se atempera debidamente al deber de la Administración de servir con objetividad y buena fe a los intereses generales y ajustarse a la ley y al derecho en su toma de decisiones. En otras palabras, si la Administración -conociéndolas- omite toda referencia a las alegaciones del contribuyente y lo hace, además, para evitar el transcurso de un plazo del procedimiento estaría quebrantando la buena fe que debe presidir las relaciones con los administrados, especialmente en aquellos supuestos en los que puede producirse efectos gravosos para éstos.

(...)

En definitiva, el hecho de que se dictase un primer acuerdo de liquidación sin tener en cuenta las alegaciones del contribuyente no convierte al segundo (que corrige esa omisión) en inexistente o ajeno al procedimiento inspector. Cualquiera que sea la calificación jurídica que otorguemos a la resolución de 25 de marzo de 2010,

es lo cierto que ésta es la finalizadora del procedimiento de inspección, la que lo resuelve, la que abre al interesado la vía impugnatoria correspondiente y la que, en fin, determina el dies ad quem del cómputo del plazo de duración de las actuaciones de comprobación."

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 02456/2015 de 18/09/2018

IRPF. Exención por reinversión de vivienda habitual.

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Se plantea la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en un supuesto en el que el contribuyente había residido en la vivienda durante un periodo superior a tres años antes de la transmisión, aunque no había transcurrido dicho plazo desde que la adquirió por herencia, ya que la adquiere 14 meses antes de la transmisión. Entiende el TEAC, que el plazo de tres años de residencia continuada que se exige para que la vivienda adquiera el carácter de habitual debe comenzar a computarse desde que se adquirió el dominio de la misma, sin que a estos efectos deba tenerse en cuenta el periodo en el cual se ha estado residiendo en la vivienda con carácter previo a su adquisición.

Fundamentos de derecho

TERCERO.-

(...)

A efectos de la exención por reinversión no cabe, por tanto, considerar que la transmisión que hace un contribuyente de su vivienda es una transmisión de vivienda habitual si desde la fecha de adquisición hasta la de venta no han transcurrido al menos 3 años – a salvo las excepciones que la propia normativa prevé al requisito de permanencia mencionado, cuando concurren algunas circunstancias que "necesariamente exija" el cambio de domicilio - y ello aunque llevara viviendo en ella anteriormente a su adquisición y por otro título distinto al de propiedad un tiempo superior a 3 años o un tiempo inferior a 3 años pero que sumado al que va entre la adquisición y la venta supusiera una residencia habitual en dicha vivienda de al menos 3 años.

Este TEAC, en resolución de 06-10-2000 (RG 1565/1997) en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda ha abordado esta cuestión. Aunque la legislación a la que se refiere era la constituida por la Ley 18/1991 y el RD 1841/1991 es plenamente aplicable su criterio con la legislación actualmente vigente, dada la similitud de la redacción de los preceptos relevantes. Establece el criterio de que para que una vivienda tenga la consideración de habitual el plazo de residencia continuada durante tres años debe computarse en todo caso con posterioridad a la adquisición de la vivienda. Dice la resolución:

«PRIMERO.- Siendo la cuestión a resolver el modo en que debe computarse el plazo de tres años de residencia continuada exigido por la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para adquirir, a efectos del citado impuesto, la calificación de vivienda habitual.

SEGUNDO.- El artículo 50 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone que: "Se excluirán de gravamen los incrementos de patrimonio obtenidos por la transmisión de la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que el importe total de la misma se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen." El concepto de vivienda habitual se deduce de lo dispuesto en el artículo 78.Cuatro.b), según el cual: "Se entenderá por residencia habitual la vivienda en la que el sujeto pasivo resida durante un plazo continuado de tres años...", así como del artículo 34 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, que la define en los siguientes términos: "Se entiende por vivienda habitual la edificación que constituya la residencia del sujeto pasivo durante un plazo continuado de, al menos, tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el

carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio. Se entenderá que la vivienda no ha constituido la residencia del sujeto pasivo si en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, no ha sido habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio sujeto pasivo ..."

