



Roj: STS 6026/2013 - ECLI:ES:TS:2013:6026
Id Cendoj: 28079130022013101020
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 6329/2011
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiocho de Noviembre de dos mil trece.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación que con el núm. 6329/2011 ante la misma pende de resolución, interpuesto, de un lado, por D. Blas , representado por Procuradora y dirigido por Letrado, y de otro, por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada, con fecha 26 de octubre de 2011, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 325/2010, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2003, 2004 y 2005.

Comparece como parte recurrida el Abogado del Estado en el recurso interpuesto por el Sr. Blas y este último en el recurso interpuesto por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- 1. Como consecuencia de las actuaciones inspectoras iniciadas el 6 de junio de 2007 con el obligado tributario, la Inspección incoó, el 19 de diciembre de 2007, **Acta de Disconformidad A02 NUM000** relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2003, 2004 y 2005 por importe de 6.186.939,66 #, -325.803,81 # y -668.146,21 #.

En el Acta se hace constar en síntesis lo siguiente:

--Durante los períodos comprobados el obligado tributario ejercía la actividad de promoción inmobiliaria epígrafe 833.2 de la Tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas (Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre) cesando en la misma con fecha de 2 de abril de 2003, tal como consta en la declaración de baja del Impuesto sobre Actividades Económicas presentada el 11 de abril de 2003. Posteriormente se da de alta el 11 de febrero de 2005 en el epígrafe 833.1 tarifa empresarial correspondiente a la actividad de promoción inmobiliaria de terrenos.

--Por lo que respecta a la situación de la contabilidad y registros obligatorios es de señalar que aporta libros de contabilidad no legalizados y no presentados en el Registro Mercantil correspondientes al período en que ejerce la actividad.

--Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, el obligado tributario había presentado las declaraciones- liquidaciones por el concepto y períodos comprobados. Además, la Dependencia de Gestión de la Delegación Especial de Murcia practicó liquidaciones provisionales referidas a los ejercicios 2003 y 2004 como consecuencia de sendos procedimientos de comprobación limitada que aumentaron la base imponible declarada en el importe de la imputación de rentas inmobiliarias correspondientes a viviendas propias no incluidas en la declaración.

2. En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los siguientes hechos:

--Durante todos los ejercicios objeto de comprobación el obligado tributario forma parte como propietario de las Juntas de Compensación PERI Polideportivo de San Javier y de San Blas de San Javier, ambas de carácter fiduciaria.

--En el ejercicio 2003, hasta la fecha del cese (2 de abril de 2003) y en ejercicios anteriores el obligado tributario declaraba rendimientos de la actividad económica de promoción inmobiliaria.

--Con ocasión del cese, el contribuyente emite una auto-factura por el traspaso de su patrimonio empresarial al personal de los bienes inmuebles objeto de la actividad promotora que desarrolló hasta la fecha, valorando por el coste de adquisición los bienes objeto de autoconsumo y autorrepercutiéndose el IVA correspondiente.

--En la contabilidad aportada, que no se encuentra legalizada ni presentada en el Registro Mercantil, al cesar, realiza un asiento de traspaso de las existencias al inmovilizado por el coste de adquisición de estas.

Al valorar los bienes objeto de autoconsumo en el momento de su traspaso al patrimonio personal por el coste por el que se adquirieron, el contribuyente no declara rendimientos derivados del ejercicio de su actividad económica por esta operación en el año 2003.

--Con posterioridad al cese y hasta el 31 de diciembre de 2005, fecha hasta la que abarcan las actuaciones de comprobación, el sujeto pasivo ha vendido algunos de los bienes inmuebles que transfirió a su patrimonio personal mediante las Escrituras Públicas de compraventa que se incorporan al expediente administrativo.

--Para el cálculo de las anteriores pérdidas y **ganancias** patrimoniales el contribuyente tomó como valor de adquisición el valor de coste referenciado en la autofactura detallada anteriormente y como fecha de adquisición aquella en la que originariamente adquirió los bienes, anterior al cese de la actividad promotora.

3. El *inspector actuario*, tanto en el *acta* como en su *informe de disconformidad*, manifiesta que:

1º) Que los bienes inmuebles que se transfieren al patrimonio personal del contribuyente con ocasión del cese en la actividad el 2 de abril de 2003 tenían la consideración de existencias de la actividad de promoción inmobiliaria, por lo que no cabe hablar de desafectación de activos fijos sino de autoconsumo.

2º) Por tanto, en el momento del cese, que es cuando se produce el autoconsumo, procede aplicar la regla de cálculo del rendimiento neto de la actividad económica prevista en el artículo 26.4 de la **Ley 40/98 del IRPF** (vigente en el ejercicio 2003) que señala que "se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ... destine al uso o consumo propio".

3º) En el apartado séptimo de los fundamentos de derecho del informe de disconformidad se describe ampliamente el método utilizado por la Inspección actuaria para determinar el valor de mercado, en el momento del cese en el ejercicio de la actividad, de los inmuebles que transfiere el contribuyente a su patrimonio personal.

Para la determinación de dicho valor se ha partido, en base al artículo 15.2 de la **Ley 43/1995** del Impuesto de Sociedades, del precio de venta de los mismos inmuebles u otros similares (cuando han sido enajenados con posterioridad al cese y hasta el 31 de diciembre de 2005), si bien dicho precio se ha actualizado a 2 de abril de 2003 por la aplicación de índices de crecimiento de precios del mercado inmobiliario.

Como consecuencia de lo anterior, el importe del valor de mercado de los inmuebles objeto de autoconsumo en el momento del cese determinado por la Inspección se integra en los ingresos de la actividad económica del sujeto pasivo incrementando el importe del total de rendimientos e imputaciones de renta declarado.

4º) Las **ganancias** patrimoniales obtenidas por las enajenaciones de bienes con posterioridad al cese en la actividad promotora declaradas mediante su integración en la parte especial de la base imponible han sido modificadas por la Inspección Actuaria por dos motivos:

a) A efectos del cálculo del importe de la **ganancia** patrimonial procede considerar como valor de adquisición de los inmuebles enajenados el valor de mercado determinado por la Inspección para valorar el autoconsumo, lo que determina un menor importe de la **ganancia** patrimonial declarada por el contribuyente.

b) A efectos de la integración de la **ganancia** patrimonial en la parte general o especial de la base imponible procede considerar como fecha de adquisición la fecha de incorporación del bien al patrimonio personal, es decir, el 2 de abril de 2003. Por lo tanto, todas las enajenaciones efectuadas desde dicha fecha

hasta el 2 de abril de 2.004 se integran en la parte general de la base imponible y no en la especial, al no haber transcurrido más de 1 año desde su adquisición.

SEGUNDO.- Efectuadas por el obligado tributario las correspondientes alegaciones a la propuesta de liquidación contenida en el acta, el 27 de marzo de 2008 se dictó *acuerdo de liquidación* dando lugar a una cantidad a ingresar de 6.288.301,74 euros de deuda tributaria de los que 5.192.989,64 euros correspondían a la cuota y 1.095.312,74 euros a los intereses de demora.

