

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/06595/2020/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **23/11/2021**

Asunto:

Procedimiento económico administrativo. Posibilidad de ejecutar una resolución económico-administrativa que anula una liquidación y ordena la retroacción de actuaciones mientras se tramita un recurso de alzada interpuesto por el contribuyente estando suspendida la ejecución de la liquidación.

Criterio:

De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo de 28-06-2021, rec. Cas. 2949/2020, la Administración Tributaria no puede ejecutar la resolución que resuelve una reclamación económico-administrativa que anula una liquidación y ordena la retroacción de actuaciones para que se dicte otra, mientras se tramita un recurso de alzada interpuesto por el contribuyente, estando suspendida la ejecución de la liquidación a instancia del propio contribuyente.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

150.6

150.7

233.9

239.3

66.a)

68.1.b)

Conceptos:

Ejecución

Procedimiento económico-administrativo general en primera o única instancia

Recurso de alzada ordinario

Retroacción de actuaciones

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 23 de noviembre de 2021

RECURSO: 00-06595-2020

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: ALZADA ORD. DIRECC. GRAL.

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPECCION FINANCIERA Y TRIB. - NIF ---

DOMICILIO: ... - España

INTERESADO: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la Región de Murcia de fecha 28 de febrero de 2020 (RG 30-04771-2016 y 30-04773-2016) por la que se estiman las reclamaciones económico administrativas interpuestas por **XZ_1 SL**, con NIF ... contra acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Murcia en relación al Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2005 (liquidación y sanción conexas).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 10/11/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 16/06/2020 contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Región de Murcia identificada en el encabezamiento.

SEGUNDO.- Con fecha 10 de marzo de 2009 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Murcia se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, con alcance general, de la situación tributaria de la entidad **XZ_1 SL**, con N.I.F. ..., en relación con el IS del ejercicio 2005.

Una vez desarrolladas dichas actuaciones, en fecha 22 de mayo de 2009 fue incoada el acta de disconformidad A02 nº ...4 en la que el actuario encargado del procedimiento recogió la propuesta de regularización que estimó procedente en relación con el concepto tributario y período reseñados.

Presentadas alegaciones por la interesada frente a dicha propuesta, la Inspectora Coordinadora dictó el 14 de octubre de 2009 el correspondiente acuerdo de liquidación, confirmando la propuesta contenida en el acta, y practicando, así, regularización definitiva de la que resultaba una deuda a ingresar por importe de 5.192.716,08 euros, de los que 4.197.109,87 euros correspondían a la cuota y 995.606,21 euros correspondían a intereses de demora. Dicho acuerdo fue notificado a la entidad en la fecha de 19 de octubre de 2009.

TERCERO.- Los hechos que dieron lugar a la referida regularización fueron, en síntesis, los siguientes:

La empresa **XZ_2 SL** (...) se escindió en el ejercicio 2005 (escritura de 28 de enero de 2005, inscrita en el Registro Mercantil el 22 de marzo de 2005), en las tres siguientes sociedades:

- **TW SL**, (...)

- **XZ_1 SL**, (...)

- **QR SL**, (...)

Con motivo de la transmisión en bloque a dichas sociedades de su patrimonio social, **XZ_2 SL** (...) aplicó el Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores previsto en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), si bien la Inspección entiende que, en la parte escindida correspondiente a la mercantil **QR SL**, no se cumplían los requisitos para la aplicación del referido régimen, pues la finalidad de la escisión, en ese caso, no respondió a un motivo económico válido.

CUARTO.- **XZ_1 SL** (...), en calidad de sucesora de **XZ_2 SL** (...), interpuso contra el acuerdo de liquidación señalado recurso de reposición en fecha 19 de noviembre de 2009, el cual fue desestimado mediante resolución de fecha 16 de diciembre de 2009, notificada en fecha 21 de diciembre de 2009.

QUINTO.- Como consecuencia de la liquidación dictada, y considerando la Inspección autora que los hechos descritos podrían ser constitutivos de infracción tributaria, fue instruido expediente sancionador por entender que la entidad podría ser responsable de la infracción tributaria consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria, tipificada en el artículo 191 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT); una vez instruido el expediente, la Inspectora Coordinadora dictó acuerdo de imposición de sanción en fecha 14 de octubre de 2009, confirmando la responsabilidad de la entidad en la comisión de la infracción señalada por su IS del ejercicio 2005, siendo notificado el acuerdo en fecha 26 de octubre de 2009.

La sanción impuesta ascendió a 2.098.554,94 euros.

SEXTO.- **XZ_1 SL** (...), en calidad de sucesora de **XZ_2 SL** (...), interpuso también contra ese acuerdo de imposición de sanción, un recurso de reposición en fecha 19 de noviembre de 2009, el cual fue desestimado mediante resolución de fecha 16 de diciembre de 2009, notificada en fecha 21 de diciembre de 2009.

SÉPTIMO.- Frente a la desestimación de los recursos de reposición interpuestos frente a los acuerdos de liquidación e imposición de sanción, **XZ_1 SL** (...), en calidad de sucesora de **XZ_2 SL** (...), interpuso, en fecha 21 de enero de 2010, las correspondientes reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la Región de Murcia.

El TEAR de Murcia, mediante Resolución de fecha 31 de mayo de 2012, resolvió acumuladamente esas reclamaciones, acordando estimar en parte la reclamación económico-administrativa tramitada nº 30/1211/2010, dirigida contra el acuerdo de liquidación dictado por el IS de 2005, que se anula ordenando retrotraer las actuaciones a fin de que se dicte una nueva liquidación donde conste expresamente la posibilidad que asiste a la interesada de promover la tasación pericial contradictoria en corrección de los valores comprobados por la Administración tributaria; asimismo, se acuerda estimar la reclamación tramitada con RG nº 30/1212/2010, dirigida contra el acuerdo de imposición de sanción, que se anula por la anulación de la liquidación de la que derivaba sin perjuicio de que, en virtud de la nueva liquidación que se dicte, pudiera apreciarse por la Administración la comisión de la misma u otra infracción, dictándose una nueva resolución sancionadora. Esta resolución fue notificada en fecha 5 de julio de 2012.

Sirva señalar que el 10 de noviembre de 2010 se había acordado la suspensión de la ejecución de la liquidación practicada con expresa disposición del mantenimiento de la misma durante la sustanciación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.

OCTAVO.- Contra la resolución del TEAR de Murcia identificada en el ANTECEDENTE DE HECHO anterior, fue interpuesto, ante este Tribunal Económico-Administrativo-Central, recurso de alzada en fecha 6 de agosto de 2012, presentando la entidad recurrente, en síntesis, las mismas alegaciones que las formuladas en la primera instancia insistiendo, además, en que la omisión de ofrecer la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria en corrección de los valores comprobados por la Administración tributaria debía considerarse más que un error formal, por lo que estaríamos, a su juicio, ante un acto nulo, no procediendo, por tanto, la retroacción de actuaciones prevista en la resolución recurrida.

Con fecha 11 de septiembre de 2014 este TEAC dictó resolución con RG 00/07065/2012 estimando en parte el recurso de alzada interpuesto, confirmando la retroacción ordenada por el TEAR pero teniendo por no puestos el resto de los pronunciamientos en cuanto al fondo contenidos en la resolución impugnada manifestando al efecto lo siguiente:

"TERCERO: No obstante lo anterior, es de hacer notar que el Tribunal Regional no se limita a anular la liquidación ordenando la retroacción de las actuaciones, sino que se pronuncia sobre la no aplicabilidad al caso del régimen especial de fusiones al que se había acogido el contribuyente.

Es por ello que hay que traer aquí a colación el criterio de este TEAC expuesto en Resoluciones tales como las de 5 de octubre de 2010 (...). Por tanto, este Tribunal Central considera que no procede entrar a valorar la cuestión de fondo debatida, la cual, cuando en su caso se dicte la nueva liquidación resultante de la tasación pericial contradictoria, podrá ser discutida por la interesada.

Así pues, procede la anulación de la resolución del Tribunal Regional en cuanto a los pronunciamientos de fondo contenidos en la misma.

Por lo expuesto, El TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en el presente recurso de alzada, ACUERDA: ESTIMARLO en PARTE, anulando la resolución del Tribunal Regional conforme a lo señalado en el fundamento jurídico tercero de la presente Resolución pero confirmando la anulación de la liquidación decretada por el mismo y la procedencia de la retroacción de las actuaciones a fin de que se dicte una nueva liquidación donde conste expresamente la posibilidad que asiste a la interesada de promover la tasación pericial contradictoria en corrección de los valores comprobados por la Administración tributaria y confirmando la anulación del acuerdo de imposición de sanción, sin perjuicio de que, en virtud de la nueva liquidación que se dicte, pudiera apreciarse por la Administración la comisión de infracción."

NOVENO.- En ejecución de esa resolución de este TEAC, el día 16 de julio de 2015 se notifica a la entidad, de nuevo, el acuerdo de liquidación referido al acta nº A02 ...4 por el IS ejercicio 2005 por un importe total a ingresar de 5.192.716,08 euros, en el que se comunica al interesado la posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria.

DÉCIMO.- Tramitado el procedimiento de tasación pericial contradictoria, pues así lo solicitó la entidad interesada, el día 28 de noviembre de 2016, por la misma Dependencia Regional de Inspección se notifica al interesado acuerdo de fecha 17 de noviembre de 2016 por el que:

1º.- Se anula la liquidación número

2º.- Se notifica la valoración del perito tercero y la nueva liquidación derivada del acta A02 ...4 por el IS ejercicio 2005 dictada de acuerdo con el valor resultante del procedimiento de tasación pericial contradictoria - liquidación número ... - resultando una cuota tributaria a ingresar de 618.011,66 euros y unos intereses de demora de 174.819,90 euros, resultando, así, un total a ingresar de 792.831,56 euros.

DÉCIMO PRIMERO.- El día 28 de noviembre de 2016 se notifica al interesado, por la misma Dependencia, acuerdo de fecha 25 de noviembre de 2016, por el que se resuelve el expediente sancionador vinculado a la referida regularización practicada por el IS de 2005, teniendo en cuenta la liquidación administrativa derivada del procedimiento de tasación pericial contradictoria; en esa resolución se recoge, concretamente, que:

1º.- Se anula la liquidación número ... cuyo importe asciende a 2.098.554,94 euros, referida a la sanción por el IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, período 2005.

2º.- Se dicta una nueva sanción teniendo en cuenta la cuantificación de la liquidación resultante de la tasación pericial contradictoria, resultando una sanción con clave de liquidación ... por importe de 309.005,83 euros.

DÉCIMO SEGUNDO.- Contra la nueva liquidación y sanción dictadas en relación con el IS de 2005, derivadas del resultado del procedimiento de tasación pericial contradictoria, se interpusieron, por el obligado, en fechas 13 de diciembre de 2016 y 21 de diciembre de 2016 respectivamente, las correspondientes reclamaciones económico administrativas ante el TEAR de la Región de Murcia, en las que, en el momento procesal oportuno, se alegó lo siguiente:

- prescripción del derecho de la Inspección a realizar actuaciones de comprobación e investigación del ejercicio 2005, como se deriva de las fechas de las notificaciones interruptivas de la prescripción realizadas y del incumplimiento de los plazos establecidos en el artículo 150.2 y 150.5 de la LGT.

A falta de prueba (a pesar de haberse solicitado con anterioridad), la entidad parte de presumir que la Administración recibió el expediente con anterioridad al 9 de septiembre de 2014, teniendo en cuenta que lo que se aportó por la Inspección, y que se incorporó al expediente, fue un certificado en el que se acreditaba cuando la Administración recibió la Resolución del TEAC, pero

no la del TEAR de 31 de mayo de 2012.