TERCERO.- Los preceptos transcritos en el Fundamento de derecho anterior ponen de manifiesto la existencia de dos características en el concepto de "vivienda habitual" a los efectos que aquí interesan. De una parte, el requisito de tiempo máximo que puede transcurrir para el inicio de la ocupación de la vivienda, y de otra, la condición, asimismo temporal, de habitación de la vivienda durante un número mínimo de años. Pues bien, ambos aspectos no son independientes entre sí, tal y como este Tribunal ha señalado en su resolución de 10 de septiembre de 1997, sino complementarios y, además, consecutivos en el tiempo, de modo que en primer término ha de cumplirse el requisito de ocupar la que va a ser vivienda habitual en un plazo máximo de doce meses desde la terminación de las obras o desde la fecha de la adquisición, y a continuación ha de producirse la permanencia en la habitación de la vivienda al menos durante el período continuado de tres años previsto en la ley. Es decir, que tal y como indica la ... el requisito de residencia durante el plazo mínimo de tres años sólo puede empezar a computarse una vez adquirida la vivienda.

CUARTO.- Esta idea queda avalada si se tiene en cuenta además que los preceptos mencionados, tanto los relativos a la exención por reinversión en vivienda habitual como a la deducción por adquisición de la vivienda habitual, se encuadran dentro del conjunto de medidas de política económica y social que tratan de incentivar fiscalmente la adquisición de la vivienda habitual, de lo que se deduce, que sólo quien adquiere la vivienda y cumple las condiciones establecidas legal y reglamentariamente, puede disfrutar de los mencionados beneficios. Ello no es obstáculo, para que el legislador, con el objetivo de evitar una aplicación generalizada de estos beneficios fiscales con fines distintos a los previstos, haya considerado conveniente reservar estas ventajas fiscales exclusivamente para aquella vivienda en la que el contribuyente resida de forma continua un plazo mínimo, que se ha fijado en tres años. Una interpretación conjunta de lo expuesto nos permite concluir que no es posible, por tanto, computar en el citado plazo aquellos períodos de tiempo que el contribuyente hubiera habitado la vivienda, que sean anteriores a la adquisición, puesto que supondría no respetar la limitación que el legislador ha previsto en la aplicación de este beneficio fiscal.

(...)

Asimismo, ello no contraviene los pronunciamientos de este TEAC contenidos en resolución de 10-09-2015 (RG 6331/2013) de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por Directora del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en un supuesto en el que la AEAT practicó liquidación al considerar que no se habían declarado correctamente las ganancias patrimoniales obtenidas por la venta de la vivienda habitual. La vivienda había sido adquirida en régimen económico matrimonial de gananciales el 03-04-2001 y con motivo de la disolución de comunidad, el 17-05-2006, le fue adjudicada la totalidad de la vivienda. La AEAT entendió que solo procedía la exención por reinversión por el 50% de la ganancia patrimonial obtenida, y que por el otro 50% no se cumplía el requisito de haber sido su vivienda habitual desde la adquisición, pues desde la adquisición de esa segunda mitad (17-05-2006) hasta la fecha de transmisión de la vivienda (02-02-2007) no habían transcurrido los 3 años.

(...)

Esta última resolución del TEAC sigue la misma línea que la anterior resolución transcrita, pues sigue exigiendo que el plazo de tres años lo sea desde la adquisición de la propiedad, pero analizando el caso concreto: el hecho de haber tenido el sujeto pasivo la propiedad de su vivienda habitual en régimen económico matrimonial de gananciales. La resolución, sin entrar a analizar las peculiaridades del régimen de gananciales, apoyándose en la doctrina general de división de cosa común, y no habiendo duda de que la vivienda había sido habitada en su totalidad y «a título de pleno domino» (aunque compartido) desde el inicio, considera que la vivienda no puede constituir simultáneamente vivienda habitual y no vivienda habitual para la misma persona, concluyendo que en estos casos (copropiedad de la vivienda) debe considerarse que el cómputo del plazo de tres años no puede fragmentarse por distintas partes y no ha de estarse a la fecha en que se produjo la adjudicación de la vivienda (en la

disolución del régimen de gananciales en el caso analizado), sino a la fecha en la que se produjo la adquisición de la vivienda en titularidad compartida. La resolución es un caso particular de la regla general (consistente que se ha de ser dueño de la vivienda durante el período de tres años), aclarándose que en el caso de vivienda de titularidad compartida el período de residencia se extiende a la totalidad de la vivienda. Por tanto, a diferencia con el caso que se examina en el presente supuesto, en la RG 6331-13 la obligada tributaria era propietaria de la vivienda vendida desde que ésta fue comprada por ambos cónyuges en proindiviso, aunque tal propiedad fuera compartida.