El acuerdo de liquidación fue notificado al obligado tributario el 7 de abril de 2008.

TERCERO.- Los hechos anteriores motivaron el inicio de un **expediente sancionador** por infracción tributaria leve.

En concreto, los hechos y circunstancias que se estiman probados y son constitutivos de infracción consisten, tal y como se ha expuesto con anterioridad, en que, el obligado tributario cesó en la actividad y transfirió su patrimonio empresarial, constituido principalmente por las existencias (locales, pisos, garajes y parcelas), al personal, haciéndolo por el valor de adquisición y sin integrar importe alguno, por ese concepto, en los ingresos de la actividad.

Considerando que la normativa tributaria y contable es clara al respecto y no permite el traspaso de existencias al patrimonio personal a valor de coste, sino a valor normal de mercado, y que el mero traspaso contable de existencias a inmovilizado no modifica la calificación de los bienes, se estima que la conducta del obligado tributario 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 el concurso de, cuando menos, negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la **Ley 58/2003**, de 17 de diciembre .

No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la **Ley 58/2003**, de 17 de diciembre , se estima que procede la imposición de sanción.

Se aplicó el artículo 191, calificándose la infracción como leve al ser la base de sanción superior a 3.000 euros y no concurrir el criterio de graduación de ocultación, aplicándose un porcentaje del 50%. Siendo el importe total de la sanción de 3.093.409,83 euros.

El 27 de marzo de 2008 se dictó acuerdo sancionador notificado el 7 de abril siguiente.

CUARTO.- El 5 de mayo de 2008 interpuso el interesado *reclamación económico administrativa contra los acuerdos de liquidación y sancionador*, dirigida al Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), que, en resolución de fecha 16 de junio de 2010 (R.G. 5214-08), acordó desestimar la reclamación interpuesta, confirmando los acuerdos impugnados por ser conformes a Derecho.

QUINTO.- Contra la resolución del TEAC de fecha 16 de junio de 2010, D. Blas promovió recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue turnado a la Sección Cuarta y resuelto en *sentencia de 26 de octubre de 2011* , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo nº 325/2010 formulado por la representación procesal de D. Blas contra la resolución de fecha 16 de junio de 2010, dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Central, anulando la misma exclusivamente en cuanto confirma el acuerdo de imposición de sanción, que se anula igualmente; sin hacer mención especial en cuanto a las costas".

SEXTO.- Contra la citada sentencia la representación procesal de D. Blas y el Abogado del Estado prepararon ante el Tribunal "a quo" sendos recursos de casación que, una vez tenidos por preparados, fueron interpuestos en plazo ante esta Sala.

Por Auto de la Sección Primera de esta Sala de 21 de febrero de 2013 se admitieron los recursos de casación interpuestos por D. Blas y por el Abogado del Estado.

Remitidas las actuaciones a esta Sección Segunda, se dio traslado al Abogado del Estado para formular oposición a la casación articulada por el Sr. Blas . La representación procesal del Sr. Blas también formuló oposición al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado.

Formalizados los oportunos escritos de oposición, se señaló la audiencia del día 27 de noviembre de 2013 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante los recursos de casación interpuestos por la representación procesal de D. Blas y por el Abogado del Estado, la sentencia de 26 de octubre de 2011 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso número 325/10, que resolvió el recurso contencioso administrativo deducido por el Sr. Blas frente a la resolución de fecha 16 de junio de 2010 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta por el mismo contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de fecha 27 de marzo de 2008, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Murcia, relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2003, 2004 y 2005.

SEGUNDO.- 1. D. Blas formalizó su recurso de casación en base a los siguientes motivos:

1º) Por infracción de los artículos 140 y 148 de la **Ley 58/2003**, de 17 de diciembre, General Tributaria, al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) LJCA.

2º) Por infracción de los artículos 102 y 103 de la **Ley 58/2003**, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 31.1 **Ley 29/1998**, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y artículo 24.1 de la Constitución, al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) LJCA.

3º) Por infracción de los 134 de la **Ley 58/2003**, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 160 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) LJCA.

4º) Por infracción de los artículos 26, **33** y 39 de la **Ley 40/1998**, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) LJCA.

2. El Abogado del Estado sostiene su recurso de casación al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1. letra d) de la **Ley** de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Invoca como precepto infringido el artículo 77.4. letra d) de la **Ley** General Tributaria, redactada por la **Ley 25/95**, en relación con el artículo **33** de la **Ley 1/1998**. Asimismo, los preceptos correlativos de la **Ley** General Tributaria de 2003, 178 y 179.2.d).

TERCERO.- 1. En el **primer motivo de casación de D. Blas** se reitera la tesis del recurrente en la instancia de que la Inspección no podía llevar a efecto la regularización del **IRPF** 2003 rectificando el valor asignado por el contribuyente a los bienes con ocasión del cese de su actividad, teniendo en cuenta que el objeto del procedimiento de comprobación limitada efectuado con anterioridad por la oficina gestora había recaído sobre ese mismo objeto.

La argumentación es la misma que sustentaba su primer motivo de impugnación de la resolución del TEAC de 16 de junio de 2010. Alega el recurrente que la Inspección no podía llevar a efecto la regularización del **IRPF** 2003 rectificando el valor asignado por el contribuyente a los bienes con ocasión del cese de su actividad, teniendo en cuenta que el objeto del procedimiento de comprobación limitada efectuado con anterioridad por la Oficina Gestora había recaído sobre ese mismo objeto, sin que en el procedimiento de inspección posterior se hayan descubierto nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución dictada en el previo procedimiento de comprobación limitada que no hubieran podido ser igualmente comprobados con anterioridad por la Oficina gestora. Y según lo dispuesto en el artículo 140 **Ley 58/2003**, una actuación previa produce efecto preclusivo respecto de lo ya comprobado. Manifiesta que **la liquidación que practica la Inspección obedece a la consideración de que los inmuebles transferidos del patrimonio empresarial al patrimonio personal del sujeto pasivo con motivo del cese en su actividad de be ser valorados por el que considera ser el valor de mercado en ese momento y que es un valor superior al reflejado por el obligado tributario en la autofactura expedida al efecto (su coste de adquisición)**. Y que esta operación, motivada por el cese en la actividad, fue examinada en el ámbito de un procedimiento de comprobación del **IRPF** 2003 iniciado por la Oficina de gestión Tributaria, siendo, precisamente, el objeto de la comprobación el traspaso de los inmuebles del patrimonio empresarial al patrimonio personal, como así lo atestigua la exhibición y verificación de los bienes inmuebles relacionados en la factura de autoconsumo, y la incidencia de su valoración, ya como elementos no afectos a la actividad, en la determinación y cálculo de la imputación de rentas inmobiliarias en proporción al tiempo en que, dentro del ejercicio 2003, dejaron de estar afectos a la actividad, lo que determinó la práctica de la correspondiente liquidación provisional.