- La operación de escisión respondía a motivos económicos claramente válidos, señalando como tales que cada sociedad gestionase en exclusiva su rama de actividad, siendo cada una responsable del devenir de su propia actividad y que, en consecuencia, cada una asumiese los riesgos que le correspondían por el desempeño de dicha actividad; igualmente, lograr configurar una estructura que dotase de mayor flexibilidad la toma de decisiones y la gestión de las ramas de negocio, y que facilitase una correcta sucesión llegado el momento, teniendo en cuenta que los socios eran multitud de hermanos.

Entiende la entidad que no podía denegarse la aplicación de este régimen por cuanto no se había producido, en su actuación, abuso de derecho alguno, en la medida en que el objeto de la escisión era la diversificación de las tres actividades ejercidas: a) actividad de bodega; b) actividad de ganadería y agricultura; y c) actividad de promoción inmobiliaria. Fue a partir del inicio de la actividad de promoción (año 2004) cuando comienza a plantearse la necesidad de escindir las actividades ante el riesgo que supone concentrar todas ellas en una misma sociedad.

Sostiene la entidad reclamante que la inspección basa su argumentación, únicamente, en una presunción, no demostrada y no documentada, cuya realidad, entiende, ha quedado desvirtuada. Así, aunque la carga de la prueba de que la operación se ajustaba a los requisitos exigidos para la procedencia de aplicar el Régimen FEAC recaía sobre el obligado tributario, debe tenerse en cuenta que no se podía reconocer la existencia y contenido de los contratos de 2003 y 2004 a que hace referencia la Agencia Tributaria, pues eran totalmente ignorados por ella, siendo a la Agencia Tributaria a la que correspondería acreditar su realidad y todos esos extremos a través de cualquier medio válido en Derecho, no bastando el sustentar la regularización en su existencia hipotética para concluir, en base a ello, que la operación de escisión fue un fraude para evitar impuestos.

- además, que no resulta procedente reconocer la aplicación del régimen fiscal especial para una parte de la operación, denegándosela a otra, según el criterio imperante en el ejercicio 2005 confirmado por el TEAC en varias resoluciones según el cual la operación de escisión es única, y como tal debería calificarse y considerarse.

- en su caso, además, entiende que la liquidación es incorrecta al menos en cuanto al cómputo de los intereses de demora exigidos, que entiende que no se han calculado correctamente, ya que desde el inicio del procedimiento de tasación pericial contradictoria únicamente cabe imputar intereses de demora por el plazo máximo de 6 meses y no por el tiempo de más en que este procedimiento se extendió en su duración.

En virtud de lo anterior solicita que se deje sin efecto la liquidación recurrida, que se dicte resolución por la que se declare la procedencia al acogimiento al régimen fiscal especial del artículo 96.2 TRLIS de la operación de escisión de la extinguida **XZ_2 SL** (...) y que, subsidiariamente, para el caso de que se considere que procede la liquidación, se dicte resolución por la que se declare improcedente la liquidación en la medida en que los intereses de demora exigidos no se han calculado correctamente.

En relación a la sanción, sus alegaciones esenciales se refirieron a:

- la inexistencia del elemento objetivo de la infracción derivada de la regularización contenida en el acuerdo de liquidación.
- que no cabe sancionar una conducta categorizada como conflicto en la aplicación de la norma tributaria.
- que no procede la imposición de sanción, por cuanto la AEAT ha de servirse de hechos y no de indicios o presunciones.
- que la calificación de la infracción denota el reconocimiento de la administración de la ausencia de abuso de derecho.

Finalmente, entiende la improcedencia de la sanción impuesta en invocación expresa del principio "reformatio in peius".

DÉCIMO TERCERO.- Mediante Resolución de 28 de febrero de 2020 el TEAR de Murcia resolvió acumuladamente las reclamaciones interpuestas, anulando la liquidación practicada por considerar prescrito el derecho de la Administración a practicarla al considerar excedido el plazo de seis meses del artículo 150.5 de la LGT, tras la retroacción de actuaciones ordenada por su propia resolución de 31 de mayo de 2012. Como consecuencia de ello, se anula también la sanción.

Así, en la referida resolución del TEAR se manifiesta lo siguiente:

"En el presente caso tenemos:

- el inicio de las actuaciones inspectoras se produjo el día 10/03/2009

- si tenemos en cuenta que no se han producido ni interrupciones justificadas ni dilaciones imputables al obligado tributario, el plazo a que se refiere el artículo 150.1 LGT concluiría el día 10/03/2010.

- del fundamento jurídico Segundo de la resolución dictada por el TEAC en la reclamación R.G.: 7065/2012 se desprende la anulación del acuerdo de liquidación para que se retrotraigan las actuaciones al momento de notificación de la liquidación a los efectos de que en dicha notificación se informe al contribuyente de su derecho de promover tasación pericial contradictoria, por no haber informado la Inspección en el acuerdo de liquidación del derecho que asistía al interesado de interponerla. De manera que, el período que resta desde el momento al que se retrotraen las actuaciones (la fecha de la notificación del acuerdo de liquidación que fue 19/10/2009) hasta la conclusión del plazo a que se refiere el apartado 1 del artículo 150 LGT (10/03/2010) era de 4 meses y 19 días.

Toda vez que el acuse de envío a cumplimiento del expediente a la AEAT se produjo el día 25/07/2012, el plazo de que disponía la Inspección para, en ejecución de la resolución del TEAC, practicar nueva notificación del acuerdo de liquidación era de 6 meses conforme al artículo 150.5 LGT. Por tanto, la nueva notificación practicada por la Inspección en fecha 16/07/2015 del nuevo acuerdo de liquidación ... referido al acta nº A02 ...4 por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2005 por un importe total de 5.192.716,08 euros fue realizada fuera del plazo de 6 meses del artículo 150.5 de la LGT, lo que conlleva que se haya producido la prescripción alegada por el reclamante.

Por lo anterior procede estimar las alegaciones del interesado en cuanto a este punto y anular la liquidación impugnada.

QUINTO.- Por lo que respecta a la reclamación número 30/04773/2016, anulada la liquidación de la que trae causa la sanción, según se ha expresado en el apartado anterior, procede igualmente la anulación de la sanción.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados."

DÉCIMO CUARTO.- Notificada la referida resolución del TEAR a la AEAT el 1 de junio de 2020, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, con fecha 16 de junio de 2020, interpuso, frente a la misma, el presente recurso de alzada, siendo referenciado con el número 6595/2020

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, con fecha 29 de julio de 2020 se presentan las mismas mediante escrito en el que manifiesta, en esencia, que no debería aceptarse el criterio del Tribunal Regional según el cual la Inspección debió ejecutar su resolución de 31 de mayo de 2012 sin esperar a la resolución del recurso de alzada. Manifiesta, a estos efectos, que el 10 de noviembre de 2010 se acordó la suspensión de la ejecución de la liquidación que se concedió con hipoteca mobiliaria con mantenimiento de la misma durante la sustanciación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias, tal y como consta en el expediente. Señala, asimismo, que la Resolución de 21 de diciembre de 2005 (BOE de 3-1-2006), de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico- Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, establece dentro de su apartado Séptimo, normas sobre Ejecución de resoluciones y sentencias, y en el punto 1.2 prevé las siguientes normas sobre el Envío a cumplimiento de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos a la AEAT:

"1.2 Envío a cumplimiento de las resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos a la AEAT.

(...)

1.2.4 La Oficina de Relación con los Tribunales mandará a cumplimiento todas las resoluciones que reciba, excluidas las siguientes:

a) Las adoptadas en primera instancia contra las que conste la interposición de un recurso de alzada y siempre que se hubiere suspendido la ejecución del acto impugnado durante la tramitación de la vía económico-administrativa.

(...;)"

Por su parte, teniendo en cuenta que el artículo 233.7 de la LGT establece:

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

Por ello, entiende que, en el presente caso, la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) actuó de acuerdo con las citadas normas ya que, al recibir la resolución del TEAR de 2012, confirmando en el fondo la liquidación en cuanto a la no aplicabilidad del régimen especial de fusiones, pero instando la retroacción para que se informara de la posibilidad de promover la Tasación Pericial Contradictoria (TPC), no la envió a cumplimiento al haberse interpuesto recurso de alzada ordinario contra la misma, conforme a lo dispuesto en el punto 1.2.4. de la Resolución reproducida, y hallarse suspendida la ejecución de la liquidación también en vía de recurso de alzada. Y, en consecuencia, la Inspección actuó conforme a derecho al no ejecutar en ese momento la resolución del TEAR.

Añade que el 11/09/2014 este mismo TEAC resolvió el recurso de alzada anulando la resolución del TEAR porque decide sobre el fondo del asunto, y considerando procedente la retroacción para que se informe de la posibilidad de promover la TPC. Esta resolución se envió a la AEAT el 14/04/2015, teniendo entrada en la ORT el 23/04/2015 y en la Dependencia de Inspección el 29/04/2015, según certificación que consta en el expediente. Si bien, dado que había que practicar con la ejecución la devolución de ingresos indebidos a varios sucesores y requerir las Escrituras y cuentas para ello, se notificó el acuerdo de ejecución el 16/07/2015, se concluye que, en esta última fecha, no habían transcurrido seis meses, por lo que el plazo del artículo 150.5 de la LGT no llegó a transcurrir a juicio del Director del Departamento recurrente.

Por todo ello el Director de Inspección concluye que no cabe apreciar la infracción procedimental en la que basa el TEAR el acogimiento de la prescripción, por lo que solicita que se anule la resolución del TEAR impugnada y se confirmen los acuerdos dictados por la Inspección.

DÉCIMO QUINTO.- Puestas de manifiesto al contribuyente las alegaciones formuladas por el Director de Inspección, con fecha de 24 de septiembre de 2020 aquel presentó escrito de alegaciones en el que, resumidamente señala, que, de conformidad con lo señalado por el TEAR, el derecho de la administración para realizar actuaciones de comprobación e investigación en relación respecto del ejercicio 2015 se encontraba prescrito de conformidad con lo dispuesto en los artículos 66 y 150.5 de la LGT y 66.4 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA).

En esencia, argumenta que, con independencia de la interposición del recurso de alzada, la AEAT venía obligada a la ejecución de la resolución del TEAR de 31 de mayo de 2012, puesto que, analizando conjuntamente el apartado 1 del artículo 66. RGRVA con el apartado 4, todo ello viene a significar, a juicio de la entidad interesada, que la interposición de aquel recurso -alzada- no pudo impedir la ejecutividad de la resolución del TEAR precisamente por la obligación que recaía sobre la Administración para ello.

Añade que, para el supuesto de que no se entienda prescrito el derecho de la Administración a liquidar, se remite a las alegaciones realizadas ante el TEAR de Murcia para discutir, en primera instancia, tanto la liquidación como la sanción dictada por la Dependencia Regional de Inspección por el IS de 2005.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

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

La conformidad a derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- La cuestión objeto de controversia versa sobre si la AEAT estaba obligada a ejecutar la resolución del TEAR de 31 de mayo de 2012 aun cuando se hubiera interpuesto, contra la misma, recurso de alzada, como sostienen el TEAR y el obligado, o si, por el contrario, como sostiene el Director del Departamento de Inspección de la AEAT, y al estar suspendida la ejecución de la liquidación desde que se impugnó, extendiéndose dicho efecto suspensivo a todas las fases de su revisión en vía económico - administrativa, también en la vía de recurso de alzada, la Inspección actuó conforme a derecho al no proceder a ejecutar dicha resolución del TEAR hasta que fue resuelto el referido recurso de alzada.

