

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Resolución de 26 Jun. 2019, Rec. 05/00684/2018

Nº de Recurso: 05/00684/2018

Está vedado el análisis de la contabilidad mercantil en la comprobación limitada por IRPF de una transmisión de valores no cotizados

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base imponible. Ganancias patrimoniales. Transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados. Regularización basada en datos que figuran reflejados en las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 de la mercantil participada, sin que dichas declaraciones figuren incluidas en el expediente administrativo. Nulidad de la comprobación practicada. En el procedimiento de comprobación limitada está vedado el análisis de la contabilidad mercantil; la Dependencia de Gestión no puede regularizar las citadas ganancias patrimoniales en el marco de este procedimiento.

El TEAR Castilla y León estima reclamación económico-administrativa tramitada por procedimiento general, anulando los actos impugnados relativos a liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del ejercicio 2013.

Presidenta:

MARIA LUISA SANTA CRUZ DEL HOYO

Vocales:

JUAN SÁNCHEZ LÓPEZ

DANIEL CUESTA MONZÓN

Secretario-Abogado del Estado:

JOSÉ LUIS MARTÍN-PALACÍN GUTIÉRREZ

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León

Sala Desconcentrada de Burgos

Sala

FECHA: 26 de junio de 2019

PROCEDIMIENTO: 05-00684-2018; 05-00685-2018

En Burgos, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
05-00684-2018	09/08/2018	05/09/2018
05-00685-2018	09/08/2018	05/09/2018

La reclamación 05-00684-2018 se interpuso contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo que contiene la liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2013, de la que resulta una cantidad a ingresar de 12.618,67 euros, de los cuales 10.954,89 corresponden a la cuota del impuesto y 1.663,78 a los intereses de demora.

La reclamación 05-00685-2018 se interpuso contra el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria, derivado de la liquidación provisional anteriormente citada, por importe de 5.477,44 euros.

Consta en el expediente acuerdo de la Secretaría de la Sala de fecha 19 de septiembre de 2018 sobre acumulación de la reclamación nº 05-00685-2018 a la nº 05-00684-2018.

SEGUNDO.- Recibido el expediente, consta en el mismo lo siguiente:

- El reclamante presentó declaración liquidación por el IRPF del ejercicio 2013, de la que resulta una cantidad a devolver de 3.380,99 euros.
- Con fecha 18 de mayo de 2018 se dicta acuerdo de liquidación provisional, por el citado concepto y periodo, en la que se modifica el importe declarado en concepto de pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de valores no admitidos a negociación, al considerar la Oficina gestora que como valor de transmisión el resultado de capitalizar al 20% los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.
- Contra dicho acuerdo se interpuso recurso de reposición, siendo desestimado mediante acuerdo de fecha 12 de julio de 2018.
- Con fecha 5 de julio de 2018 se acuerda la imposición de una sanción al interesado por una infracción tributaria leve consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación, por un importe de 5.477,44 euros

TERCERO.- En el escrito de interposición, la parte reclamante alega en síntesis falta de competencias de la Dependencia de Gestión Tributaria, al ser necesario el análisis de la contabilidad de la entidad, falta de motivación de la liquidación provisional, habiendo el reclamante justificado mediante un informe de auditoría el valor de mercado de las participaciones en el momento de la transmisión, siendo el valor de mercado un concepto jurídico indeterminado. Por último, alega falta de culpabilidad en su actuación.

CUARTO.- Previo examen de la tramitación de la presente reclamación, se advierte que se ha dado cumplimiento a todas las prescripciones legales y reglamentarias, y en especial, en su caso, las correspondientes a lo dispuesto en el artículo 236.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), quedando finalmente el asunto concluso para el fallo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad o no a derecho de los acuerdos impugnados.

CUARTO.- Para el análisis de esta cuestión debemos partir de lo previsto en el artículo 37 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su redacción vigente en el ejercicio 2013, el cual establecía: "1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:

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

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

El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

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

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.

El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores o participaciones tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan."

QUINTO.- Según consta en el expediente, la reclamante presenta declaración liquidación por el IRPF del ejercicio 2013, consignado en concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de otros elementos patrimoniales una ganancia de 0 euros.

La Oficina gestora practica a la reclamante liquidación provisional, haciendo constar, en síntesis, la siguiente motivación: "El art. 33 de la Ley 35/2006, del IRPF establece que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se

califiquen como rendimientos". En consecuencia, la venta de las participaciones sociales constituye para el consultante una alteración en la composición de su patrimonio que da lugar a una variación en su valor, calificándose como ganancia o pérdida patrimonial, cuyo importe vendrá determinado, según el artículo 34 del mismo texto legal, por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35.3 de la Ley del Impuesto, el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, del que se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hubieran sido satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste. No obstante, el artículo 37 de la Ley del Impuesto establece unas reglas específicas de valoración, que, para los casos en que la alteración en el valor del patrimonio proceda de la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, será la prevista en la letra b) de su apartado 1, según la cual "la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión." Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes: 1) El valor teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, 2) El valor que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances. De conformidad con el art. 35.1 de la Ley 35/2006, del IRPF, el valor de adquisición estará formado por el importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado, más los gastos y tributos inherentes a la misma, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el interesado.