2. Consta en el expediente que el recurrente fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada correspondiente al **IRPF** del ejercicio 2003 iniciado por requerimiento de fecha 13 de enero de 2005.

Este procedimiento de comprobación limitada concluyó mediante liquidación provisional en la que se aumenta la base imponible declarada en el importe de la imputación de rentas inmobiliarias no declaradas o declaradas incorrectamente, según lo establecido en el artículo 71 de la **Ley** 40/1998 , y correspondientes a viviendas propias no incluidas en la declaración, resultando una cuota a pagar de 1.193,97 euros.

En fecha 6 de junio de 2007 se inician las actuaciones inspectoras con un alcance general y que se contraen, por lo que aquí interesa, a la comprobación e investigación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2003 a 2005, y que concluyeron mediante el acuerdo de liquidación de fecha 27 de marzo de 2008 en el que, por lo que se refiere al ejercicio 2003, modifica el rendimiento neto de la actividad económica declarado por el contribuyente, al aumentar el valor de los bienes objeto de autoconsumo como consecuencia del cese en la actividad y el traspaso de los mismos al patrimonio personal.

Como ponía de relieve la resolución del TEAC de 16 de junio de 2010, con una argumentación compartida por la Sala de instancia, la liquidación provisional practicada al contribuyente tiene su origen en un requerimiento cuyo objeto comprobado fue el importe de la imputación de rentas inmobiliarias no declaradas o declaradas incorrectamente en el ejercicio objeto de comprobación, sin que en ningún momento dicha comprobación implicase una valoración de los inmuebles objeto del autoconsumo incluidos en la autofactura, ya que en la liquidación provisional la imputación de rentas inmobiliarias derivadas de tales inmuebles se determina mediante un porcentaje -el 20%-- sobre el valor catastral, conforme a lo dispuesto en el **art.** 71 de la citada **Ley** 40/98 .

Si bien en la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación limitada se le requería al contribuyente la aportación de los Libros Registro de ventas e ingresos, de compras y gastos y de bienes de inversión con la finalidad de constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en dichos Registros, por lo que, en principio, podría implicar que se comprobaba el rendimiento de la actividad económica declarado, en realidad, el alcance de dicha comprobación se limitó a verificar que el contribuyente estaba en posesión de las facturas o documentos que justificasen los gastos recogidos en los libros registro y si éstos cumplían con los requisitos formales exigidos por la normativa, sin que el órgano de Gestión Tributaria realizara actuaciones de valoración para comprobar la correcta determinación del importe del rendimiento neto de la actividad económica, pues esta función se cumple con las actuaciones de comprobación e investigación que dan lugar a las liquidaciones de carácter definitivo y que es la que determina el importe del rendimiento neto empresarial, así como el importe de las **ganancias** y pérdidas patrimoniales derivadas de la venta de los bienes inmuebles posteriores al cese de la actividad.

Por ello en el caso planteado las actuaciones consistieron prácticamente en una comprobación meramente formal, y se limitaron a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias referentes a los requisitos formales exigidos por la normativa relativos a las facturas o documentos que justifican los gastos recogidos en los libros registro, y a la imputación de rendimientos derivados de bienes inmuebles mediante un porcentaje sobre el valor catastral, lo que motivó la práctica de una liquidación provisional según lo dispuesto en el artículo 84 de la **Ley** 40/1998 , del impuesto sobre la Renta vigente en dicho momento.

No obstante, en el periodo en que se produjo el citado requerimiento y la liquidación provisional a la que se refiere el presente expediente, la normativa aplicable es la contenida en la actual **Ley** 58/2003, General Tributaria que en sus artículo 136 a 140 regula la comprobación de carácter limitado con liquidación provisional.

Por tanto la comprobación llevada a cabo por la Oficina de Gestión Tributaria no supuso una actuación administrativa de carácter definitivo pues no constituyó una completa actuación investigadora de la actividad desarrollada por el obligado tributario, ya que no se comprobó la totalidad de los elementos determinantes de la obligación tributaria. Es posteriormente, cuando la Inspección culmina con el mismo obligado tributario actuaciones inspectoras de carácter general referidas a IVA e **IRPF** de los referidos ejercicios, cuando puede comprobar sobre la realidad jurídica tributaria del régimen de determinación del rendimiento neto de la actividad económica.

Es decir, estamos, en la primera liquidación, en presencia de una liquidación provisional del artículo 123 anteriormente citado de la **Ley** 230/1963 y del artículo 136 de la **Ley** 58/2003 actualmente en vigor y, en la segunda, frente a una liquidación definitiva del artículo 120 de la **Ley** 230/1963 , y 101.3 de la **Ley** 58/2003 .

Este Tribunal Supremo ya partía en sentencias de 23 de abril y 14 de mayo de 1997 de la fundamental distinción entre liquidaciones provisionales y liquidaciones definitivas; las primeras pueden ser modificadas en el ámbito del procedimiento de gestión mediante la actividad administrativa de investigación y comprobación y -añade el alto Tribunal- nacen "sin vocación de permanencia y pueden ser rectificadas (estando, incluso, llamadas a ello, por las definitivas)"; estas liquidaciones "no producen una vinculación firme ni para el

obligado tributario ni para la Administración, que puede, por tanto, rectificarlas sin limitación alguna (y sin que ello implique una verdadera e irregular auto-revocación de un acto administrativo anterior). En cambio, las liquidaciones definitivas son inmodificables en el transcurso del procedimiento de gestión, pues conforman el pronunciamiento último de la Administración sobre la cuantía del Impuesto, cerrando y finiquitando aquél, de modo que devienen inmodificables si no se acude a los procedimientos especiales de revisión de oficio o a su impugnación por el particular interesado o por la previa Administración previa su declaración de lesividad".

Por tanto en el presente caso la existencia de una liquidación provisional anterior no impide, posteriormente, modificar la liquidación provisional mediante la comprobación de la situación realizada por los órganos de Inspección, sin que ello implique ni reformatio in peius, ni conculcación de los actos propios. La Inspección practica la correspondiente liquidación de la que se deriva una cuota tributaria final una vez deducida lo ya ingresado por el interesado.

En definitiva, como concluye la sentencia recurrida, en el procedimiento de comprobación en ningún momento se realizaron actuaciones tendentes a verificar la calificación del traspaso de bienes por el contribuyente a su patrimonio personal como consecuencia del cese en su actividad económica, ni la valoración de los mismos, por lo que no había ningún obstáculo para que, respecto a dicho objeto, se iniciaran posteriormente las actuaciones de inspección que han dado lugar a la liquidación definitiva impugnada.