Pues bien, a este respecto, hay que anticipar que procede estimar la alegación del Director de Inspección, teniendo en cuenta que, sobre una cuestión sustancialmente idéntica, se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo estableciendo el criterio

que, sobre una cuestión sustancialmente idéntica, se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo estableciendo el criterio jurisprudencial de que la Administración Tributaria no puede ejecutar la resolución que resuelve una reclamación económico-administrativa que anula una liquidación y ordena la retroacción de actuaciones para que se dicte otra, mientras se tramita un recurso de alzada interpuesto por el contribuyente, estando suspendida la ejecución de la liquidación a instancia del propio contribuyente.

Así, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2021 por el que se resuelve el recurso de casación nº 2949-2020 se establece:

"CUARTO.- Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

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

1. Determinar, si la Administración Tributaria puede ejecutar la resolución que resuelve una reclamación económico-administrativa por la que se anula una liquidación y ordena la retroacción de actuaciones a fin de que sea dictada una nueva liquidación, mientras se tramita un recurso de alzada interpuesto por el contribuyente, estando suspendida la ejecución de la liquidación a instancia del propio contribuyente.

2. Precisar, si interrumpe la prescripción del derecho a liquidar, la tramitación de un procedimiento de inspección que concluye con el dictado de una liquidación que, posteriormente, es anulada en vía económico administrativa al apreciarse un defecto formal de motivación que disminuyó las posibilidades de defensa del reclamante, ordenando el Tribunal económico administrativa la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

3. Aclarar, si tiene alguna incidencia sobre la prescripción del derecho a liquidar el dato fáctico de que la reclamación económico-administrativa contra la liquidación se interponga transcurridos cuatro años desde que finalizó el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, pese a que las actuaciones inspectoras que concluyeron con la liquidación se iniciaran durante ese plazo de 4 años.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1 Los artículos 66.a), 68.1 b), 150.2 Y 150.6 (actuales apartados 6 y 7 del artículo 150), 233.9 Y 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»].

3.2 El artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE de 27 de junio) [«RRVA»].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

(...)

"Lo que aquí se discute es si, estando suspendida la liquidación tributaria durante toda la vía económico-administrativa, en la primera instancia y durante la tramitación del recurso de alzada, la Administración tiene que ejecutar la resolución de primera instancia del TEAR, no debe esperar a que se resuelva el recurso de alzada.

El artº 233 LGT, relativo a la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa, dispone que: "8. La suspensión de ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias ". Este apartado, es el apartado 7 de la LGT anterior a la Ley 34/2015, reenumerado.

Por otra parte, se ha de tener en cuenta que, puesto que el procedimiento en que se dictó la liquidación impugnada, era un procedimiento inspector, el precepto aplicable al caso, era el artº 150.5 LGT, vigente hasta el 11-10-2015, muy parecido al actual art. 150.7, según el cual: "Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución". El efecto de la superación de este plazo, tanto en la redacción original de la LGT (art. 150.2) como en la actual (art. 150.6) es que no se considera interrumpida la prescripción.

Sin embargo, si la liquidación está suspendida, el plazo del art. 150.5 LGT, no empieza a contar hasta que la resolución económico-administrativa que ordena la retroacción es firme en la vía económica. Así lo dice el artº 66.1 RRVA, a cuyo tenor:

«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.»

La regla del artº 66.1 RRVA no es sino concreción del régimen general de nuestro Derecho Administrativo en el que, como resulta ya de los arts. 98.1, 117.1, .2 Y .4 LPAC, los actos de las Administraciones Públicas, son inmediatamente ejecutivos salvo, entre otros supuestos, que se produzca su suspensión y, si bien la interposición de los recursos administrativos no suspende la ejecución de los actos recurridos, puede pedirse esa suspensión que, caso de concederse, se prolonga a solicitud del interesado, si se interpone recurso contencioso-administrativo, hasta que se produzca el correspondiente pronunciamiento judicial sobre la suspensión.

Si bien el art. 66 RRVA, en su apartado 4, dice que: "No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora" ello no supone que la resolución que ordena la retroacción, recurrida en alzada, sea inmediatamente ejecutiva, aunque se haya acordado la suspensión del acto inicialmente impugnado. El art. 66.4 RRVA, es compatible con el artº 66.1 RRVA. La salvedad que hace respecto a los apartados anteriores, se refiere a los que inmediatamente le preceden, apartados 2 y 3 del artículo, relativos a la ejecución de las resoluciones que deciden sobre el fondo del asunto.

Recuerda el Abogado del Estado las SSTs de 31-1 0-2017 y 19-1- 2018 precitadas, aunque no se refieren a la cuestión que nos ocupa, hacen un análisis general del artº 66 RRVA, que confirma lo expuesto, pues describen el artº 66.1 RRVA como una regla general, no exceptuada en los apartados siguientes. Como dijo la segunda de ellas:

<d. En la redacción vigente a/ tiempo de los hechos de este litigio, la LGT no contenía disposición alguna sobre la ejecución de las resoluciones económico-administrativas y jurisdiccionales, con la salvedad de la previsión contenida en el artículo 150.5 LGT para las resoluciones que anulasen las actuaciones inspectoras con retroacción de actuaciones.

2. La disciplina relativa a la ejecución de resoluciones administrativas de revisión y judiciales en el ámbito tributario se encontraba exclusivamente en el RRVA, en un título y capítulo específicos (título V, capítulo 1). Dicho capítulo contiene unas normas generales para la ejecución de resoluciones administrativas (Sección 111, artículos 66 y 67) Y añade otras especiales para la ejecución de las resoluciones económico-administrativas (Sección 211, artículos 68 y 69). La ejecución de las resoluciones judiciales se aborda en la Sección 3/1 (artículos 70 y 71).

3. Las reglas genera/es de ejecución de las resoluciones administrativas v económico administrativas de revisión se encuentran en el artículo 66 RRVA. Después de disponer que las resoluciones del procedimiento de revisión serán ejecutadas en sus propios términos, salvo que se hubiere acordado su suspensión (apartado 1) ordena que los actos de ejecución se notifiquen en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para llevarla a efecto (apartado 2, primer párrafo) y precisa que esos actos no forman parte del procedimiento en el que tuvo su origen el que fue objeto de impugnación (apartado 2, segundo párrafo), aplicándose las disposiciones generales administrativas sobre conservación, conversión y convalidación de actos y trámites.

4. A partir de aquí el precepto distingue entre las anulaciones por razones de fondo y las determinadas por defectos formales. A las primeras se refiere el apartado 3, cuyo primer párrafo indica que se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, manteniendo íntegramente su contenido. Las segundas se contemplan en el apartado 4, en el que se indica que, (no obstante lo dispuesto en los apartados anteriores), cuando por existir un vicio de forma no se resuelve sobre el fondo, la resolución estimatoria del procedimiento de revisión ordenará la retroacción de las actuaciones, debiendo anularse todos los actos posteriores que tengan su causa en el anulado por la concurrencia de aquellos vicios de forma.

5. En la repetida sentencia de 31 de octubre de 2017 (RJ 2017, 5086), hemos concluido que de su contenido se obtiene que, en el caso de resoluciones que anulen por defectos de forma con retroacción de actuaciones, son actos de ejecución la decisión de retrotraer las actuaciones y de anular los actos posteriores que traigan causa del anulado por razones de forma. Conforme a lo dispuesto en el artículo 66.2 RRVA, estas providencias de ejecución han de dictarse en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para adoptarlas, sin que formen parte del procedimiento en el que fue dictado el acto anulado en la resolución que se trata de ejecutar. Sin embargo, no son de estricta ejecución en el sentido del artículo 66 RGRVA los actos procedimentales producidos tras la retroacción ni la resolución que dicte la Administración tributaria después de recorrer de nuevo el curso procedimental para restañar la indefensión provocada por el incumplimiento formal que determinó la anulación del primer acto y la vuelta atrás en el procedimiento.

La Sala comparte el criterio de la recurrente de que la resolución económico-administrativa que ordena la retroacción por razones formales, recurrida en alzada, estando suspendida la liquidación originaria, no es ejecutiva. Si no se puede ejecutar, no corre para la Administración el plazo del art. 150.5 LGT, en el caso de actuaciones inspectoras. Si el plazo no corre, no se puede superar y no se produce a prescripción. Ese TS ha declarado (STS de 22-2-2017 invocada "ut supra") que el fundamento de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, es: "la necesidad de dar estabilidad a las relaciones jurídicas, aplicando el principio de seguridad jurídica, ante la presunción de abandono que supone el que el titular del derecho subjetivo no ejercita el mismo durante un plazo determinado. Por lo tanto, el fundamento de la prescripción en Derecho Tributario es el mismo que el que inspira la regulación de esta institución en el Derecho Privado (artículos 1930 y 1961 del Código Civil)". Cuando el acto esta recurrido y la liquidación suspendida, no hay abandono alguno por la Administración de su derecho.

Como explica la misma STS, tras decir que la prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración y la del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria ya liquidada, son dos modalidades distintas de prescripción, aunque claramente relacionadas: "Mientras esté suspendida, cautelarmente, la ejecución de la deuda tributaria, resulta evidente que no puede iniciarse el procedimiento de ejecución de la deuda tributaria, ni, por ende, el cómputo de la prescripción del derecho a exigir su pago".

Todo ello teniendo en cuenta además que, tanto la inicial reclamación económico-administrativa, como el posterior recurso de alzada ante el TEAC, son hechos previos interruptores de la prescripción. Así, el art.66.a) LGT, establece que prescribe a los cuatro años: "El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación", y según el art.68.1.b) este plazo se interrumpe: "Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos ..."

La Sala comparte el criterio del Abogado del Estado, de que la regulación en la LGT de la interrupción de la prescripción por la interposición, no ya de la reclamación económico-administrativa sino del recurso contencioso-administrativo, según el acto impugnado originario estuviera o no suspendido, confirma la interpretación que resulta de los arts. 233.8 LGT y 66.1 RRVA que ha quedado expuesta. Así, el art. 68.6 LGT, en su redacción original, muy parecida a la del actual art. 68.7, ya decía que "Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición de recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa .. el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución Judicial firme que ponga fin al proceso judicial ... " si bien añadía, el apartado último del art. 68.8, y sigue diciendo el del art. 68.7, que ello no es aplicable "al plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago cuando no se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa". Por tanto, acordada la suspensión en vía contencioso-administrativa, tampoco corre, como es lógico, plazo alguno de prescripción para la Administración.

SEGUNDO.- Respuesta a las cuestiones litigiosas.

Las cuestiones que se plantean en el presente recurso, se reconducen a determinar si la Administración Tributaria puede ejecutar la resolución que resuelve una reclamación económico-administrativa que anula una liquidación y ordena la retroacción de actuaciones para que se dicte otra, mientras se tramita un recurso de alzada interpuesto por el contribuyente, estando suspendida la ejecución de la liquidación a instancia del propio contribuyente.

La Sentencia de la Audiencia Nacional que se recurre, vulnera las normas expuestas en el apartado 2.1 anterior, en cuanto considera que la Administración Tributaria puede ejecutar la resolución que resuelve una reclamación económico-administrativa que anula una liquidación y ordena la retroacción de actuaciones para que se dicte otra, mientras se tramita el recurso de alzada interpuesto por el contribuyente, aun estando suspendida la ejecución de la liquidación a instancia del propio contribuyente.

La SAN, desconoce el tenor del art. 233.8 LGT según el cual la suspensión se mantiene durante la tramitación del recurso de alzada y prescinde del art. 66.1 RRVA que, con claridad, establece como regla general, la no ejecución de los actos resolutorios de los procedimientos de revisión mientras esté suspendidos en las sucesivas instancias. Frente a lo que dice la SAN, el apartado 4 del precepto, no exceptúa la regla general anterior, sino que regula el supuesto específico de ejecución de los actos resolutorios que ordenan la retroacción de actuaciones por vicios de forma, debiendo entenderse que se parte de la premisa de que sean ejecutivos en los términos del apartado 1.