En el presente caso, en la escritura de compraventa de fecha 25-03-2013 el valor de transmisión de las 301 participaciones sociales de la entidad (...) con CIF (...) sido de 1.505,00 euros. / Sin embargo, el valor teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto, en este caso el 2012, asciende a 45,40 euros, siendo el patrimonio neto de la empresa de 90,80 euros, según la propia declaración del Impuesto sobre Sociedades de la entidad (...) CIF (...) el número total de participaciones de la entidad es de 602, y Vd. ha transmitido 301. / Por otro lado, el resultado de capitalizar al tipo del 20 % los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto, asciende a 42.078,58 euros, de acuerdo con los datos con signados en la declaración del impuesto sobre sociedades de la sociedad, correspondientes a los ejercicios 2010, 2011 y 2012, toda vez que dichos resultados fueron de 34.754,50, 15.440,39 y 299,40 euros respectivamente. Resultando el promedio de los tres ejercicios 16.831,43 y el resultado de capitalizarlo al 20% es de 84.157,15 euros para el total de participaciones. / En consecuencia, el valor de transmisión que ha de tomarse en consideración es el mayor de los tres mencionados, esto es 42.078,58 euros.

- En cuanto al valor de adquisición: En fecha 03-04-2000 se constituyó la sociedad adquiriendo 301 participaciones por 1.505,00 euros.

- Con fecha 8 y 11 de mayo se presentan alegaciones a la propuesta de liquidación provisional, que consisten en síntesis en: -la valoración de las participaciones debe hacerse a valor razonable de mercado, existiendo distintos métodos de valoración, además habría que aplicar factores correctores al valor de mercado como por ejemplo la situación económica, el endeudamiento de la compañía,.-Ha de tomarse como punto de referencia el último ejercicio aprobado dentro del plazo legal para la

presentación de la autoliquidación del impuesto, por tanto, el primer ejercicio de referencia a los efectos de calcular el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto debe ser el ejercicio 2013/ -Se aporta un informe de un experto independiente que determina claramente cuál era, o hubiese sido, el valor razonable de mercado de las participaciones sociales a 25 de marzo de 2013, que fue la fecha de transmisión de las participaciones sociales.

- Examinadas sus alegaciones, se DESESTIMAN las mismas en base a: -Respecto a que el valor de mercado debe ser un valor real y razonable, el contribuyente manifiesta una serie de circunstancias como: la pésima situación patrimonial, el descenso de beneficios, la necesidad de acudir a financiación ajena, etc.; que, a su criterio, minoran el valor real del patrimonio neto reflejado en el Balance/o las perspectivas de obtención de resultados futuros, si bien no prueba la incidencia concreta de las mismas.

-En relación a que el primer ejercicio de referencia que debería tomarse debería ser el 2013 y no el 2012, para acercarse lo máximo posible a la realidad económica, debería valorar el contribuyente que la transmisión de las participaciones se produce el 25 de marzo de 2013, es decir sólo habían transcurrido apenas tres meses desde el inicio del ejercicio. Con éste planteamiento, y, además de que la norma se está refiriendo claramente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto (art. 37.1 b), parece más lógico que el primer ejercicio de referencia sea el 2012 y no el 2013.

-Por último, se aporta un informe de un experto independiente que determina cual es el valor "razonable" según él, de mercado de la sociedad. En dicho informe se hace referencia a las distintas valoraciones que se pueden realizar de una empresa, indicando que la valoración puede diferir entre los distintos métodos de valoración y descartando el método basado en el Balance. Pues bien, la norma que se establece en el art. 37.1 b) es clara respecto el valor de mercado. A la hora de determinar el valor de mercado de una entidad, hay que tener presente que el legislador ha previsto una valoración mínima mixta, compuesta, por un lado, por una proyección de resultados futuros con base en los resultados de los tres ejercicios anteriores; y por otro, por el valor del patrimonio neto. De esta manera, aun cuando los resultados futuros esperados arrojaran un valor inferior de la entidad (e incluso marcaran un valor negativo), la normativa obligaría a aplicar el valor determinado por el patrimonio neto, si éste fuera superior, y viceversa. Ello implica que la prueba sobre el valor de mercado ha de cubrir ambos aspectos, fundamentando la previsión de resultados y, simultáneamente, la depreciación del patrimonio neto. En este sentido, la prueba aportada no fundamenta que se tenga que tomar como valor de mercado el valor de la sociedad reflejado en el informe, y basado en razonamientos y cálculos objetivos que se apartan de los criterios fijados en la norma".

Con ocasión de la resolución del recurso de reposición la Oficina gestora añade lo siguiente: "...El contribuyente junto con su hermano poseía el 50% de las participaciones de la entidad, y el 25/3/2013 transmite su participación a sus sobrinos (...)