CUARTO.- 1. En el **segundo motivo de casación** el recurrente denuncia que la sentencia de instancia infringe lo dispuesto en los artículos 102 y 103.3 la **Ley 58/2003**, de 17 de diciembre, General Tributaria , por cuanto no ha motivado --como ya no hicieran el acuerdo de liquidación y la resolución del TEAC- por qué el valor de mercado de los inmuebles transferidos del patrimonio empresarial al patrimonio personal con ocasión del cese en el ejercicio de la actividad es superior a su coste de adquisición, a pesar de que el acuerdo de liquidación -y la resolución del TEAC-- nunca tuvo en cuenta que las reales circunstancias, condiciones y calificación urbanística de los citados inmuebles, en el momento del cese en el ejercicio de la actividad económica, se hubiesen alterado desde la fecha de su adquisición y, sin que, por otra parte, constase en el expediente ninguna razón o motivo por la que el valor de mercado de los inmuebles en el momento del cese fuese distinto de su coste de adquisición.

La Inspección no tuvo en cuenta que los inmuebles existentes en el momento del cese en el ejercicio de la actividad económica estaban integrados en su mayor parte y valor por terrenos de naturaleza rústica, siendo éstos, por otra parte, los que esencialmente la Inspección ha considerado por haber sido enajenados tras ser transformados mediante el proceso de urbanización por las Juntas de Compensación para ser convertidos en solares urbanos --advértase que el resto de elementos enajenados, dos viviendas y plazas de garaje, presentan un valor absolutamente irrelevante en el conjunto de los bienes inmuebles enajenados--. Es decir, que la Inspección no explicó la razón o motivo por la que considera que el valor de mercado de los terrenos rústicos en el momento del cese difiere de su coste de adquisición, tal como había considerado el recurrente, habida cuenta de que sus circunstancias, naturaleza y calificación urbanística no se habían alterado desde la fecha de su adquisición; siendo obvio que sólo el proceso urbanístico posteriormente realizado por las Juntas de Compensación es el que determinó que el valor de transmisión (mercado) de aquellos terrenos fuera superior al de su adquisición, derivándose de ello las correspondientes **ganancias** patrimoniales declaradas en los ejercicios 2004 y 2005.

Si la Inspección consideraba que el valor de mercado de los inmuebles en el momento del cese era superior a su coste de adquisición debía haber procedido a iniciar el oportuno expediente de comprobación de valor con el fin de establecer el valor de mercado de los bienes en la fecha del cese, esto es, el día 2 de abril de 2003.

2. Explica la sentencia recurrida en su Fundamento de Derecho Noveno que

*"La consideración del valor de mercado de los inmuebles en el momento de cese en el ejercicio de la actividad económica y el traspaso de los mismos al patrimonio personal del recurrente, en lugar de su coste de adquisición, viene justificada en el acuerdo de liquidación por la consideración de los mismos como existencias de la actividad económica, y su traspaso al patrimonio personal como un supuesto de autoconsumo, y la aplicación, en consecuencia, de lo dispuesto en el artículo 26.4º **Ley 40/1998** , según el cual "Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente cede o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propios".*

*En el informe ampliatorio al acta de disconformidad se describe ampliamente el método utilizado por la Inspección para determinar ese valor de mercado, cual es el contemplado en el artículo 15.2 de la **Ley 43/1995** , reguladora del Impuesto de Sociedades, que establece: "Se entenderá por valor del mercado el que*

hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta **Ley** ". Y el artículo 16.3 dispone que: "Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria aplicará los siguientes métodos: a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando en este caso las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de esta operación.

Teniendo en cuenta lo anterior, y partiendo de la autofactura emitida por el contribuyente, en la que se valoran los bienes por el coste de adquisición, pone de manifiesto que el obligado tributario enajenó con posterioridad a la fecha del cese de la actividad (2 de abril de 2003), gran parte de los bienes inmuebles que se adjudicó mediante la autofactura, lo que considera de vital importancia a la hora de establecer el valor de mercado de dichos bienes, pues para estos, se dispone de un valor que ha sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes, esto es, el precio por el que el propio sujeto pasivo los vendió.

Así, distingue:

1.- Los bienes que el contribuyente enajenó con posterioridad al cese y hasta el 31 de diciembre de 2005 (fecha hasta la que abarcan las actuaciones inspectoras), respecto de los que se establece el valor normal de mercado tomando como base el precio de venta obtenido por la venta de dichos bienes, puesto que es el valor que ha sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Pero como el momento temporal no es el mismo que el del cese de la actividad, corrige esos importes mediante la aplicación de unos índices que reflejan el incremento de los precios del mercado inmobiliario, y para ello acude a una estadística de precios de la vivienda libre elaborada por la Subdirección General de Estudios y Estadísticas, Secretaría General Técnica del Ministerio de la Vivienda por estimar que es el más ajustado a los bienes de que se trata (parcelas urbanas, pisos, garajes y una finca rústica).

Dentro de este grupo diferencia, a su vez, aquellos que forman parte de una urbanización homogénea y que han sido en su mayor parte enajenados y aquellos que han sido enajenados en el periodo comprobado. En ambos casos detalla los cálculos efectuados.

2.- Los bienes que no han sido enajenados. Y dentro de éstos, diferencia, a su vez, aquellos respecto de los cuales, por su tipología, puede determinarse un valor de mercado con los medios disponibles en el expediente, de los que no es posible. En relación con éstos últimos opta por no variar el valor de coste asignado por el sujeto pasivo en la autofactura, teniendo en cuenta que su cuantificación resultaría compleja lenta y en ocasiones discutible, que el valor de los mismos incluido en la autofactura apenas representa un 6% de montante total, y que es la opción más favorable para los intereses del sujeto pasivo. No obstante, precisa que ello no supone admitir dichos importes como valor de mercado".

A la vista del contenido del informe ampliatorio que asume el acuerdo de liquidación y que la sentencia recurrida da por bueno, no puede compartirse la alegación del recurrente de que dicho acuerdo adolezca de falta de motivación en lo referente a la aplicación del valor de mercado de los bienes incluidos en la autofactura en el momento del cese en la actividad, pues es este, y no el coste de adquisición el que hay que tener en cuenta de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26.4º **Ley** 40/1998 .

Y el hecho de que ese valor de mercado en el momento del cese difiera del coste de adquisición viene motivado por la circunstancia de que en los años sucesivos algunos de esos bienes fueron enajenados. Y del precio de los mismos, deflactado al momento de la venta, resultó un valor distinto al coste de adquisición tenido en cuenta por el recurrente en su autofactura.

El alegato del recurrente de que la Inspección no tuvo en cuenta que los inmuebles existentes en el momento del cese en el ejercicio de la actividad económica estaban integrados en su mayor parte y valor de terrenos de naturaleza rústica y que sólo el proceso urbanístico posteriormente realizado por las Juntas de Compensación es el que ha determinado que el valor de transmisión (mercado) de esos terrenos fuera superior al de su adquisición, no puede ser acogido puesto que la propia autofactura elaborada por el recurrente revela que la mayoría de los bienes en ella incluidos tenían naturaleza urbana en ese momento, ya fueran existencias en terrenos urbanos, locales comerciales, plazas de garaje, viviendas sobre pilares o en planta baja, o pisos. Sólo tres eran terrenos rústicos, y respecto de los mismos la Inspección mantuvo el valor asignado en la autofactura para dos de ellos, que no habían sido enajenados posteriormente y respecto de los cuales consideró que no era posible determinar el valor de mercado con los datos obrantes en el expediente. Y por lo que se refiere al tercero (Terreno Rústico Las Beatas de San Pedro del Pinatar) , que fue enajenado

mediante escritura pública de fecha 12 de agosto de 2005, tomó como base el precio de venta del mismo, que lo fue con la misma condición de terreno rústico.