La salvedad que el apartado 4 hace de lo dicho en los apartados anteriores, se refiere a los del apartado 3, que contemplan la

La salvedad que el apartado 4 hace de lo dicho en los apartados anteriores, se refiere a los del apartado 3, que contemplan la ejecución de actos resolutorios que resuelven sobre el fondo en distintos escenarios, partiendo también de la base de que sean ejecutivos por no estar suspendidos, así como al apartado 2, que establece un plazo de un mes, para notificar los actos resultantes de la ejecución derivados de un procedimiento de gestión. A lo que no se refiere la salvedad del art. 66.4 RRVA, porque no tiene sentido alguno que así sea y no resulta del tenor literal de las palabras, ni del contexto, ni de la finalidad de la norma, es a la regla general del art. 66.1 RRVA.

Al estimar la prescripción por considerar excedido el plazo del art. 150.5 LGT, la SAN parte de una premisa errónea, como es la de que la Administración podía ejecutar una resolución de retroacción de actuaciones que estaba recurrida, estando suspendida la liquidación tributaria. También olvida la SAN que la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, se interrumpe por la presentación de cualesquiera recursos o reclamaciones [art. 68.1.b) LGT] con lo que, en este caso, siendo la liquidación de 1-2-2011, interpuesta la reclamación económica contra la misma, antes de los cuatro años y luego el recurso de alzada contra la RTEARM de 23-7-2014 dentro de su plazo, no se produjo prescripción alguna. Las razones que llevaron al interesado a recurrir en alzada la resolución del TEAR o el contenido concreto de ésta, a las que alude la SAN, obviamente, no pueden condicionar la ejecutividad o no de la resolución. Si ésta se recurre y la liquidación está suspendida la Administración, aplicando el ordenamiento vigente, no podía ejecutarla, por lo que no hay prescripción.

La SAN, como mero "obiter dicta" dice que, al presentarse el recurso de alzada ante el TEAC el 10-10-2014, ya se había producido la prescripción. Esa afirmación no puede entenderse referida a lo acaecido durante el procedimiento inspector puesto que no fue objeto de análisis. Por tanto, parece referirse al plazo de seis meses del art. 150.5 LGT pero, siendo la RETARM de 23-7-2014, no habría transcurrido el mismo al interrumpirse por la propia interposición del recurso de alzada. Y, en todo caso, no cabe de ninguna manera considerar transcurrido el plazo de seis meses del art. 150.5 LGT (actual art. 150.7) para descartar que interrumpen la prescripción, tanto la RTEARM de 23-7-2014 como el recurso de alzada y su anterior resolución por el TEAC el 11-7-2017 cuando, como queda dicho, la liquidación se encontraba suspendida durante toda la tramitación de la vía económico administrativa ex, art. 233.8 LGT y por ello la AEAT no podía ejecutarla.

La afirmación de la SAN, según la cual la liquidación anulada desaparece del ordenamiento jurídico desde su anulación por el TEAR, no es correcta. La liquidación no puede desaparecer hasta que la resolución del TEAR es firme y, en este caso, no lo era porque la recurrente la impugnó. Se insiste en que no hay en este supuesto pasividad alguna de la Administración, ni dejación en el ejercicio de su derecho, que es el fundamento de la prescripción. Como sostiene la recurrente, no tiene ningún sentido exigir a la Administración que ejecute resoluciones que no son firmes y que, por ello, pueden ser ulteriormente modificadas, cuando el acto administrativo se encuentra suspendido cautelarmente, con el consiguiente riesgo que ello conlleva de resoluciones contradictorias y proliferación de recursos.

Y como sostiene el Abogado del Estado, lo mismo ocurre cuando los administrados acuden a la jurisdicción contenciosa aunque la liquidación se haya anulado totalmente por razones formales y no están satisfechos con esa resolución. Tampoco en estos supuestos ejecuta la Administración cuando la liquidación está suspendida, prolongándose la suspensión ex, art. 233.9 LGT hasta lo que decida el órgano judicial y sin que por ello se produzca la prescripción. Incluso después, como queda dicho, ex art. 68.7 LGT en su actual redacción, la interrupción de la prescripción se prolonga y el plazo no vuelve a correr hasta que se dicta resolución judicial firme que ponga fin al proceso, salvo que no se haya acordado la suspensión.

En conclusión, la parte recurrida, cuando acude a la vía económico administrativa puede alegar la existencia de motivos formales que justifiquen la retroacción del procedimiento, como es la falta de motivación, que lógicamente le perjudica, o prescindiendo de los mismos, solicitar un pronunciamiento sobre el fondo del asunto, pues de conformidad con la legislación antes analizada los defectos formales producidos en el procedimiento pertenecen a la esfera de quien los ha sufrido, por lo que puede prescindir de su alegación, para no sufrir un perjuicio mayor con la retroacción del procedimiento. La recurrida alegó esta falta de motivación y la indefensión que le causaba, pero al mismo tiempo de forma incongruente, aunque legítima, interpone contra la resolución del TEAR recurso de alzada prolongando la suspensión del acto liquidatorio, e impidiendo la firmeza de dicha resolución, y en consecuencia la ejecución de la misma, hasta que adquiriera firmeza con la resolución del TEAC, por lo que la sentencia ha de anularse, dando lugar al recurso de casación interpuesto.

En consecuencia, la respuesta a las cuestiones planteadas es la siguiente:

- La Administración Tributaria no puede ejecutar la resolución que resuelve una reclamación económico-administrativa que anula una liquidación y ordena la retroacción de actuaciones para que se dicte otra, mientras se tramita un recurso de alzada interpuesto por el contribuyente, estando suspendida la ejecución de la liquidación a instancia del propio contribuyente.

- Por tanto, hasta que se resuelve el recurso de alzada en el supuesto descrito, no corre el plazo de la Administración para dictar la resolución resultante de la orden de retroacción ex, art. 150.5 LGT (actual art. 150.7 LGT) ni, por ello, puede haber prescripción.

- La prescripción del derecho a liquidar, sí se interrumpe por la tramitación de un procedimiento de inspección que concluye con el dictado de una liquidación anulada en vía económico-administrativa, por apreciarse un defecto formal de motivación ordenando el Tribunal económico-administrativa la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

-El solo hecho de que la reclamación económico-administrativa contra la liquidación se interponga transcurridos cuatro años desde que finalizó el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, pese a que las actuaciones inspectoras que concluyeron con la liquidación se iniciaran durante ese plazo de 4 años, no tiene ninguna incidencia sobre la prescripción del derecho de la Administración a liquidar."

Por tanto, en el presente supuesto, y teniendo en cuenta los términos de la controversia planteada, procede estimar las alegaciones del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, debiendo anularse la resolución del TEAR impugnada, ya que la Inspección no podía ejecutar la resolución del TEAR inicial, de mayo de 2012, que anulaba la liquidación y ordenaba la retroacción de actuaciones para que se dictara una nueva liquidación en la que se informara al obligado de la posibilidad de promover la TPC, ya que, estando en suspenso la ejecución de dicha liquidación pues así se había tramitado en la reclamación dirigida contra la misma, el obligado había interpuesto, contra aquella resolución del TEAR, recurso de alzada ante el TEAC alegando que la liquidación era nula de pleno derecho y que por ello no procedía la retroacción de actuaciones prevista en la resolución recurrida, el órgano administrativo competente para la ejecución no podía llevarla a cabo hasta que se produjese la resolución de dicho recurso de alzada, no corriendo hasta ese momento el plazo con que contaba para llevarla a cabo ex, art. 150.5 LGT aplicable "ratione temporis" (actual art. 150.7 LGT).

CUARTO.- Una vez confirmada la inexistencia de prescripción, y procediendo la rectificación, al respecto de este criterio, de la Resolución del TEAR impugnada, procede entrar a valorar las alegaciones del obligado sobre la regularización de la Inspección, que este ha efectuado en este momento procesal, remitiéndose a las ya realizadas ante el TEAR en la primera instancia, cuando se planteó la reclamación contra los actos dictados (liquidación y sanción) los cuales, como decimos, no pueden quedar anulados por haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo como erróneamente concluyó el TEAR.

Como primera cuestión al respecto, y también desde el punto de vista formal, el reclamante alega que no resulta procedente el criterio de la Inspección que ha confirmado la procedencia de la aplicación del régimen fiscal especial, Régimen FEAC, para una parte de la operación de escisión que se llevó a cabo en 2005, denegándosela a otra. Entiende la entidad que, según el criterio imperante en ese ejercicio 2005, cuando se llevó a cabo la operación, la operación de escisión debe tratarse y considerarse, a estos efectos, como una operación única y, como tal, debe calificarse.

Pues bien, no cabe aceptar las alegaciones del obligado ya que, como señala el Tribunal Supremo en su sentencia 5619/2013 de 18 de noviembre (nº recurso 654/2012) la inaplicación parcial del régimen FEAC resulta plenamente procedente.

Así, en la referida Sentencia se señala:

"...Consideran que, si como sostiene la Administración, en las operaciones litigiosas se evidencia que uno de los socios deseaba finalizar la actividad de ..., liquidarla y repartirse el haber social, lo que llevaba a la disolución de la compañía, objetivo no amparado, según la Inspección, por el régimen especial, pues no puede dar cobijo a operaciones de separación de socios en los que ningún beneficio económico obtiene la entidad abandonada, el resultado ineludible en virtud del principio de proporcionalidad sería la exclusión sólo parcial del régimen especial, como autoriza la mencionada resolución de la Dirección General de Tributos.

Nada impide, efectivamente, la inaplicación parcial del repetido régimen especial, ni en la letra ni en el espíritu de la Directiva. Aún más, lo impone la operatividad del principio de proporcionalidad, como subrayó el Tribunal de Justicia en la sentencia Leur-Bloem y admite la Dirección General de Tributos. Ocurre, sin embargo, que las recurrentes parten de una premisa, a juicio de esta Sala, equivocada y que desconoce la perspectiva adoptada por la Audiencia Nacional, eludiendo un análisis global de las operaciones de reestructuración empresarial descrita en el primer fundamento de esta sentencia y abordándolas como si de actuaciones aisladas se tratase, sin ningún vínculo entre ellas."

Asimismo, cabe destacar que este TEAC, en resolución de 8 de octubre de 2019 (RG 1397/2016 - DYCTEA) ha señalado que la necesaria valoración de cada operación FEAC (fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores) atendiendo al conjunto de circunstancias que la envuelve, esto es, dentro de su contexto (regla general de valoración de todo elemento de hecho) no impide que tenga perfiles y finalidades propias que, aun habiendo sido realizada con ocasión de una reestructuración más amplia, se aprecie que su existencia concreta carece de motivo económico válido. Puede ser una pieza más de la reestructuración y participar de su motivo económico válido, o haberse limitado a tomar como coartada o cobertura aquella reestructuración mayor.

Así, en la referida resolución manifestáramos:

"...En los tres grupos de aquellas operaciones mercantiles enumeradas, los sujetos pasivos presentaron las correspondientes comunicaciones acogiendo al régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, lo que permitía diferir la tributación de las rentas devengadas (ganancias patrimoniales en caso de personas físicas), a posteriores transmisiones.