En el caso actual, la reclamante, si bien ha residido en esa vivienda durante un período superior a tres años, hasta el 01-02-2006 no era propietaria de la misma, adquiriendo en esa fecha la vivienda por herencia, vivienda que es transmitida el 26-04-2007, lo que implica que desde la adquisición del dominio hasta la transmisión no han transcurrido los tres años que, como venimos diciendo, para tener derecho al beneficio fiscal de la exención por reinversión en vivienda habitual deben computarse desde la adquisición del dominio.

(...)

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 7111/2015 de 18/09/2018

Deber de colaboración con la Administración tributaria. Requerimiento de obtención de información. Motivación suficiente del requerimiento. Transcendencia tributaria.

Unidad resolutoria: Vocalía Segunda

El TEAC estima el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT anulando la resolución del TEAR recaída en reclamación económico-administrativa interpuesta por una Entidad Colegial en relación a un requerimiento de obtención de información efectuado a sus colegiados por la que se les requiere las minutas de sus colegiados como consecuencia de procedimientos de "jura de cuentas", reclamaciones judiciales o extrajudiciales o de costas procesales. No se requieren los expedientes completos sólo datos cuantitativos referentes a las minutas de los procedimientos. El Tribunal considera que el requerimiento no necesita mayor motivación porque la trascendencia económica y tan tanto tributaria de esta información resulta evidente. Dado que el requerimiento de información constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros y define una obligación de hacer, hace que el propio requerimiento se convierta en el acto declarativo de esta obligación de informar, que es una obligación principal y autónoma. El contenido del requerimiento refleja sin necesidad de mayores explicaciones o razonamientos, y por ende justifica, la trascendencia tributaria de la información solicitada, respecto de la cual se manifiesta que resulta necesaria para las actuaciones que tiene encomendada la Inspección de los tributos.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO. -

(...) la información solicitada debe tener trascendencia tributaria siendo ésta una cuestión que debe ser necesariamente valorada por la Administración actuante y, en su caso, por los Tribunales. Al respecto cabe señalar que el requerimiento de información constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros y define una obligación de hacer. Ello motiva que el propio requerimiento se convierta en el acto declarativo de esta obligación de informar, que es una obligación principal y autónoma. Este acto administrativo formal no puede ser considerado de mero trámite y, en consecuencia, reúne las características precisas para ser calificado como acto reclamable en la vía económico-administrativa, conceptualización jurídica que ineludiblemente obliga a exigir la constancia de su justificación o de los motivos por los que se emite para que así, por los órganos encargados en su caso del examen de su adecuación a Derecho, puede ejercitarse con plenitud su función.

Respecto a la necesidad de motivar en los requerimientos la trascendencia tributaria de la documentación requerida se ha pronunciado este Tribunal Central en anteriores ocasiones, habiéndolo hecho también el Tribunal Supremo en sentencia de 26-09-2007, disponiendo que los requerimientos constituyen actos administrativos no limitativos de derechos subjetivos que definen una obligación de hacer, siendo suficiente motivación del acto la cita de las normas que lo fundamentan jurídicamente. En otro supuesto de requerimiento de información, en sentencia de 14-02-2006, el mismo Tribunal manifestó que:

"...la motivación exige que la resolución contenga una fundamentación suficiente para que en ella se reconozca la aplicación razonable del Derecho a un supuesto específico permitiendo a un observador saber cuáles son las razones que sirven de apoyatura a la decisión adoptada, quedando así de manifiesto que no se ha actuado con arbitrariedad. La exigencia de información debe estar atemperada por lo que sea necesario para la gestión e inspección tributarias. Este deber fue precisado por el artículo 113 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, al relacionar las potestades de la Inspección y el deber de colaboración de los ciudadanos y entidades con una doble exigencia: los datos, informes o antecedentes obtenidos por ella en el desempeño de sus funciones a) tienen carácter reservado; y b) sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendadas, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto alguna de las cinco excepciones previstas en el mismo precepto, y que van desde la investigación o persecución de delitos hasta la colaboración con otras Administraciones tributarias, públicas o comisiones parlamentarias, en los términos que el propio precepto especifica. Por todo ello, y siempre que la información solicitada se encamine a la aplicación efectiva de los tributos, ha de compartirse la afirmación de la sentencia recurrida relativa a que dicha utilidad puede ser potencial, indirecta o hipotética."