También mostramos nuestra conformidad con el criterio de la sentencia recurrida de rechazar el reproche que hace el recurrente de que la actuación de la Inspección ha sido arbitraria, por irrazonable, puesto que, si consideraba que el valor de mercado de los citados inmuebles en el momento del cese era superior al coste de adquisición, debería haber procedido a iniciar el oportuno expediente de comprobación de valor.

Al realizar esta afirmación, está obviando que precisamente la Inspección procedió a determinar el valor de los bienes por uno de los medios de comprobación de valores establecidos en el artículo 57 de la LGT 58/2003.

En concreto, la Administración acudió al medio previsto en el apartado h), "el precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca." Y lo hizo con observancia de lo previsto en el artículo 134 de la **Ley**, que dispone:

"1. La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta **ley**, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios.

2. La Administración tributaria deberá notificar a los obligados tributarios las actuaciones que precisen de su colaboración. En estos supuestos, los obligados deberán facilitar a la Administración tributaria la práctica de dichas actuaciones.

3. Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.

Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la regularización que proceda a la que deberá acompañarse la valoración realizada.

Pues bien, en el informe ampliatorio al acta de disconformidad se expusieron, de manera motivada, los medios y criterios utilizados para hacer la valoración, la cual fue notificada al sujeto pasivo junto con la propuesta de regularización; y frente a ella pudo efectuar las alegaciones que tuvo por conveniente, antes de que fuera dictado el acuerdo de liquidación con la regularización correspondiente, a la que se acompañaba la propuesta de valoración. Todo lo cual fue notificado al interesado.

Y si no estaba conforme con dicha valoración podía haber promovido frente a la misma la tasación pericial contradictoria al interponer la reclamación económico administrativa, tal y como disponen el apartado 3, párrafo tercero, del artículo 134 y el artículo 135 LGT, y se le indicó en el acuerdo de liquidación. Tasación pericial contradictoria que aparece ahora configurada como un instrumento de confirmación o corrección del resultado obtenido por la aplicación de los medios enumerados en el apartado 1 del artículo 57 (STS de 13 de mayo de 2010 rec. 1/2008).

El recurrente no hizo uso de ese derecho en vía económico administrativa, ni en vía jurisdiccional propuso prueba pericial alguna en orden a desvirtuar la valoración realizada por la Administración, que no ha resultado desvirtuada por las simples alegaciones realizadas por el recurrente, cuestionando el método utilizado por la Inspección, pero sin acudir a los medios que le proporciona el ordenamiento jurídico para corregir esa valoración que estima inadecuada.

QUINTO.- En el **tercer motivo de casación** el recurrente alega que la sentencia recurrida infringe lo dispuesto en los artículos 134 de la **Ley** 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 160 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; en primer lugar, por admitir la validez de la utilización del medio de comprobación de los precios medios de mercado para la determinación del valor para posteriormente modificar, actualizar o completar el valor obtenido, lo que no es admisible pues con esta forma de proceder se mezclan dos criterios de valoración perfectamente diferenciados en la **Ley**; en segundo lugar, por admitir, sin aquélla cobertura legal, el uso de unos índices --de los que nada se sabe pues ni figuran en el acta, ni en el informe ampliatorio, ni en el Acuerdo dictado ni, en fin, en parte alguna del expediente administrativo-- que dicen reflejar el incremento de precios en el mercado inmobiliario publicados por el Ministerio de la Vivienda en una dirección de internet, sobre los que la sentencia se limita a señalar, sin indicar ningún fundamento legal, que se utilizaron por la

inspección "por estimar que es el más ajustado a los bienes de que se trata" (F. de D. Octavo); y, en tercer lugar, por admitir, infringiendo los preceptos citados, una valoración que toma como punto de partida el valor de transmisión de los inmuebles en el año 2005 para, después de deflactarlo, señalar que su resultado es el valor de mercado en el año 2003, pues teniendo en cuenta que la imputación temporal de la renta que se le atribuye se produce en el ejercicio 2003, en el momento en que se realiza la venta de algunos inmuebles, en el año 2005, ningún sentido tendría para el sujeto pasivo calcular la renta obtenida partiendo del valor de mercado final de los inmuebles en el año 2005, en lugar de considerar el valor de mercado de los bienes en el año 2003, dato éste que sí puede conocer en el momento del cese en la actividad (2003).

Los preceptos que se dicen infringidos exigen unos concretos y precisos medios de valoración rodeados de unas garantías de objetividad e imparcialidad y atendiendo a todas las circunstancias relevantes de los bienes a valorar que han sido absolutamente obviados por la sentencia recurrida; infringiendo, además, el artículo 158.4 del citado Real Decreto 1065/2007, en cuanto que la sentencia recurrida afirma que la Administración ha utilizado el medio de comprobación del valor previsto en el artículo 57.1.h) LGT, pero cuyo desarrollo reglamentario por el citado artículo 158.4 exige unos requisitos y condiciones (otras transmisiones de los mismos bienes, plazo de un año, y mantenimiento de las circunstancias de los bienes) que no concurren en el caso de autos.

En definitiva el recurrente discrepa del método utilizado por la Inspección para fijar el valor de mercado de los bienes en el momento del cese en el ejercicio de la actividad económica, consistente en la actualización del valor de transmisión de los bienes vendidos posteriormente con arreglo a índices de crecimiento del mercado inmobiliario obtenido de una página web. Además, estima que la valoración no se ha centrado en el valor de mercado de los inmuebles en el momento del cese en la actividad sino que ha tenido por objeto el valor de mercado de los inmuebles vendidos más de uno o dos años después (2004 y 2005), si bien actualizando el valor al año en que se produjo el cese en el ejercicio de la actividad (año 2003). Por ello entiende que la regularización es incorrecta.

2. Para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplican las normas del Impuesto sobre Sociedades, y conforme al artículo 26.4 hay que atender al valor normal en el mercado de los bienes transferidos al patrimonio personal, siendo este el precepto que ha utilizado la Administración y la sentencia recurrida a la hora de determinar el rendimiento neto de la actividad puesto que el contribuyente destina a uso o consumo propio los bienes que constituyen el objeto de su actividad, es decir, existencias.

Para determinar el rendimiento neto de la actividad empresarial la normativa citada remite a lo dispuesto en las normas del Impuesto de Sociedades, que establece en el artículo 15.3

"2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

.../...

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta Ley."

Y el citado artículo 6.3, establece en cuanto a los métodos para determinar el valor del mercado de los bienes, que:

"3. Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria aplicará los siguientes métodos:

a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación".