No cuestiona la Inspección la existencia de motivos económicos válidos en la primera y tercera de las operaciones mercantiles descritas, validando la procedencia de acogerse al régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, y, esa circunstancia constituye una primera divergencia con el reclamante, quien sostiene que la procedencia de aquel régimen especial debe examinarse valorando conjuntamente aquellas tres operaciones mercantiles y no individualmente, aislando unas de otras, invocando diferentes pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Claro está que la determinación de la existencia de un motivo económico válido en operaciones mercantiles de reestructuración empresarial acogidas a aquel régimen fiscal especial ha de evaluarse atendiendo al conjunto de circunstancias que envuelven la concreta operación mercantil examinada, esto es, atendiendo a los antecedentes previos y a las circunstancias posteriores. Ahora bien, la coincidencia en el tiempo de varias operaciones mercantiles (bajo la invocación de que engloban una única operación mayor), no puede erigirse en un obstáculo, impedimento o limitación para poder analizarlas todas ellas y, en su caso, concluir la ausencia de motivo económico válido en alguna o algunas de ellas. Lo contrario sería una clara invitación para hacer coincidir en el tiempo distintas operaciones mercantiles, aun siendo inconexas, invocándose para todas ellas la aplicación de aquel régimen fiscal especial bajo el argumento de que forman parte de una operación unitaria mayor, aun cuando ni constituyan un todo común ni en alguna de ellas se infiera la existencia de motivos económicos válidos.

Es por ello que no cabe estar a la invocación de la actora, quien pretende una especie de mecanismo automático de admisión de aquel régimen especial de tributación en el caso de las discutidas operaciones de ampliación de capital mediante aportaciones no dinerarias, por la circunstancia de que en otras operaciones mercantiles más o menos coetáneas o simultáneas, la Inspección admite la aplicación de aquel régimen especial de tributación."

Se desestima, por tanto, la alegación del obligado.

QUINTO.- En cuanto a la regularización practicada, el obligado alega, para oponerse a ella, que no cabe apreciar la inexistencia de motivos económicos válidos - fundamento empleado por la Inspección para denegar la aplicación del Régimen FEAC a la escisión realizada en favor de **QR SL** - puesto que, en ese sentido, el criterio inspector se consolida en base a meras presunciones, sin que se hayan acreditado los contratos privados que se aluden en el acuerdo liquidatorio.

Pues bien, antes de entrar a analizar en profundidad las alegaciones del obligado hay que empezar señalando que, en relación a la operación de escisión, el artículo 83 del TRLIS, aplicable al supuesto teniendo en cuenta el momento en que se llevó a cabo la operación (año 2005) establece que:

"2. 1º Tendrá la consideración de escisión la operación por la cual:

a) Una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

(...)"

En el artículo 84 del mismo texto legal se prevén las ventajas fiscales que el ordenamiento dispensa para este tipo de operaciones, que consisten, en esencia, en el diferimiento en la tributación de las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la operación, de forma que estas rentas tributarán cuando la sociedad adquirente enajene los bienes adquiridos como consecuencia de la operación de reestructuración. Así, dicho precepto establece que no se someterán a tributación las rentas que se pongan de manifiesto con motivo de la operación en los siguientes términos: *"No se integrarán en la base imponible las siguientes rentas derivadas de las operaciones a que refiere el artículo anterior: a) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en él situados (...)"* Y el siguiente artículo, el 85, establece que los bienes adquiridos mantendrán a efectos fiscales el mismo valor que tenían

...), y el siguiente artículo, en su, establece que los bienes adquiridos mantendrán, a efectos fiscales, el mismo valor que tenían en la entidad transmitente, conservándose también la misma fecha de adquisición .

El proceso para llevar a cabo este diferimiento está contemplado, sustancialmente, en el artículo 96 del TRLIS.

Ahora bien, la aplicación del anterior régimen especial está supeditado al cumplimiento de una condición, la cláusula antiabuso regulada en el art. 96.2 del TRLIS, a cuyo tenor:

"No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal."

Este precepto recoge, de forma expresa, la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores. El fundamento del régimen fiscal especial, y con ello de la aplicación de la regla de diferimiento en la tributación, reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, siempre y cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso el objetivo debe ser que la fiscalidad tenga o juegue un papel neutral. Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no debe ser de aplicación el régimen especial y, por tanto, ha de negarse la procedencia de su aplicación.

Hay que recordar que, en el presente caso, la entidad **XZ_2 SL**, NIF ..., se escindió en el ejercicio 2005 (escritura de .../2005 inscrita en el Registro Mercantil el .../2005), en las tres siguientes sociedades:

TW SL, NIF ...

XZ_1 SL, NIF ...

QR SL, NIF ...

Con motivo de la transmisión en bloque a dichas sociedades del patrimonio social, **XZ_2 SL** (...) aplicó el Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores por la totalidad de la escisión llevada a cabo, si bien, como ya ha quedado referido, la Inspección entendió que, en la parte escindida correspondiente a la mercantil **QR SL**, no se cumplían los requisitos para la aplicación del referido régimen, puesto la finalidad de la escisión no se ajustaba o se explicaba por un motivo económico válido. El reclamante alega, sin embargo, que, en los que respecta a esta operación, no procede negar la existencia de un motivo económico válido que la justifique.

Alega, al efecto, que la antigua sociedad **XZ_2 SL**, antes de su escisión, disponía de tres actividades económicas completamente diferenciadas: a) actividad de bodega; b) actividad de ganadería y agricultura; y c) actividad de promoción inmobiliaria; y que la operación de escisión se proyectó y se ejecutó, efectivamente, para separar estas tres actividades y diversificar riesgos empresariales. En este sentido señala que la antigua entidad se había dado de alta, inicialmente, en 2004, en la actividad de promoción inmobiliaria para, una vez constatado el riesgo que tenía concentrar tres actividades de distinta naturaleza en una misma entidad, se decidiese diversificar escindiendo las actividades en tres entidades separadas.

Por ello, entiende que debe estimarse procedente la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el artículo 96.2 TRLIS a la operación de escisión en su totalidad, en la medida en que los motivos económicos aducidos - que, además, se remarca que constan en el Proyecto de Escisión - y que impulsaron la operación deben juzgarse válidos por cuanto su finalidad principal era, como entiende que ha quedado acreditado, la separación de las tres actividades que confluían en la antigua sociedad en las tres sociedades que se constituyeron.

Señala, asimismo, que los argumentos de la Inspección se basan en hechos presuntos y no pruebas fehacientes ya que, entre otras cosas, no se han acreditado los contratos a que alude la Inspección ni esta los ha visto. Añade que, además, son contratos meramente privados, en todo caso con la fuerza probatoria que, como tales, les corresponde. Alega, asimismo, que una opción de compra no es más que eso, una opción, que en el futuro puede o no materializarse, y que, en cualquier caso, hasta que se firma efectivamente no debe considerarse como una realidad.

Señala que, en definitiva, y en todo caso, la ventaja fiscal no era la única finalidad por la que se acometió la operación de escisión y que, por ello, debe reconocerse la aplicación del régimen especial, Régimen FEAC, a la totalidad de la escisión ejecutada.

Pues bien, este TEAC entiende que no cabe aceptar las alegaciones del obligado, habiendo presentado la Inspección, a nuestro juicio, los suficientes indicios para concluir que el motivo último de la operación fue la transmisión final a la sociedad **NP** de 25 hectáreas de terreno que tienen el carácter de urbanizables sectorizadas que eran propiedad de **XZ_2 SL** para aprovecharse de la evidente ventaja fiscal vinculada a la aplicación a la operación del Régimen FEAC, ya que, en lugar de llevar a cabo a la venta directa de dichos terrenos, mediante la operación que se realizó - escisión acogida al régimen FEAC - se logró que aquellos se transmitiesen sin tributación a una sociedad de nueva creación denominada **QR SL** para que, posteriormente, y mediante la transmisión de las participaciones sociales de ésta por sus socios (que lo eran, también, de la antigua **XZ_2 SL**) a **NP**, sea ésta entidad la que tenga en su patrimonio los terrenos, teniendo en cuenta, además, que dichos socios, en su tributación en el IRPF por esa operación, aplicaron los coeficientes reductores en función de la antigüedad, en sus patrimonios, de esas participaciones que transmitieron.

En relación a la alegación de que la Inspección se basa en meros indicios para alcanzar esa conclusión, hay que señalar que, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo, ya incluso antes de la entrada en vigor del TRLIS "la Inspección de los Tributos, a la hora de probar en sus actuaciones de comprobación e investigación que las operaciones de reestructuración habían sido realizadas «principalmente con fines de fraude o evasión fiscal», conforme le exigía el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, en su redacción original, podía acudir perfectamente a la prueba de presunciones del artículo 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963, reproducido en términos casi idénticos en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), presumiendo aquella finalidad espuria, en una interpretación teleológica del precepto legal, por la inexistencia de motivos económicos válidos en la operación efectuada, desplazando así la carga de acreditar la concurrencia de tales motivos al obligado tributario." Asimismo, hay que recordar que, como también afirma el Tribunal Supremo en reiteradas sentencias como en las sentencias de 14 de mayo de 2012 (nº recurso 2144/10), 18 de junio de 2012 (nº recurso 5352/09) o 18 de noviembre de 2013 (nº recurso 654/2012), en la indagación sobre la existencia de motivos económicos válidos en una operación de reestructuración empresarial, que permitan descartar que su finalidad principal fuera el fraude o la evasión fiscal, han de considerarse las circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores a la operación de reestructuración examinada, porque, en otro caso, no se estaría efectuando un verdadero examen global de la misma, como exige la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Pues bien, en el presente caso, los indicios aportados por la Inspección relativos a los momentos anteriores, coetáneos y

posteriores a la escisión no pueden sino llevar a la conclusión de que la operación se hizo, efectivamente, en lo que se refiere a los terrenos, con el fin exclusivo de obtener la ventaja fiscal de no tener que tributar por la transmisión de los mismos, propiedad de la antigua **XZ_2 SL**. Cabe añadir que, como señala el Tribunal Supremo en la citada sentencia 18 de noviembre de 2013 (nº recurso 654/2012) "*resulta necesario precisar (único aspecto estrictamente jurídico de la queja casacional en este punto) que la obtención exclusiva de esa ventaja fiscal constituye razón más que suficiente para concluir que el proceso de reestructuración analizado carecía de un motivo económico válido. Se ha de recordar que una operación de reestructuración basada en diversos objetivos, entre ellos los de naturaleza fiscal, puede haberse realizado por motivos económicos válidos, pero si estos últimos no son los preponderantes, como sucede en este caso según las inferencias fácticas obtenidas por los jueces de la instancia, resulta legítimo concluir en la ausencia de aquellos motivos*".

Así, cabe destacar, especialmente, el contenido del contrato obtenido por la Inspección en virtud de requerimiento de información remitido a la entidad ... con el fin de que esta facilitara la documentación disponible relativa a la operación de aval de determinados pagarés entendidos en la citada transmisión de participaciones de **QR** a **NP**. A la firma de dicho contrato, suscrito el 25 de octubre de 2005 comparecen, por una parte, los hermanos **xy** (en su momento titulares de las participaciones sociales de **XZ_2 SL**), en nombre propio y algunos en representación de las sociedades **QR SL** y **TW** y, por otra, **D. Bts**, en representación de **NP**. Todos los comparecientes firman en conformidad con su contenido el texto de dicho documento en el que se incluye la afirmación de que existía un contrato de fecha 25 de septiembre de 2003 de opción de compra de participaciones sociales, opción que se ejerció el día 15 de marzo de 2004 por el **Sr. Bts**, el cual cede sus derechos a **NP**, quien adquiere en dicho acto todas las participaciones de **QR SL**.

Asimismo se deja constancia de que "*...en cumplimiento de lo pactado los hermanos xy acordaron la escisión y extinción de XZ_2 SL distribuyendo todo su patrimonio empresarial en tres sociedades ...*".

Por otro lado, la sociedad ... emite el día 29 de abril de 2004 un informe de tasación de INMUEBLE 1 solicitado por **D. Bts**, presidente de **NP**, sociedad que, con posterioridad adquiriría, como se ha dicho, las participaciones de **QR SL**.