La trascendencia tributaria ha sido definida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 03-11-2011 (rec. cas. nº 2117/2009), como:

"TERCERO.- (...) "la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley. Y esa utilidad puede ser " directa " (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o " indirecta " (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora -que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible hacia ciertas y determinadas personas)".

(...)

Esta Sala tiene una consolidada doctrina sobre el tema de los requerimientos de información por la Administración Tributaria, que fue desarrollada con la antigua Ley General Tributaria, pero que no ha perdido vigencia con la actual. El art. 93.1 de la LGT establece con carácter general el deber que los obligados tributarios tienen para con la Administración de facilitar y proporcionar "toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas", enumerando, a continuación, determinados supuestos, de modo pormenorizado y a título de ejemplo.

De lo que se desprende la existencia de una obligación legal de facilitar y suministrar información con relevancia tributaria a la Administración.

La cuestión, se traslada a que dicha obligación no es absoluta, sino que tiene unos límites, en tanto que el ejercicio de esta facultad por parte de la Administración autorizada supone, con más o menos intensidad, una incisión en derechos e intereses de los afectados tutelados jurídicamente, incluso a nivel constitucional.

Como dijimos en nuestra sentencia de 18 de julio de 2011 (casación 2790/09, FJ 3º), recordando la sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 (FJ 3º), el derecho a la intimidad, consagrado en el artículo 18 de la Constitución española, se configura como un ámbito de especial protección de los particulares, directamente vinculado con la dignidad de la persona a la que se refiere el artículo 10 de la propia Norma Fundamental como fundamento del orden político y de la paz social. Sin embargo, como no podría ser de otro modo, es un derecho limitado, tanto por sus propios perfiles o contornos

jurídicos, como por su interacción con el resto de los derechos y deberes amparados por el ordenamiento jurídico, por lo que con normalidad resulta dificultoso acotar con nitidez su contenido.

En otros pronunciamientos hemos añadido que así, el mencionado derecho fundamental no puede desvincularse del artículo 31.1 de la propia Constitución, donde se establece el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el sistema tributario, y del que emana la inexorable obligación de facilitar a la Administración la información con trascendencia tributaria necesaria para garantizar el debido cumplimiento de los deberes con el fisco. Por ello, la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica del contribuyente, quien tiene el deber jurídico de colaborar, deber que se extiende a quienes puedan prestar su ayuda en la tarea de alcanzar la equidad fiscal, como las entidades bancarias.

(...)

Por lo tanto, en principio y con carácter general, no cabe apreciar violación del artículo 18.1 de la Carta Magna por el hecho de que los ciudadanos queden obligados a facilitar una información que, pese a pertenecer a la esfera de su intimidad, tiene relevancia tributaria; ahora bien, sólo será así si el deber de colaboración y los eventuales requerimientos en que se articula se ajustan al régimen jurídico diseñado por el legislador [sentencia del Tribunal Supremo, Sala Segunda, de 21 de noviembre de 2005 (casación 2294/04, FJ 3º) y auto del Tribunal Constitucional 642/1986, FJ 3º]."

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 01515/2017 de 27/09/2018

Procedimiento de recaudación. Responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la LGT. Alcance de la responsabilidad.

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

En los casos de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la LGT, en los que la Administración hubiera aceptado la valoración de los bienes dada por las partes, será este importe el que deba tenerse en cuenta para fijar el alcance de la responsabilidad que se declare. En el presente caso, la Administración aceptó la valoración del inmueble (ocultado/transmitido) fijada por las partes para la aportación no dineraria en la escritura de constitución de la sociedad y dicho valor debe entenderse neto de cargas y gravámenes. No está justificada, por tanto, la posición del TEAR que interpreta que dicho valor debe minorarse en el importe de las cargas y gravámenes. En cualquier caso, en opinión del TEAC, si dicho valor fue acordado por las partes y no fue cuestionado por la Administración, pues no inició comprobación de valor, y, dado que tampoco fue cuestionado por el responsable en el procedimiento de declaración de responsabilidad, será éste el que deba considerarse, sin que competa al TEAR modificar dicho valor.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO. -

La cuestión controvertida consiste en determinar si en los casos en que la Administración tributaria haya aceptado la valoración dada por las partes a los bienes o derechos ocultados o transmitidos entre el deudor principal y el responsable solidario, será el importe de esa valoración el que deba tenerse en cuenta para establecer el alcance que corresponda a la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT que se declare.