La Inspección actuaria, a los efectos de determinar ese valor de mercado, partiendo de los datos aportados en el expediente, en concreto de la autofactura aportada por el contribuyente en la que se incluyen una relación de bienes y su coste de adquisición y dado que el mismo enajenó con posterioridad a la fecha del cese, 2 de abril de 2003, gran parte de los citados bienes inmuebles, toma en consideración dicho valor a la hora de establecer el valor de mercado al disponer de un valor que ha sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes, esto es, el precio por el que el propio recurrente los vendió con posterioridad al cese. No obstante, dado que el momento temporal en que fueron vendidos no es el mismo que el del cese de la actividad, el actuario corrige dichos importes mediante unos índices que reflejan el incremento

de los precios del mercado inmobiliario, tomados de la estadística de precios de vivienda libre elaborada por la Subdirección General Técnica de Estudios o Estadísticas.

Además de dichos bienes, que fueron enajenados con posterioridad al cese, existen otros que no lo fueron, y que permanecen en el patrimonio del interesado, de los cuales unos son homogéneos con los anteriores, a los cuales se les aplica los mismos criterios de valoración aplicando un precio medio ponderado del metro cuadrado de cada grupo homogéneo de inmuebles a partir del precio de venta de los transmitidos y se ha deflactado por los correspondientes índices, y un tercer grupo, que tampoco fueron enajenados y que no son ni homogéneos ni similares a los anteriores, a los que la Inspección, dada la escasa relevancia con el resto ya que suponen un 6% del total de los bienes objeto de autoconsumo, opta por no modificar el valor declarado por el contribuyente en la autofactura, es decir opta por no modificar el valor confesado por el contribuyente, que goza de presunción, salvo que se acredite lo contrario, según lo dispuesto en el artículo 108.4 de la **Ley** 58/2003 de 17 de diciembre :

"4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".

La **Ley** 58/2003, LGT, establece en su artículo 57 los medios de comprobación de los bienes (entre ellos en el apartado 1 .h) el precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien) y el artículo 134 recoge el procedimiento de comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de la **Ley**.

La Administración, tal y como se pone de manifiesto en la sentencia recurrida, ha cumplido con los requisitos exigidos en la norma ya que en el informe de disconformidad y en los anexos al acta se expresan los criterios, elementos de juicio y datos tenidos en cuenta para la valoración, desarrollándose ampliamente la forma en que se han tomado en consideración esas circunstancias y la aplicación de los criterios a cada uno de los bienes concretos.

Así, el método de valoración utilizado se encuentra entre los enumerados en el artículo 57.1 de la **Ley** 58/2003 , que si bien en la letra h) prevee que se atienda al precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien realizadas en el plazo fijado reglamentariamente, que es el precio que en el expediente se actualiza al momento del autoconsumo, la letra i) prevee que se utilice cualquier otro medio que se determine en la **ley** propia de cada tributo.

La Inspección en su informe detalla el precio de venta fijado para los bienes enajenados con posteridad al autoconsumo (hasta el 31/12/2005) y especifica las correcciones que considera necesarias para obtener el precio equivalente de los inmuebles en el momento de su transferencia al patrimonio personal atendiendo a las particularidades de la operación.

3. El recurrente alega que, para el cálculo de las variaciones patrimoniales, la Inspección, sin ningún fundamento, tomó como fecha de adquisición de los inmuebles enajenados la fecha de desafectación, en vez de la fecha de adquisición originaria por el contribuyente. Por lo que si desde dicha fecha hasta la de su transmisión a terceros ha transcurrido menos de un año, incluye la cuantía de la variación en la parte general de la base imponible, y si ha transcurrido más de un año, la incluye en la parte especial. Asimismo, aboga por que se deban tener en cuenta los coeficientes de corrección monetaria previstos para el caso de inmuebles desafectados con menos de tres años de antelación a la transmisión.

Tal alegación no puede ser tenida en cuenta, pues solo, procedería determinar el período de permanencia de los inmuebles en el patrimonio desde la fecha de adquisición originaria por el contribuyente en los casos de desafectación de activos fijos, pero la operación objeto de liquidación es una operación de autoconsumo y no de desafectación, pues los inmuebles transferidos eran existencias de la actividad.

Por lo tanto, la transmisión de los inmuebles genera rendimientos de la actividad económica mientras son existencias, y, a partir del momento en que se incorporan al patrimonio personal del contribuyente el 2 de abril de 2003, su enajenación determina una alteración en el patrimonio del contribuyente que genera ganancias o pérdidas patrimoniales a las que se les aplican las normas previstas en los artículos 31 y siguientes de la **Ley** 40/1998 y Texto Refundido de la **Ley** del IRPF (Real Decreto Legislativo 3/2004).

En consecuencia, a efectos del cálculo e integración en la parte general o especial de la base imponible de la ganancia o pérdida patrimonial, podemos sentar las siguientes conclusiones:

--El período de permanencia de los inmuebles en el patrimonio del contribuyente como elementos generadores de variaciones patrimoniales es el transcurrido desde el 2 de abril de 2003 hasta la fecha de su transmisión. Esto determina que todas las enajenaciones efectuadas desde dicha fecha hasta el 2 de abril de 2.004 hayan de integrarse en la parte general de la base imponible y no en la especial, al no haber transcurrido más de 1 año desde su adquisición.

--El valor de adquisición de los inmuebles es el valor comprobado de los mismos en la fecha de su incorporación al patrimonio personal. Esto determina un menor importe de la **ganancia** patrimonial que la declarada por el contribuyente que la calculó en función del **coste de adquisición** originario por el contribuyente.

--El valor de adquisición anterior se ha actualizado mediante la aplicación de los coeficientes previstos en la correspondiente **Ley** de Presupuestos Generales del Estado (**Ley** 61/2003 para los transmitidos en el 2004 y **Ley** 2/2004 para los transmitidos en el 2005). El valor de adquisición actualizado es el resultado de aplicar al valor de adquisición el coeficiente del 1,0200 a los transmitidos en el 2004 y del 1,0404 a los transmitidos en el 2005.