Todas estas actuaciones son previas al primer acto que permite tener constancia de la voluntad de la sociedad **XZ_2 SL** de escindirse (elaboración del balance de fusión el día 24 de septiembre de 2004), por lo que no cabe sino concluir la existencia, y la constancia en el acuerdo, de pruebas e indicios más que evidentes de que la operación estaba diseñada desde un momento anterior a la escisión, lo que supone que no quepa sino concluir que dicha operación se llevo a cabo con un claro ánimo de elusión fiscal, pues el objetivo último, tal y como se desprende de los propios actos de los participantes en la operación, era la transmisión de los terrenos sin coste fiscal, beneficiándose así indebidamente de la aplicación de un régimen especial previsto, como ya se ha indicado, para fines distintos, como es el establecimiento de una neutralidad fiscal que no condicione a su coste, en términos tributarios, la toma de decisiones de reestructuración empresarial que, por ello, ostenten un motivo económico válido.

Subyace, en el fondo de la operación, en definitiva, y a juicio de este Tribunal Central, un claro ánimo elusivo suficiente para denegar la aplicación del régimen especial, al amparo del artículo 96 del TRLIS en cuyo apartado 2 se dispone, como se ha señalado, que no se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. Hay que destacar, asimismo, que el obligado se limita a afirmar que "*QR que, aunque con mucha dificultad dada la situación del sector inmobiliario en el que opera y como consecuencia del impacto que el presente procedimiento ha supuesto en sus resultados, desarrolla igualmente la actividad de promoción inmobiliaria*", pero sin aportar ninguna prueba de ello, sin que, por tanto, se haya acreditado, de forma alguna, con hechos posteriores a la operación de escisión en relación a la actividad de promoción inmobiliaria, que la misma se llevó a cabo con la motivación económica alegada.

Así las cosas, de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución, en base a la operación societaria descrita así como a los hechos expuestos por la Inspección, podemos determinar que no se aprecia que se pretendiera llevar a cabo por el interesado a través de la parte de la escisión en **QR SL** ninguna operación de reestructuración o racionalización de las actividades de promoción inmobiliaria, sino que lo que se pretendía era, esencialmente, conseguir únicamente una ventaja fiscal consistente en evitar la tributación derivada de la transmisión de los terrenos de la antigua **XZ_2 SL** a un tercero.

Se confirma, por tanto, la regularización de la Inspección, desestimando las alegaciones del obligado.

SEXTO.- Alega a continuación el interesado que, en todo caso, se deben de imputar correctamente los intereses de demora en la liquidación resultante.

A estos efectos, señala que no tiene nada que objetar a los intereses de demora computados por el período comprendido del día 17 de octubre de 2005 al 14 de octubre de 2009, pero, sin embargo, señala que no puede admitirse el periodo transcurrido entre el 16 de julio de 2015 al 7 de enero de 2016 como período de cómputo y generación de intereses de demora, al haberse sobrepasado el plazo máximo de resolución del procedimiento de tasación pericial contradictoria (en adelante, TPC) instado en su momento, el cual, según su normativa, es de seis meses.

En relación con los intereses de demora de dicho periodo (del 16 de julio de 2015 al 7 de enero de 2016) la Inspección señala lo siguiente en la liquidación impugnada:

"2º) El día 16 de julio de 2015, fecha de la notificación del Acuerdo de Liquidación por el que se le comunica en forma al recurrente la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria de conformidad con lo establecido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, hasta el día 7 de septiembre de 2016, dado que la solicitud de la TPC por el interesado fue el día 7 de agosto de 2015 y teniendo en cuenta que el procedimiento ha estado interrumpido justificadamente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 103 del RGAT que en la letra a) dispone que: "Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses." Y el artículo 162.5 del RGAT determina que: "Una vez terminado el procedimiento, la Administración tributaria competente notificará en el plazo de 1 mes la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan El incumplimiento del plazo al que se refiere el párrafo anterior determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento.

Con la notificación de la liquidación se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 de la LGT, para que el ingreso sea efectuado, así como el cómputo del plazo para interponer el recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación en el caso de que dicho plazo hubiera sido suspendido por la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria."

En relación con la referida interrupción justificada de la que no se dan mas detalles en la liquidación, hay que señalar que consta en el expediente requerimiento al obligado para que proceda al nombramiento de perito tercero, de fecha 22 de marzo de 2016, en la que se señala lo siguiente:

"Con fecha 7/08/2015, don **Axy**, con NIF ..., en representación de las mercantiles **XZ_1 SL** ... y **TW**, promovió procedimiento de Tasación Pericial Contradictoria referido a la Liquidación derivada del Acta A02...4, clave de liquidación ... Dichas solicitudes, al referirse a la misma liquidación, se tramitan conjuntamente Con fecha 29/10/2015 se solicitó al Gabinete Técnico de Valoraciones de la Delegación Especial de

liquidación, se tramitan conjuntamente con fecha 28/10/2015 se solicita al Gabinete Técnico de Valoraciones de la Delegación Especial de Murcia informe correspondiente a la valoración del perito de la Administración de las fincas adjudicadas a la Sociedad QR SL en la Escritura Pública de Escisión Otorgada el .../2005, número de protocolo ... del notario ...

El día 18/03/2016 se recibió la valoración emitida por el perito de la Administración, valoración que asciende a 7.464.067,67 euros.

Se le comunica que la notificación de la valoración administrativa de cada una de las fincas a las que se refiere el procedimiento de Tasación Pericial Contradictoria, se ha puesto a disposición de las sociedades solicitantes de este procedimiento a través del Sistema de Notificaciones Electrónicas Obligatorias al servicio de la AEAT, y en la misma se informa que dispone de un plazo de diez días, contados a partir del siguiente a la notificación de dichas valoraciones para que proceda al nombramiento de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar. La comunicación de dicho nombramiento a la Administración Tributaria se deberá efectuar en el modelo que se le adjunta a la referida notificación de la valoración administrativa."

Pues bien, en relación con la cuestión controvertida hay que empezar señalando que el artículo 26 LGT dispone en su apartado 1 que

"el interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria" y aclara que "la exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado".

El apartado 4 de este mismo precepto señala que

"no se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta", precisando que "entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido."

Por otro lado, el artículo 104 LGT establece en su apartado 1 que

"el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea"

y que

"cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses".

En el presente caso, y tal y como consta en el expediente, con fecha 7 de agosto de 2015 el obligado tributario solicitó la práctica de la tasación pericial contradictoria respecto de la valoración de bienes planteada en el correspondiente expediente. Por lo tanto, esa es la fecha de inicio del procedimiento de tasación pericial contradictoria, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.1 LGT que el su último párrafo aclara que *"el plazo se contará: ... b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación"*.

La fecha de finalización del procedimiento fue, pues así también se deriva de la documentación incorporada al expediente, el día 9 de noviembre de 2016 en que consta en el expediente que se entregó a la Administración la valoración del perito tercero pues, según establece el artículo 162.1 RGAT, *"el procedimiento de tasación pericial contradictoria terminará de alguna de las siguientes formas: a) Por la entrega en la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero."*

Hay que señalar que es cierto que la normativa tributaria no prevé un plazo concreto en que deba finalizarse el procedimiento de tasación pericial contradictoria, procedimiento que presenta la particularidad de tratarse de un procedimiento iniciado a instancia de parte que no termina mediante resolución administrativa, expresa o presunta, sino de alguna de las formas a que se refiere el aludido artículo 162.1 RPAT, esto es, por la entrega en la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero, como ha ocurrido en el presente caso, por el desistimiento del obligado tributario, por ser innecesaria la designación del perito tercero, por la falta del depósito de honorarios o, finalmente, por la caducidad, si bien ésta última se contempla únicamente como facultad de la Administración para declarar una vez que hubieran transcurridos tres meses desde que se hubiera producido la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario (letra e. del artículo citado por remisión al artículo 104.3 LGT). Cierto es, igualmente, que no obstante encontrarse incluido en la "Subsección 4.ª. Procedimiento de comprobación de valores" de la "Sección 2.ª. Procedimientos de gestión tributaria" del "Capítulo III. Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria" del "Título III. La aplicación de los tributos" de la Ley General Tributaria, esto es de tratarse de un procedimiento para la aplicación de los tributos, tampoco el legislador tributario establece un régimen de actos presuntos que corresponda a este procedimiento de tasación pericial contradictoria, sin duda por la singularidad que supone el hecho, ya expuesto, de que su terminación no se produzca mediante resolución administrativa.

Ahora bien, lo expuesto no debe llevar a la conclusión de que el procedimiento de tasación pericial contradictoria pueda durar indefinidamente, pues ello iría en contra de un principio básico cual es el de seguridad jurídica. Pero, además, no puede desconocerse que la LGT, en su artículo 104, sí establece con carácter general un plazo máximo de duración de los procedimientos tributarios, que se fija en seis meses (apartado 1), cuando no se haya fijado plazo máximo, dejando a salvo la posibilidad de que se establezca un plazo mayor por una norma con rango de ley o por la normativa comunitaria europea, y sin perjuicio de las particularidades del procedimiento de apremio (párrafo último del citado apartado) y del procedimiento de inspección (artículo 150 LGT). Y por otro lado, también el artículo 161 RGAT establece plazos concretos para la realización de las actuaciones a desarrollar en el procedimiento de tasación pericial contradictoria: plazo de 10 días para el nombramiento de un perito por el obligado tributario, cuyo incumplimiento supone la terminación del procedimiento, al entenderse que el interesado desiste de su derecho, sin que pueda promoverse una nueva tasación pericial contradictoria (ap. 1); plazo de 1 mes para que el perito de parte formule la hoja de aprecio, con los mismos efectos en caso de incumplimiento (ap. 2); plazo de 1 mes para que el perito tercero confirme la valoración de la Administración o la del perito designado por el obligado tributario o realice una nueva valoración, con los efectos que establece el apartado 5 en caso de incumplimiento.

Finalmente, debemos recordar que el artículo 162 RGAT dispone, en el apartado 5, que

"una vez terminado el procedimiento, la Administración tributaria competente notificará en el plazo de 1 mes la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan"

y precisa que

"el incumplimiento del plazo al que se refiere el párrafo anterior determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca"

| dicho incumplimiento".

Pues bien, en este caso, el obligado tributario cumplió debidamente con el plazo que le incumbía para el nombramiento de un perito, y éste cumplió, igualmente, el plazo establecido para formular la hoja de aprecio.

El obligado tributario, cumpliendo sus plazos que le incumben carece de facultades para impulsar el procedimiento, por lo que no debe soportar las consecuencias de la inactividad administrativa más allá del plazo general de duración de los procedimientos que establece el artículo 104.1 LGT y del plazo de un mes de que dispone la Administración para notificar la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan (artículo 162.5 RGAT).

Llegados a este punto hemos de tener en cuenta también la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2019 (rec. Núm. 111/2017), en la que, en síntesis, viene a concluir que, superado el plazo de seis meses desde la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, ello no significa, sin más, que no se devenguen intereses, pues no cabe imputar a la Administración los periodos de tiempo en que ha estado paralizado el expediente por causa no imputable a ella; ahora bien, entiende que es la Administración y no la recurrente, la que tiene la carga de justificar que los plazos se han excedido por causa no imputable a la misma. Por tanto, entiende este Tribunal que si el procedimiento de tasación pericial contradictoria instruido no ha finalizado en el plazo de 6 meses que establece el artículo 104.1 de la LGT con carácter general para los procedimientos tributarios sin plazo máximo establecido, dicho retraso es directamente imputable a la actuación de la Administración tributaria. Desde el momento en que las facultades para impulsar el procedimiento corresponden en exclusiva a la Administración, pues sólo ella es competente para designar un perito tercero a través del órgano que se determine en la normativa de su organización específica (artículo 161.4 RGAT), el obligado tributario no debe soportar las consecuencias de la inactividad administrativa más allá del plazo general de duración de los procedimientos que establece el artículo 104.1 LGT y del plazo de un mes de que dispone la Administración para notificar la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan (artículo 162.5 RGAT).