(...)

En el supuesto de hecho examinado en el presente recurso la Administración tributaria tomó como valor del inmueble ocultado/transmitido el que habían fijado las partes para la aportación no dineraria en la propia escritura de constitución de la entidad ARI, SL, posibilidad contemplada por este Tribunal Central en la resolución de 30 de octubre de 2014 (RG 120/2014), anteriormente señalada. La Administración estaba de acuerdo con la valoración fijada por las partes, razón por la cual no realizó comprobación de valor alguna.

El valor fijado por las partes debe entenderse neto de las cargas y gravámenes que pudieran reducirlo, pues el artículo 63 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, relativo a las aportaciones no dinerarias, al señalar que *"en la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento del capital social deberán describirse las aportaciones no dinerarias con (...) la valoración en euros que se les atribuya, (...)"* se está refiriendo al valor real, esto es, al que resulta después de haber tomado en cuenta todas aquellas circunstancias (cargas o gravámenes) que pudieran disminuirlo. Ello se infiere de lo dispuesto en los artículos 73 y siguientes de la citada norma, concernientes al régimen de responsabilidad por aportaciones no dinerarias en las sociedades de responsabilidad limitada y, en particular, de lo señalado en el artículo 73.3 que dispone que *"En caso de aumento del capital social con cargo a aportaciones no dinerarias, además*

de las personas a que se refiere el apartado primero, también responderán solidariamente los administradores por la diferencia entre la valoración que hubiesen realizado y el valor real de las aportaciones".

Siendo, por tanto, el valor a atribuir a la aportación no dineraria el valor real de la misma, neto, por tanto, de cargas o gravámenes que pudieran reducirlo, este Tribunal Central considera injustificada la afirmación del TEAR que presupone que el valor fijado por las partes en la escritura pública debe reducirse como consecuencia del conjunto de cargas y gravámenes que pesan sobre el inmueble. Ninguna razón esgrime el TEAR para concluir que en el proceso de valoración que ha finalizado en el valor fijado por las partes y aceptado por la Administración no se han tenido en cuenta todas aquellas circunstancias, cargas o gravámenes que, pesando sobre el inmueble, pudieran disminuir su valor. La postura del TEAR parece sugerir que tales cargas y gravámenes no eran conocidas por las partes intervinientes en la operación en el momento de formalizar ésta ni tampoco por la Administración, consideración inaceptable si se tiene presente que en la propia escritura de constitución de la sociedad ARI, SL se señalan las cargas que en ese momento gravan el inmueble aportado y que vienen a coincidir con las que relaciona el TEAR en su resolución. Debe concluirse, por tanto, que la afirmación del TEAR de que la valoración fijada por las partes no había tomado en consideración todas aquellas circunstancias determinantes de una posible reducción de valor no está acreditada.

Pero es que incluso aceptando, a efectos meramente dialécticos, que la valoración del inmueble ocultado/transmitido fijada por las partes no hubiera tomado en cuenta las cargas o gravámenes que hubieran podido reducirla, debe tenerse presente que fue aceptada por la Administración que, por lo tanto, no realizó comprobación de valor alguna. Ni la Administración cuestionó el valor fijado por las partes ni el declarado responsable se desdijo de él en el procedimiento de declaración de responsabilidad. En este sentido, conviene precisar que si bien éste último no tenía derecho a la tasación pericial contradictoria en la medida en que no existió comprobación de valor por la Administración, nada le impedía –si consideraba que el valor fijado en la escritura para el inmueble ocultado/transmitido no se correspondía con el real por existir cargas o gravámenes no tenidos en cuenta- alegar y aportar en el procedimiento de declaración de responsabilidad las pruebas oportunas para desvirtuar el valor declarado previamente en la escritura, cosa que, sin embargo, no hizo. Tampoco en la reclamación económico-administrativa intentó el reclamante desvirtuar el valor fijado por las partes.