El obligado manifiesta como factores correctores del valor de la entidad, la pésima situación patrimonial, el descenso de los beneficios, flujo de ingresos y cifra de negocio, la dependencia del único cliente que pasó a ser residual y tendente a desaparecer,

la necesidad de liquidez; factores todos ellos que, a su criterio, disminuyen el valor de mercado de las participaciones, si bien no prueba ni razona la incidencia concreta de las mismas, ni cuantifica tales minusvaloraciones con base en elementos objetivos. El interesado cuestiona que los balances declarados en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, reflejen la imagen fiel del estado económico y patrimonial de la sociedad; si bien el propio obligado fue administrador de la entidad y por tanto responsable de que la contabilidad reflejara la imagen fiel de la situación económica y financiera de la entidad.

En cuanto al Informe de valoración emitido por experto independiente concluye que el valor debe ser el importe de la posición financiera neta a la fecha de transmisión de las participaciones. Dicha valoración enumera los posibles métodos para valorar una sociedad, y llama la atención que en la valoración según los flujos de caja descontados, no determina el valor con los flujos esperados para los años siguientes, lo calcula con los flujos de caja de 2012; siendo una valoración a posteriori, realizada en marzo de 2018, tratando de calcular el valor en marzo de 2013 perfectamente podía haberse calculado con los flujos de caja de los años siguientes 2013 a 2017. Además siendo el valor de los flujos de caja de años anteriores (2011 y anteriores) tan diferentes al de 2012, también se pudo optar por ponderar en la valoración los flujos de años anteriores; y/o considerar el fondo de comercio (valor de la cartera de clientes, imagen, experiencia etc). De ello se concluye que la valoración contenida en el Informe parece demasiado sesgada al determinar el valor de la empresa en el momento de la transmisión.

En cuanto a tomar como referencia para el valor de capitalización los ejercicios 2011 a 2013, no parece lógico toda vez que las participaciones se transmiten el 25/03/2013, ello supondría considerar el resultado de 2013, ejercicio en que el obligado durante más de nueve meses ya no participaba de la sociedad..."

SEXTO.- Pues bien, en primer lugar es necesario indicar que el artículo 136 de la LGT establece: "1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos..."

Por su parte, el Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de fecha 10 de mayo de 2018, dictada en unificación de criterio, ha establecido lo siguiente: "...La aplicación de la presunción iuris tantum por parte de la Administración exige que ésta determine los dos valores siguientes: (i) El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto; y (ii) El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

La determinación de ambos valores exige, en principio, que la Administración disponga de la documentación contable no del propio obligado tributario -que declara la ganancia patrimonial que luego es objeto de regularización- sino de la entidad participada, toda vez que el valor teórico se obtiene a partir del balance de situación de la sociedad y el valor de capitalización de los resultados de tres ejercicios sociales que se contienen en las correspondientes cuentas de pérdidas y ganancias, todos ellos documentos de naturaleza contable.

(...)

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.

El artículo 136.2.b) de la LGT permite, en efecto, que la Administración examine los datos y antecedentes en su poder que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario. Es decir, la Administración podrá utilizar cualquier dato o antecedente que obre en su poder derivado de otras declaraciones del obligado tributario relativas al mismo u otro tributo, así como los datos declarados por un tercero (la entidad participada) relativos o que afecten al obligado tributario.

Ahora bien, debe recordarse que conforme a lo dispuesto en el artículo 108.4 de la LGT, precepto de aplicación a todos los procedimientos de aplicación de los tributos: "Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas".

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.- Pues bien, en primer lugar es necesario indicar que la regularización practicada se basa en los datos que figuran reflejados en las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 de la mercantil, cuando dichas declaraciones no figuran incluidas en el expediente administrativo. En este sentido es necesario indicar que la

Administración no goza de una presunción omnímoda que le excuse de probar los hechos que alega y de reflejarlos documentalmente de forma adecuada. Todo ello, con la finalidad de que el órgano revisor pueda apreciarlos en su intrínseca realidad y extraer las consecuencias jurídicas que en Derecho procedan, y ello en base a lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT, al que expresamente se remite el 214 de dicha Ley, precepto éste que obliga de igual forma al contribuyente y a la Administración.

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

acuerda

ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.

RECURSOS

Contra la presente resolución puede interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Burgos del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación. Sin perjuicio del recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT, que se podrá interponer, en los casos señalados en el citado artículo, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación, ante este Tribunal Económico-Administrativo.

NOTA INFORMATIVA

En cumplimiento del apartado Séptimo, 1.1.2, de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos (BOE del 3 de enero de 2006), se informa del contenido de los artículos siguientes, por ser de interés en caso de que de la presente resolución resulte una cantidad a ingresar sin necesidad de practicar una nueva liquidación, si hubiera mediado suspensión del procedimiento de recaudación durante la tramitación de la reclamación.

RGRVA. Art. 66.1

1. "Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias. La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión".

RGRVA. Art. 66.6

6. "Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y éste hubiera estado suspendido en período voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en período ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión...;".

LGT Art. 233.8

8. "La suspensión de la ejecución de acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico administrativo en todas sus instancias..."

LGT Art. 233.9

9. "Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá en los términos previstos en el párrafo anterior sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial".

- PLAZOS DE INGRESO LGT Art. 62.2, 62.5 y 62.7

2. "En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

5. "Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

7.- "Las deudas tributarias aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior deberán pagarse en el plazo establecido por su propia normativa".