Hay que añadir que, a este respecto, no cabe aceptar la interrupción justificada de las actuaciones por el plazo de 6 meses que señala la Administración que, además, por lo que figura en el expediente, no sería de 6 meses sino en todo caso inferior, ya que únicamente sería desde el 29/10/2015 en que se solicitó al Gabinete Técnico la valoración de las fincas hasta el 18/03/2016 en que se recibe dicha valoración, ya que el artículo 161.1 del RGAT establece expresamente que dicho plazo será de 15 días señalando:

"1. Cuando se solicite la tasación pericial contradictoria, será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración en el supuesto en que la comprobación del valor se hubiese efectuado por un medio distinto del dictamen de peritos de la Administración. A estos efectos, el órgano competente remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar. En el plazo de 15 días, el personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos formulará por duplicado la correspondiente hoja de aprecio, en la que deberán constar el resultado de la valoración realizada y los criterios empleados."

No cabe, por tanto, aceptar la referida interrupción justificada por haber solicitado al Gabinete Técnico la realización de la valoración de las fincas por cuanto es un trámite que está expresamente previsto en la regulación del procedimiento de tasación pericial contradictoria, que preve que cuando sea preciso la valoración realizada por un perito de la Administración en el supuesto en que la comprobación del valor se hubiese efectuado por un medio distinto del dictamen de peritos de la Administración, se deberá entregar la valoración por el perito de la Administración en el plazo de 15 días, sin que, por tanto, la tardanza en la entrega de dicha valoración pueda perjudicar al obligado.

Se estima, por tanto, la alegación del obligado debiendo computarse los intereses de demora del referido plazo hasta la fecha de 7 de febrero de 2016 en que finalizaba el plazo de seis meses previsto en el artículo 104 de la LGT desde el inicio del procedimiento de tasación pericial contradictoria.

SÉPTIMO.- En relación con la sanción el obligado alega, en primer lugar, la inexistencia de elemento objetivo.

Sobre esta cuestión debe señalarse que la infracción tributaria que ha sido impuesta es la recogida en el artículo 191 de la LGT, por dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria. En vista de que la regularización, (en lo que respecta a la cuota dejada de ingresar) ha sido confirmada por este Tribunal según se desprende de los FUNDAMENTOS DE DERECHO anteriores, cabe considerar la permanencia del elemento objetivo inherente a todo acuerdo sancionador y, de esta manera, desestimar la primera de las alegaciones formuladas respecto al acuerdo sancionador.

OCTAVO.- A continuación el obligado alega que no cabe sancionar una conducta que estaría categorizada como conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Se trata de una cuestión que viene siendo reiterada habitualmente en los procedimientos desarrollados para verificar la correcta aplicación del régimen FEAC, y que puede resumirse en que sólo la existencia de un fraude de ley/conflicto en aplicación de la norma (o de una evasión fiscal) puede permitir la inaplicación del régimen FEAC, conclusión que no encuentra amparo en la normativa de aplicación y mucho menos en la actual redacción del artículo 96.2 del TRLIS.

Así, la pretensión de la recurrente sobre la existencia de este defecto formal, que impide en todo caso la sanción debe ser desestimada.

La cuestión así planteada ya fue resuelta por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en sendas sentencias de fecha 28 de diciembre de 2011 por las que se desestimaban los recursos 8/2009 y 9/2009, pronunciamiento que en la parte que aquí interesa es el siguiente:

|"QUINTO

Comienza la actora manifestando su discrepancia con la Inspección en punto a la interpretación que hace la misma del requisito del "motivo económico válido" para permitir el acogimiento al régimen especial. A juicio de la parte actora, la normativa interna (constituida por el artículo 110 de la Ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y 1996, 2164), en la redacción dada por la Ley 14/2000, en vigor a partir del 1 de enero de 2001) debe interpretarse a la luz de la Directiva comunitaria, que solo permite negar la aplicación del régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII "en la medida en que el motivo principal o uno de los motivos principales sea el fraude o la evasión fiscal", añadiendo que los mismos (el fraude o la evasión) deben existir y ser probados por la Administración, lo que no ha acontecido en el supuesto de autos.

En apoyo de tal argumento cita el demandante tres sentencias de esta Sala (de 9 de julio de 2007 , 7 de mayo de 2007 ó 5 de marzo de 2008) en las que se impone a la Administración Tributaria, en estos casos, la carga de acreditar que la operación estaba dirigida por fines de fraude o evasión fiscal.

Vaya por delante que las sentencias citadas en el escrito rector se refieren a operaciones realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2000 de manera que la normativa que resultaba de aplicación a tales supuestos estaba constituida por la

En vigor de la Ley 14/2000, de manera que la normativa que resultaba de aplicación a tales supuestos estaba constituida por la redacción originaria del artículo 110.2 de la Ley 43/1995, a cuyo tenor "cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo. 97 de esta Ley se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen establecido en el presente capítulo y se procederá por la Administración Tributaria a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos".

En el supuesto que nos ocupa, sin embargo, todas las operaciones que constituyen el objeto del recurso (escisión total de ..., escisión parcial de ..., absorción de ... y de ...) tuvieron lugar en el ejercicio 2001, esto es, cuando el precepto anteriormente transcrito había sido ya reformado por la Ley 14/2000, quedando con la siguiente redacción: "No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal".

Lo que realmente está planteando el actor no es otra cosa que su discrepancia con la interpretación que efectúan las resoluciones recurridas del nuevo precepto pues, a su juicio, el fraude o la evasión fiscal siguen siendo los únicos parámetros que permiten excluir la aplicación del régimen especial. Dicho de otro modo, lo que se defiende en el escrito rector es que ha de probarse debidamente, para negar el beneficio, que el principal motivo de las operaciones (o uno de sus principales motivos) era el fraude o la evasión fiscal, resultando insuficiente la supuesta inexistencia de un "motivo económico válido" cuando no se haya constatado tal desigmo fraudulento o evasivo.

La tesis sostenida en la demanda no puede ser admitida. Es cierto que esta Sala ha señalado con reiteración que la exclusión de la normativa contenida en la Ley 43/95, en base a una presunción relativa a que la fusión se realizase con fines de fraude o evasión fiscal, al amparo de lo establecido en su artículo 110.2, ha de estar plenamente acreditada por la Administración, enervando la finalidad organizativa o comercial en la que se fundan las decisiones empresariales de esta índole, sin que pueda confundirse con el aprovechamiento de determinadas ventajas fiscales mediante los mecanismos tributarios previstos. Pero también hemos señalado que, a tenor del artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE y de la interpretación de la misma efectuada por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE), en su sentencia de 17 de julio de 1997 (asunto C-28/95), que la redacción del artículo 110.2 de la Ley 43/1995, tras la modificación operada por Ley 14/2000 para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2001, plasma "la mención a la existencia de motivos económicos válidos como un elemento que determina la aplicación del Régimen especial" y que "ello no impide, dada la escueta redacción inicial del artículo 110.2, acudir como criterio de interpretación al texto contenido en la sentencia mencionada del TJCE", por lo que -incluso en relación con períodos impositivos anteriores a dicha reforma-, cabe acudir a la nueva redacción del artículo 110.2 como criterio interpretativo válido, sin que ello suponga la aplicación retroactiva de una norma que aún no había entrado en vigor, sino que, como la Sala ya ha expuesto en diversos pronunciamientos, la interpretación que se hace del art. 110.2 de la Ley 43/1995, en su texto vigente en el ejercicio de la regularización, puede y debe efectuarse de conformidad con el artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE y la interpretación que de dicho precepto se ha hecho por el Tribunal de las Comunidades Europeas, en la sentencia de 17 de julio de 1997, tantas veces referida, que declaró que "para comprobar si la operación contemplada tiene como objetivo principal, o como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, las autoridades nacionales competentes, deben proceder, en cada caso, a un examen global de dicha operación", añadiendo que "conforme a la letra a) del apartado 1 del art. 11 de la Directiva, los Estados miembros pueden establecer que el hecho de que la operación contemplada no se haya efectuado por motivos válidos constituye una presunción de fraude o de evasión fiscal", y concluyendo que "el concepto de motivo económico válido con arreglo al art. 11 de la Directiva 90/34 debe interpretarse en el sentido de que es más amplio que la búsqueda de una ventaja puramente fiscal, como la compensación horizontal de pérdidas".

En definitiva, podemos concluir afirmando que la Directiva 90/434/CEE fue incorporada a nuestro ordenamiento por la Ley 29/1991, que a su vez fue derogada por la Ley 43/1995 y posteriormente modificada por la Ley 14/2000 y que el concepto de fraude o evasión fiscal relacionado con la ausencia de un motivo económico válido ya se encontraba integrado en el artículo 11 de la Directiva, transpuesta a nuestro ordenamiento en el artículo 16.2 de la Ley 29/1991, que posteriormente fue el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, y al que en la nueva redacción de la Ley 14/2000 se le incorporó un nuevo párrafo, que es en el que, ya de forma expresa, se relaciona el fraude o evasión fiscal con la ausencia de un motivo económico válido. Si ello es así respecto de ejercicios anteriores a la reforma, más lo es aún en relación con operaciones -como las que nos ocupan- efectuadas con posterioridad al 1 de enero de 2001.

Por consiguiente, resulta procedente analizar si, a tenor de una valoración global de las circunstancias concurrentes en las operaciones de escisión y absorción de las que deriva este procedimiento, puede afirmarse que las mismas respondieron a los objetivos de la ley que amparan el régimen especial, que no son otros que conseguir que la fiscalidad no resulte un obstáculo en la toma de decisiones sobre reestructuraciones de empresas, de suerte que la fiscalidad se aprecie como un elemento neutral en dichas decisiones y no sea la causa principal de su realización."(El subrayado es nuestro).

Poco más se puede añadir al respecto, más que citar lo que, al respecto, ha señalado, recientemente, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 31/03/2021 (Rec. Casación 5886/2019):

La apreciación de la ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico celebrado, excluyente de la aplicación del régimen especial relativo a las fusiones, escisiones, etc., regulado en el Capítulo VIII del Título VII del Texto refundido, aplicable por razones temporales al caso, debidamente motivada y sometida al control judicial, hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma, ya que se trata de una cláusula antiabuso particular que opera como *lex specialis*, directamente derivado del Derecho de la Unión Europea.

Ello no significa la imposibilidad de que pueda tramitarse y resolverse el procedimiento del artículo 15 LGT, cuando los hechos y circunstancias así lo impongan.

NOVENO.- También como cuestión de índole formal, alega el obligado la vulneración de la reformatio in peius que a su juicio se produce como consecuencia de que se le haya impuesto una sanción, cuando la primera había sido anulada por el TEAR en su resolución de mayo de 2012.

Pues bien, no cabe aceptar la alegación del obligado ya que el TEAR, en esa su resolución inicial de mayo de 2012, se limitó a anular la sanción que le había sido impuesta a la entidad por su IS de 2005 como consecuencia directa de la anulación de la liquidación de la que aquélla derivaba a raíz de la retroacción que se dispuso, en los términos que ya reiteradamente se han expuesto, pero sin pronunciarse, en ningún sentido, sobre la culpabilidad, si bien se afirmaba la posibilidad de imponerse una nueva sanción de acuerdo con la liquidación que, en ejecución de la resolución, pudiera dictarse.

A estos efectos en la referida resolución se señalaba:

"SEXTO.- En lo que se refiere a la reclamación número 30/1210/2010, ha sido interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción que trae causa en la liquidación que, de acuerdo con los fundamentos anteriores, ha sido anulada. Por lo tanto, en virtud de dicha anulación ha quedado la infracción que se imputa a la reclamante sin sustrato y debe anularse el acuerdo impugnado, sin perjuicio de que, en virtud de la nueva liquidación que se dicte, pudiera apreciarse por la Administración la comisión de la misma u otra

|infracción."