Así las cosas, este Tribunal Central considera que siendo la valoración del inmueble ocultado/transmitido una cuestión pacífica para la Administración y el interesado en el procedimiento de declaración de responsabilidad y en la propia vía económico-administrativa, no entraba dentro de las competencias revisoras del TEAR la determinación de aquélla. Ni el TEAR podía suplantar la voluntad de las partes para fijar el valor del inmueble ni podía invadir la competencia reconocida a la Administración de aceptar tal valor. Como ya dijimos en la resolución de 30 de octubre de 2014 (RG 120/2014), anteriormente citada, y en la RG (2579/2014) de la misma fecha, la actuación de comprobación del valor de los bienes a los que puede extenderse la responsabilidad en los casos del artículo 42.2 de la LGT, no debe considerarse como una actuación obligatoria para la Administración, pues ésta puede aceptar el valor fijado por las partes a los bienes ocultados/transmitidos. La postura del TEAR es contraria a este criterio en la medida en que impide a la Administración aceptar el valor declarado por las partes y le insta a realizar necesariamente una comprobación de valor de los bienes. Contrariamente a lo que sostiene el TEAR, la Administración no estaba obligada a tomar en consideración las posibles cargas y gravámenes que pudieran reducir el valor de los bienes, circunstancias éstas que habrían de apreciarse, en su caso, si la Administración hubiera realizado una comprobación de valor, pero no si se limitó a aceptar el valor fijado por las partes a los bienes ocultados/transmitidos.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 03972/2018 de 06/11/2018

IRPF. Rendimientos del trabajo. Dietas exoneradas de gravamen. Carga de la prueba. Unificación de criterio.

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Resuelve el TEAC, en unificación de criterio, sobre quien recae la carga de acreditar que las cantidades percibidas en concepto de dietas se encuentran exentas del IRPF, si corresponde al pagador o, por el contrario, al perceptor de los rendimientos. Los gastos de locomoción (cuando se utiliza vehículo privado) y los de manutención deben ser acreditados por el pagador, dado que así viene establecido expresamente en el artículo 9 del RIRPF. Ello supone una excepción a la regla general contenida en el artículo 105 de la LGT -que atribuye al obligado tributario la carga de probar los hechos que le favorecen-, dado que, en este caso, la regla especial debe prevalecer sobre la general. Los gastos de locomoción, cuando se utiliza un medio de transporte público, y los de estancia deben ser acreditados por el perceptor de las dietas. Por otro lado, la acreditación de la vinculación de estos gastos con la actividad económica corresponde a la entidad pagadora, aunque el perceptor de los rendimientos puede aportar la documentación pertinente para ello si estuviera en su poder. Ahora bien, según el Tribunal, cuando en el curso de un procedimiento de comprobación el perceptor de las dietas no acreditase las mismas manifestando que la documentación no se encuentra en su poder, la Administración debe intentar obtener dicha documentación del pagador de los rendimientos, pues el principio de facilidad probatoria así lo exige.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.- (...) Se trata en definitiva de determinar si la carga de la prueba sobre la exoneración de gravamen de las cantidades percibidas en concepto de dietas corresponde al pagador de las mismas – salvo en los casos en que el perceptor fuese administrador de la entidad o tuviese el control efectivo de ésta-, tal como sostiene el TEAR, o si, por el contrario, como defiende el Director recurrente, corresponde al obligado tributario perceptor de las retribuciones, pudiendo para ello solicitar la documentación que se encuentre en poder del pagador.

(...)

Ahora bien, no puede perderse de vista lo dispuesto en el artículo 9 del RIRPF, que constituye una norma específica sobre la carga de la prueba en el asunto que se examina, en cuya virtud corresponde al pagador acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo. Tal disposición es plenamente razonable, a nuestro juicio, porque es la entidad la que autoriza y supervisa la actividad del empleado, quien presta sus servicios a aquélla en régimen de dependencia. Será ella, en consecuencia, como organizadora de la actividad económica y autorizadora y supervisora de la actividad de sus empleados la que deba acreditar el lugar y los días del desplazamiento que ha autorizado u ordenado a éstos así como la razón o motivo de dicho desplazamiento. Podría concluirse, en definitiva, que la norma, al exigir que la entidad pagadora acredite el día, lugar y motivo del desplazamiento, está pidiéndole en definitiva que justifique que los gastos satisfechos con ocasión de los desplazamientos de sus trabajadores responden, efectivamente, a motivos estrictamente laborales y de organización de su actividad económica.