SEXTO.- 1. En el **cuarto motivo de casación** el recurrente alega que la sentencia recurrida infringe lo dispuesto en los artículos 26 , **33** y 39 de la **Ley** 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, porque **según la correcta interpretación de estos preceptos para el cálculo de las ganancias patrimoniales de los bienes vendidos posteriormente ha de tomarse como fecha de adquisición la fecha originaria en que fueron adquiridos y no la fecha del cese en el ejercicio de la actividad económica, de modo que si entre la fecha de la transmisión y la fecha de adquisición originaria ha transcurrido más de un año las ganancias patrimoniales deben integrarse en la parte especial de la base imponible y, en otro caso, en la parte general; y respecto de los bienes transmitidos en el año 2005 se debe aplicar el coeficiente de actualización sobre su valor de adquisición** puesto que tanto si se considera la fecha de adquisición originaria como la del cese en el ejercicio de la actividad, entre la fecha de la transmisión y la fecha de adquisición media un periodo superior a un año. En fin, la sentencia se ha dictado con infracción de lo dispuesto en los referidos preceptos, por cuanto, con independencia de la calificación que se le otorgue al traspaso de los bienes del patrimonio empresarial al patrimonio personal con ocasión del cese en el ejercicio de la actividad económica, para el cálculo de la **ganancia** patrimonial derivada de la venta de los bienes ha de tomarse, en todo caso, la fecha en que estos fueron adquiridos y no la fecha del cese en la actividad (arts. 26 y **33 Ley** 40/1998) y, en consecuencia, habiendo transcurrido más de un año desde la fecha de adquisición hasta la fecha de transmisión de los bienes, la **ganancia** patrimonial resultante debe integrarse en la parte especial de la base imponible (**art. 39 Ley** 40/1998). Sin embargo, la sentencia recurrida, sin apoyarse en ningún precepto legal, se limita a señalar que a efectos de futuras transmisiones de los bienes la fecha de adquisición que hay que considerar es la del momento en que los bienes se incorporan al patrimonio personal del sujeto pasivo no la fecha de adquisición originaria (F. de D. Decimoquinto). Finalmente, en lo que hace a la inaplicación por la inspección del coeficiente de actualización del valor de adquisición de los bienes transmitidos en el año 2005, con independencia de que se tome como fecha de adquisición la originaria o la fecha del traspaso de los bienes al patrimonio personal, toda vez que entre cualesquiera de estas dos fechas y la fecha de transmisión media un periodo superior a un año, la sentencia se limita a señalar que se han aplicado los coeficiente actualizadores correctamente cuando la controversia giraba en este punto en el hecho de que la Inspección no había aplicado ningún coeficiente actualizador al valor de adquisición tomado en cuenta para el cálculo de las **ganancias** patrimoniales derivadas de los inmuebles transmitidos, por lo que la sentencia adolece, en este punto, de una absoluta desviación respecto a la cuestión sometida a su juicio.

2. La sentencia recurrida entiende en su Fundamento de Derecho Decimocuarto que para resolver esta cuestión es preciso determinar si los inmuebles que el recurrente traspasa el 2 de abril de 2003 a su patrimonio personal tienen la consideración de activos fijos y por tanto resultaron desafectados, siendo aplicable lo dispuesto en el artículo 26.3 **Ley** 40/1998 , como consideró el recurrente; o por el contrario, si nos encontramos ante bienes objeto de la actividad o existencias, en cuyo supuesto estaríamos ante un caso de "autoconsumo" al que es de aplicación el apartado 4 del mismo artículo 26, como apreció la Administración.

Pues bien, dado que no se cuestiona que el recurrente, hasta el 2 de abril de 2003, se dedicaba a la actividad económica de promoción inmobiliaria de terrenos, como tampoco que los inmuebles que traspasa a su patrimonio personal fueran bienes objeto de la actividad, la sentencia comparte el criterio de la Administración de que tales inmuebles tenían esa consideración de existencias, y no de activos fijos. No puede acogerse la tesis del recurrente de que esa disociación de conceptos carece de amparo legal, y que la **IRPF** solo distingue entre bienes afectos a una actividad y bienes desafectados. Al respecto, conviene transcribir los apartados 3 y 4 del artículo 26 **Ley** 40/1998 , cuyo tenor literal es el siguiente:

"3. La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta.

4. Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio. Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último".

Así, el apartado 3º se refiere a la desafectación de activos fijos y el apartado 4º al autoconsumo (destino al uso o consumo propio) de bienes o servicios objeto de la actividad, estableciendo un régimen jurídico distinto en cada caso.

Expuestos los conceptos que anteceden, la Sala entiende, con la Sala de instancia, que en el supuesto de autos no puede hablarse de desafectación de activos fijos, cuyo traspaso al patrimonio personal habría de hacerse por el valor neto contable, sino de autoconsumo o destino al uso propio de bienes objeto de la actividad. Y ello porque, tratándose de la actividad de promoción inmobiliaria, cuyo objeto es la construcción y venta de inmuebles, los inmuebles de que dispone para el ejercicio de esa actividad tienen la consideración de existencias y no de activos fijos, pues no estaban destinados a formar parte de la misma de manera duradera, ni resulta de la contabilidad que el recurrente les hubiera dado esa condición. Así, los libros de contabilidad no estaban legalizados ni presentados en el Registro Mercantil y, no obstante, los inmuebles de que se trata estaban contabilizados como existencias, y solo en el momento del cese realiza un asiento de traspaso de las existencias al inmovilizado por el coste de adquisición, no declarando a efectos el **IRPF** las consecuencias tributarias que hubiese supuesto ese traspaso de existencias a inmovilizado. Ello implica que no es de aplicación el apartado 3 del artículo 26 **Ley** 40/1998 para la desafectación de activos fijos, en cuyo caso no se produce alteración patrimonial, sino el apartado 4 para la transmisión (en este caso al patrimonio propio -autoconsumo-) de los bienes objeto de la actividad. En este supuesto, el traspaso al patrimonio personal ha de hacerse por el valor de mercado, y se produce alteración patrimonial, de modo que, a efectos de futuras transmisiones de los bienes, la fecha de adquisición que hay que considerar es la del momento en que los bienes se incorporan al patrimonio personal del sujeto pasivo, y no la fecha de adquisición originaria.

Por tanto, procede confirmar el criterio mantenido por la sentencia recurrida y considerar correcta la fecha de adquisición tenida en cuenta por la Administración para determinar el importe de las **ganancias** patrimoniales de los bienes enajenados con posterioridad al cese y hasta el 31 de diciembre de 2005, fecha hasta la que abarca la liquidación. Fecha que hay que tener en cuenta también a efectos de la aplicación de los coeficientes de actualización, habiéndose aplicado para los bienes transmitidos en el 2004 los coeficientes previstos en la **Ley** 61/2003, y para los bienes transmitidos en el 2005 los previstos en la **Ley** 2/2004, ambas de Presupuestos Generales del Estado.

SÉPTIMO.- 1. Dijimos más arriba que el Abogado del Estado funda su recurso de casación en el artículo 77.4.d) de la LGT 230/1963, en la redacción que le dio la **Ley** 25/1995, y en los preceptos correlativos de la LGT 58/2003: 178 y 179.2.d).

La explicación que da el Abogado de la Administración del Estado de su motivo de recurso es la siguiente:

La sentencia de instancia contiene una serie de fundamentos teóricos sobre las sanciones tributarias, que motivan la estimación del recurso. La Abogacía del Estado no puede sino estar de acuerdo con la doctrina que en los mismos se expone, respecto de la necesidad del elemento de culpabilidad para poder imponer una sanción, apreciando previamente la existencia de la infracción.