Lo que es conforme con la doctrina establecida por este TEAC en relación con el non bis in idem. Así, como tenemos dicho en nuestra resolución RG 00/3142/13 de 05-11-2015 :

"Si se ha apreciado un defecto de procedimiento, que es causa de la anulación de la liquidación, la anulación de la sanción viene impuesta por él, sin que ningún pronunciamiento pueda hacerse sobre el fondo de la sanción, ni directa ni indirectamente, siendo tal una cuestión que queda imprejuzgada, de modo que cuando se tramite de nuevo el procedimiento, dictándose nueva liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador no está vedada por el principio ne bis in idem".

Se desestima, por tanto, la alegación del obligado al respecto.

DÉCIMO.- Alega, a continuación, el obligado tributario que no cabe la imposición de la sanción al basarse la Inspección, para sustentar su criterio sobre la inaplicación del Régimen FEAC a una parte de la escisión, en presunciones y no en hechos constatables y acreditados.

En relación con la referida alegación hay que empezar señalando que dispone la LGT en su artículo 106.1 (de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma norma) que *"en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa".*

En este sentido, el artículo 386 de la referida Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil dispone que:

"1. A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

La sentencia en la que se aplique el párrafo anterior deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción.

2. Frente a la posible formulación de una presunción judicial, el litigante perjudicado por ella siempre podrá practicar la prueba en contrario a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior". La propia LGT, recoge en su artículo 108.2 que "para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

Como señala la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia de 31 de enero de 2008 (recurso número 941/2004),

"(...) Vaya por delante que correspondía a la Administración acreditar la existencia de la maquinación [artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria de 1963 y 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil], a cuyo fin podía acudir a las presunciones (artículo 118, apartado, 2 de la Ley General Tributaria de 1963), pues rara vez se verifica directamente la existencia de un ardid que no trasciende la intención de sus autores. Como es sabido, dicha clase de prueba resulta válida si parte de un hechos constatados por medios directos (indicios), de los que se obtienen, a través de un proceso mental razonado, acorde con las reglas del criterio humano y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de una norma (presunciones) [artículo 396, apartado 1, de la Ley de Enjuiciamiento civil de 2000 y, entre otras muchas, sentencias del Tribunal Constitucional 174/1985 (f.j. 6º) y 120/1999 (f.j. 2º)]."

Asimismo, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, en su sentencia de 17 de febrero de 2014 (recurso casación 651/2013), argumenta que,

"(...) La prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el ámbito tributario por los artículo 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963 y 108.2 de la Ley homónima 58/2033, de 17 de diciembre, puede ser válidamente utilizada si concurren los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica y precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo, de la Ley de Enjuiciamiento Civil, al señalar que "en la sentencia en al que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción". Dicho, en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba (véanse, por todas, las SSTS de 10 de noviembre de 2011 (casación 331/09, FJ 6º), 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07, FJ 3º), 8 de octubre de 2012 (casación 7067/10, FJ 2º) y 18 de marzo de 2013 (casación 392/11, FJ 2º))."

Para poder habilitar la prueba indiciaria, no resulta necesario que los hechos probados constituyan, en sí mismo, pruebas directas, ni hechos ilícitos o merecedores de algún tipo de reproche desde el punto de vista jurídico. Son hechos que, por sí solos, no resultan elocuentes, pero que, conjuntamente considerados constituyen prueba. Así, lo decisivo es tratar de determinar si entre los hechos que pudieran considerarse probados y las conclusiones a las que llega la Inspección, existe una conexión lógica.

Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de noviembre de 1999,

"un indicio es, por definición, equívoco respecto al conocimiento del hecho que 'indica' aunque sin probarlo todavía. Una pluralidad de indicios, por el contrario, si apuntan todos ellos en una misma dirección puede convertirse en una prueba inequívoca -y, en su caso, en prueba de cargo- en la medida que su conjunto coherente elimina toda duda razonable sobre el 'hecho-consecuencia' y genera un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad de tal hecho".

Es posible, por ello, apreciar la comisión de una infracción en base a presunciones sustentadas en hechos constatados que permiten llegar a la convicción de la existencia del hecho constitutivo de la infracción y de la participación del obligado tributario en el mismo. Debe tenerse en cuenta, en este sentido, que el concepto de presunción aceptado por este tribunal en resolución de fecha 09/10/2014 (RG 6879/12), confirmada por SAN de 24-02-2016 (rec. nº. 78/2015), define las mismas como juicios lógicos en los que partiendo de un hecho base o indicio (que debe quedar acreditado) se llega a la fijación de un hecho presunto, que es jurídicamente relevante a través de un engarce que debe ser racional, lógico y razonable. Entendemos por lo tanto, que los hechos resultan acreditados y, como tal, tienen la misma consideración de hechos sancionables que cualquiera otra de las operaciones regularizadas.

Así, y como ya dijo este Tribunal en su resolución de 02-06-2015, confirmada por SAN de 26-06-2017 (rec. nº. 532/2015):

«Alegan por último los reclamantes la improcedencia de las sanciones al estar basadas en una mera presunción legal

...reclaman por último los reclamantes la improcedencia de las sanciones al estar basadas en una mera presunción legal.

En este sentido pudiera pensarse que si bien una presunción puede servir de base respecto de una liquidación, en el ámbito sancionador la presunción pudiera jugar en sentido contrario, a favor del contribuyente, que se beneficiaría de la presunción de inocencia. Sin embargo, este Tribunal no comparte tal conclusión ya que el hecho de que las liquidaciones se fundamenten sobre la base de presunciones no constituye un supuesto de exoneración de responsabilidad por mediar una interpretación razonable. Así, tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo han confirmado la procedencia de una condena por delito contra la Hacienda Pública a raíz de la aplicación en fase de liquidación de este tipo de presunciones. El Tribunal Constitucional lo hizo en su sentencia de 02-04-2001 y el Tribunal Supremo en sentencias como la de 21-12-2001 y de 16-05-2002. De acuerdo con el Fundamento de Derecho 7º de la primera de estas dos sentencias la técnica de los incrementos no justificados de patrimonio supone en el terreno penal una prueba indiciaria suficiente que queda ratificada cuando concurra con una total ausencia de explicación por parte del contribuyente acerca de los bienes o ingresos detectados. Una vez acreditado este hecho base, la imputación de las rentas correspondientes no supone una cuestión probatoria que afecte a la presunción de inocencia, sino la pura aplicación de la normativa sustantiva del impuesto para su adecuada liquidación.

En este mismo sentido, el Tribunal Constitucional ha confirmado la pertinencia de la prueba indiciaria en el ámbito penal, y, por ende, su compatibilidad con el principio de presunción de inocencia. De esta forma, nuestro alto Tribunal resolvió, desde sus sentencias 174 y 175/1985 de 17 de diciembre (Rec. 558/1983 y 429/1984), la polémica sobre la validez y eficacia de esta prueba declarando que, el derecho a la presunción de inocencia es compatible con que la convicción judicial pueda formarse sobre la base de una prueba indiciaria; porque "es un hecho que en los juicios criminales, no siempre es posible esa prueba directa, por muchos esfuerzos que se hagan para obtenerla. Prescindir de la prueba indiciaria, conduciría en ocasiones a la impunidad de ciertos delitos, y especialmente de los perpetrados con particular astucia, lo que provocaría una grave indefensión social."

La virtualidad de esta prueba indirecta para destruir la presunción de inocencia fue reafirmada por el máximo intérprete de la Constitución en sentencias del Tribunal Constitucional 229 y 256/1988 y 01 y 21 de diciembre, 107/1989 de 08 de junio, 111/1990 de 18 de junio, 124/1990 de julio, y 24/1997 de 11 de febrero.

En el ámbito del derecho sancionador administrativo se ha recordado que: "no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendi en sus diversas manifestaciones está condicionado por el art. 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones". Respecto a la eficacia de la prueba indiciaria se ha establecido que: "el juicio de reproche inherente a la actividad sancionadora puede tener que formularse a partir de una prueba indiciaria, siempre que ésta cumpla las condiciones señaladas por la jurisprudencia constitucional: los indicios han de estar plenamente probados -no puede tratarse de meras sospechas-, y el órgano judicial debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, ha de llegarse a la conclusión de que el imputado realizó la conducta tipificada" (STS de 31-10-2007; Rec. 9858/2003) y que: "lo que la presunción de inocencia garantiza es el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria, sobre la que el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad" (STC de 09-12-2002; Rec. 1790/01)>>.

Ahora bien, ello no exime a la Administración instructora de motivar debidamente el acto sancionador. No puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. Exigencia recogida por el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, según el cual "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 179, que establece que:

"1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados."

Por ello 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. La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes, y 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 criterios de interpretación absolutamente insostenibles, teniendo en cuenta que la norma delimita el mínimo respecto del cual ante la simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable.

En este sentido, este Tribunal Económico Administrativo Central ha dicho en numerosas ocasiones que la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Por tanto, para apreciar la existencia de culpabilidad no es preciso que el contribuyente sea consciente de que obtiene el resultado prohibido, y que además dicha obtención sea deliberada (conciencia y voluntad que configuran el dolo), sino que basta con que no actúe de forma diligente en el cumplimiento de su deber de autoliquidación.

En cuanto a la interpretación razonable de la norma, el anteriormente transcrito artículo 179 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula en su apartado 2 la exoneración de responsabilidad al sujeto infractor en los supuestos en que este haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, puesto que se entenderá en tales casos que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en consecuencia no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria.

A juicio de este Tribunal cabe apreciar en la conducta de la ahora reclamante la existencia de culpabilidad, sin que quepa discusión alguna ni posible interpretación de la norma que pudiera amparar la conducta del sujeto infractor, según ha quedado expuesto en el acuerdo dictado:

"En el presente caso, el obligado tributario aunque ha presentado declaración-liquidación por el ejercicio objeto de regularización se ha acogido a los beneficios fiscales del régimen especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de valores en la transmisión

de los terrenos adjudicados a **QR SL** sin haber cumplido los requisitos legalmente establecidos para su disfrute, ya que, como ha acreditado la Inspección no existe un motivo económico válido para la operación de escisión en la parte escindida a la mercantil **QR SL**, siendo el único motivo la obtención de la ventaja fiscal descrita en el Acta vinculada a este expediente sancionador. Así resulta que, de los hechos descritos en el expediente de comprobación, la escisión referida a la sociedad **QR SL** tenía por finalidad la transmisión de los elementos adjudicados a la misma sin tributación, ya que las negociaciones de la transmisión se iniciaron en el 2003 con la firma de un contrato privado de opción de compra y la escisión tuvo lugar en el ejercicio 2004/2005.

Considerando que, en lo que se refiere a la parte escindida a la empresa **QR SL**, el obligado tributario ha sido en todo momento consciente de la finalidad que ha impulsado la escisión, llegando incluso a pactar en el contrato de 25 de octubre de 2005 que la escisión de **XZ_2 SL** se efectúa "en cumplimiento de lo pactado" entre los hermanos **xy** y el cedente de los derechos adquiridos sobre las participaciones sociales representativas de los terrenos que finalmente se transmiten a **NP SA**, se estima que su conducta fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia una acción culposa a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT.

Por otra parte, no se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, se estima que, en aplicación de la LGT, procede la imposición de sanción."

No cabe alegar que el hecho de que no concurra ocultación o medios fraudulentos suponga la inexistencia de abuso ni de infracción, siendo solamente criterios que agravan la sanción.

En definitiva, se estima que la conducta de la obligada tributaria fue voluntaria y consciente, apreciándose el concurso de culpa y no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en la norma.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.