Desde esta perspectiva, siempre será precisa la intervención del pagador para la acreditación de la exoneración de gravamen en el IRPF del perceptor, de las cantidades recibidas por éste último en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje, ya que, aunque la carga de justificar dichos gastos ante la Administración recayera directamente sobre el perceptor, el pagador deberá justificar en todo caso que tales gastos acreditados por el perceptor obedecen realmente a razones laborales y de desarrollo de su actividad económica.

Hecha la precisión anterior, cabe concluir que los gastos de locomoción mediante uso de vehículo privado así como los gastos de manutención deberán ser acreditados por el pagador (una vez justificada por el perceptor la realidad del desplazamiento), pues a él le corresponde justificar el día y lugar del desplazamiento, extremos que, junto con el motivo o razón de éste, son precisamente los que permiten acreditar que las cantidades (euros por kilómetro o euros por día) establecidas en la norma quedan exoneradas de tributación por obedecer a razones laborales y de desarrollo de su actividad económica.

En cambio, los gastos de locomoción, en caso de haberse utilizado un medio público de transporte, así como los de estancia (con la salvedad de los correspondientes a conductores de vehículos de transporte de mercancías por carretera que no excedan de las cantidades diarias señaladas en la norma), habrán de justificarse, en principio, por el empleado o perceptor de las dietas, al no atribuir la norma la carga de dicha prueba a la entidad pagadora, haber sido satisfechos por él, estando los justificantes expedidos a su nombre, y regir, en definitiva, el criterio general sobre reparto de dicha carga que expusimos más arriba y que atribuye al obligado tributario acreditar aquellos hechos que le favorecen. Lo mismo cabría señalar de los gastos de aparcamiento o peaje en el caso de que se hubiese utilizado un vehículo privado. Ahora bien, tal como indicamos más arriba, para la exoneración de tributación de las cantidades percibidas en resarcimiento de los gastos referidos en este párrafo no basta la acreditación por el empleado de su realidad e importe mediante los justificantes oportunos pues en todo caso el pagador deberá justificar su relación con el desarrollo de la actividad económica acreditando el lugar, días y motivo del desplazamiento.

Sentado lo anterior, ningún inconveniente encuentra este Tribunal Central a que el propio obligado tributario aporte voluntariamente en el seno del procedimiento iniciado con él toda la documentación en su poder pertinente para justificar la exoneración de gravamen de las cantidades que le fueron satisfechas por la entidad en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje, tanto aquella correspondiente a los gastos cuya justificación le correspondería, en principio, directamente (gastos de locomoción mediante transporte público, gastos de estancia en establecimientos hoteleros (con la salvedad de los correspondientes a conductores de vehículos de transporte de mercancías por carretera que no excedan de las cantidades diarias señaladas en la norma), gastos de aparcamiento y peaje en caso de uso de vehículo privado) como aquella cuya justificación le es exigible, conforme a lo expuesto, a la empresa (documentación que acredite el motivo o razón de los desplazamientos así como el lugar y días de éstos).

Ahora bien, si el perceptor de las cantidades en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje no acreditara en el seno del procedimiento de comprobación incoado respecto a él los gastos de locomoción en transporte público, los gastos de aparcamiento o peaje en caso de usar vehículo privado, o los gastos de estancia por él satisfechos (con la salvedad de los correspondientes a conductores de vehículos de transporte de mercancías por carretera que no excedan de las cantidades diarias señaladas en la norma) -acreditación que le correspondería en principio, tal como hemos señalado, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT-, alegando que tal documentación está en poder del pagador por haber tenido que entregársela de cara a su resarcimiento con ocasión de la rendición de cuentas, o que la propia empresa pagadora reconoce la exoneración de las cantidades en el certificado de retribuciones y retenciones sobre el trabajo personal o en el modelo 190 presentado cuyos datos le imputa la Administración, ésta no podría hacer tributar sin más tales cantidades en el IRPF del perceptor, por falta de la justificación correspondiente, sin antes intentar obtener del pagador la documentación precisa mediante el oportuno requerimiento.

Y es que, según expusimos más arriba, la regla general sobre distribución de la carga de la prueba del artículo 105 de la LGT, conforme a la cual cada parte debe probar los hechos que le convienen, es decir, aquellos en los que fundamentan sus derechos o en los que basan las obligaciones que se exigen, no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de 'normalidad', 'disponibilidad' y 'facilidad probatoria'.