Lo que ocurre es que la sentencia de instancia no hace bien la aplicación de esa doctrina al caso de autos. Fijémonos que la aplicación de toda esa doctrina la realiza en los dos últimos párrafos de su Fundamento de Derecho Tercero, y para ello dice que en el presente caso, teniendo en cuenta que lo declarado fue "veraz", la Sala entiende que resulta procedente la aplicación del artículo 77.4.d) de la **Ley** General Tributaria (179.2.d) de la LGT de 2003), y a continuación, se limita a transcribir el precepto citado de la **Ley** General Tributaria.

Ese precepto de la LGT que se cita nos dice que no existe infracción cuando la conducta del sujeto pasivo dice que no existe infracción cuando la conducta del sujeto pasivo se deba a una duda razonable sobre la aplicación de las normas legales.

Pero la sentencia de instancia no indica, ni siquiera por referencia o remisión a otros fundamentos de la misma sentencia, dónde está esa interpretación que considera razonable, y por tanto, exoneradora de la infracción, respecto de esta concreta infracción.

Por consiguiente no existe ninguna duda razonable que pudiera servir de

elemento exonerador de la infracción; por el contrario, lo que si ha existido es una declaración del sujeto pasivo que ha reducido indebidamente su base tributaria y que ha tenido que ser corregida por la Inspección de los Tributos, porque, en otro caso, el interesado hubiera consolidado una reducción de sus deberes fiscales, con perjuicio para la Hacienda Pública.

2. El acuerdo administrativo de imposición de sanción, confirmado por el TEAC, refiere los elementos necesarios para que exista infracción tributaria:

1) Respecto de la tipicidad y antijuridicidad, entiende que la conducta del obligado tributario es subsumible en el tipo del **art. 191**: (dejar de ingresar), toda vez que el recurrente dejó de ingresar en el Tesoro Público, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2003, la cantidad de 6.186.939,66 euros; 2) En cuanto a la culpabilidad, el obligado tributario cesó en su actividad y transfirió su patrimonio empresarial, constituido principalmente por las existencias (locales, pisos, garajes y parcelas), al personal, haciéndolo por el valor de adquisición. De esta forma el rendimiento neto de la actividad económica derivado de esta operación fue nulo. Considera que la normativa tributaria es clara al respecto y establece que en la operación de traspaso de existencias de la actividad al patrimonio personal del contribuyente para el cálculo del rendimiento de la actividad económica se atenderá al valor de mercado de éstas en el momento del autoconsumo (**art. 26.4 de la Ley 40/1998 del IRPF**), y, sin embargo, el contribuyente las valora por su coste de adquisición. Considera que además el contribuyente no discute que los inmuebles objeto de transferencia a su patrimonio personal en todo caso eran existencias de la actividad promotora que venía desarrollando hasta ese momento y, sin embargo, ha aplicado a la operación de autoconsumo y a la enajenación ulterior de los bienes las normas correspondientes a la desafectación de activos fijos.

De los hechos expuestos anteriormente se desprende que el contribuyente no ha puesto la diligencia necesaria en la presentación de la autoliquidación, ya que para determinar la tributación del rendimiento de la actividad y las variaciones patrimoniales ha aplicado la normativa que procedería si los inmuebles traspasados a su patrimonio personal hubieran sido inmovilizado afecto hasta el momento del cese, y sin embargo, tenía claro que eran existencias de su actividad promotora, ya que en los años anteriores tributó por tales inmuebles como existencias y no como inmovilizado. Por tanto, no cabe la exoneración de la responsabilidad por ampararse el contribuyente al realizar la autoliquidación en una interpretación razonable de la norma, ya que la normativa del **IRPF** es clara al establecer regímenes de tributación diferentes para las existencias y para los activos fijos afectos a la actividad.

3. El acuerdo sancionador al remitirse al resultado de la liquidación y aludir a la claridad de la norma como única justificación de la culpabilidad del sujeto pasivo, no ofrece una motivación suficiente de su concurrencia, en los términos exigidos por la jurisprudencia de este Tribunal Supremo. Así, en la sentencia de 9 de abril de 2011 (cas. nº 2312/2009) hemos sostenido que "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 --ni constituye ahora-- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad.

Por tanto, siguiendo la doctrina expuesta, procede anular la sanción por su insuficiente motivación acerca de la concurrencia de la necesaria culpabilidad en la conducta del sujeto infractor, como sería en este caso el recurrente.

La cuestión se reduce a valorar si la concurrencia de culpabilidad en la conducta infractora se ha justificado en la resolución sancionadora y, por consiguiente, si la imposición de la sanción ha estado suficientemente motivada, como sostiene el Abogado del Estado o si, por el contrario, la resolución sancionadora no motiva específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad, como declara la sentencia recurrida.

A este respecto conviene subrayar que en el ámbito administrativo sancionador, "la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la **Ley**, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción", de manera que las sanciones tributarias no "pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes" (TS 6 de junio de 2002) ... Es preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de la infractora" ... Y la misma doctrina vino a sentar la STS de 10 de julio de 2007 cuando señaló: "Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido, ni en la vía administrativa ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada ... no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada ..." (STS 6 de junio de 2008, rec. 146/2004).

Si examinamos la resolución sancionadora, se observa que no suministra una respuesta a las alegaciones formuladas por el contribuyente respecto a que: "no ocultó datos a la Administración, ni dejó de contabilizar, ni dejó de manifestar en la declaración los elementos del hecho imponible y sus circunstancias de relevancia fiscal. Al limitarse la regularización propuesta a unos criterios de valoración, distintos a los utilizados por el contribuyente, se da una especie de confrontación de criterios que no puede entenderse como incumplimiento de las normas fiscales, sino que su repercusión lo es con el fin de determinar la cantidad a efectos fiscales, pero sin que en ningún caso, el obligado tributario haya ocultado los datos objeto de regularización. Por ello, consideramos que es aplicable lo dispuesto en el artículo 179.d) de la **Ley** General Tributaria , puesto que el contribuyente ha presentado una declaración veraz y completa y ha practicado la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma. No cabe sino concluir declarando que, en todo caso, los hechos no son constitutivos de infracción tributaria por no concurrir en la actuación del contribuyente la culpabilidad necesaria o grado de reproche social que la imposición de toda sanción implica, en particular cuando la controversia versa sobre cuestiones de valoración y calificación jurídica".

En definitiva, que resulta completamente improcedente sancionar un hecho consistente en atribuir a un incremento patrimonial una valoración inferior a la que posteriormente aprecia la Administración a resultados de su actividad comprobadora.

La sentencia recurrida debe, pues, ser confirmada también en lo referente a la anulación del acuerdo de imposición de la sanción.

OCTAVO.- Al no acogerse ninguno de los motivos alegados, procede desestimar los recursos de casación interpuesto por D. Blas y por el Abogado del Estado y ello debe hacerse con imposición de las **costas** a los recurrentes (**art.** 139.2 LJCA) al haberse desestimado totalmente los recursos.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, los recursos de casación interpuestos por la representación procesal de D. Blas y por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada, con fecha 26 de octubre de 2011, en el recurso contencioso-administrativo núm. 325/2010, por la Sección Cuarta de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.