BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054016

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 9 de enero de 2014

Vocalía 10.^a

R.G. 543/2011

SUMARIO:

IS. Consolidación fiscal. *Incompatibilidad entre la RIC y las eliminaciones intragrupo de los dividendos internos.* En este caso, la cuestión controvertida consiste en determinar si los dividendos percibidos por una entidad, que sirven de base para dotar la RIC, pueden posteriormente eliminarse en el régimen de consolidación fiscal. Si bien en el régimen individual de tribulación en el IS la base imponible se determina partiendo del resultado contable del ejercicio de la sociedad sobre el cual se practican los ajustes que correspondan, para el grupo de sociedades la base imponible no se determina a partir del resultado contable consolidado del grupo, sino mediante la suma de las bases imponibles individuales de las sociedades que integran el mismo, aunque se tienen en cuenta las eliminaciones e incorporaciones de resultados establecidos en la normativa contable sobre normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas. Con esta operativa conseguimos que las rentas obtenidas por el grupo sean las que provienen exclusivamente de las operaciones realizadas por el mismo con terceros, lo cual significa que los resultados derivados de operaciones efectuadas entre sociedades del grupo en el periodo impositivo deben ser eliminados al tiempo de determinar la base imponible consolidada. Es por ello que para la determinación de la base imponible consolidada se han de practicar la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el periodo impositivo, entre ellas las de dividendos internos, pero siempre que dichos resultados estén incluidos en las referidas bases imponibles individuales, de lo cual se deduce que no pueden ser objeto de eliminación aquellos resultados que no se integren en la base imponible.

En consecuencia, si la entidad dominante en su declaración individual consideró los dividendos percibidos entre las rentas a computar en el cálculo de la RIC, y por ello redujo su base imponible en ese importe, cuando esa base imponible ya reducida es sumada a las de las restantes entidades del grupo para calcular la base imponible consolidada, no es posible plantearse la eliminación de dividendos, puesto que no existe duplicidad que la justifique desde el momento en que la perceptora ya los restó de su base imponible en aplicación de la RIC. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104 y 150.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 102 y 104.

RD 939/1986 (RGIT), art. 31.bis.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 86.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 30 y 72.

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 27.

RD 1815/1991 (Cuentas anuales consolidadas), art. 60.

RD 1643/1990 (PGC), Norma Valoración 16^a.**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada (09/01/2014), vista la reclamación económico-administrativa interpuesta ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por ..., con NIF ... actuando en nombre y representación de D. A, con NIF ..., y domicilio, a efectos de notificaciones, en ..., contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de ..., de fecha 15 de diciembre de 2010, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2003 y 2004, procedente del acta de disconformidad nº ..., con una cuantía de 907.413,71 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 7 de julio de 2008 fueron iniciadas actuaciones inspectoras respecto de la reclamante, como sociedad dominante del grupo fiscal ..., por el concepto y período reseñados, actuaciones que se iniciaron con alcance de carácter parcial, limitadas a la comprobación y regularización, en su caso, de la Reserva para Inversiones en Canarias regulada por la Ley 19/1994. Mediante comunicación notificada a la entidad el 13 de mayo de 2009, estas actuaciones de comprobación se ampliaron, en cuanto al Impuesto sobre Sociedades, a los ejercicios 2005 y 2006, con carácter parcial, limitada a la comprobación y regularización, en su caso, de la Reserva para Inversiones en Canarias regulada por la Ley 19/1994 y a la cuantía dotada, así como a la compatibilidad con la eliminación de dividendos internos. Por último, el 22 de mayo de 2009 se comunica una nueva ampliación de actuaciones relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 y 2004, también con carácter parcial y limitada a la comprobación y regularización, en su caso, de la eliminación de dividendos internos como consecuencia de la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias.

Como resultado de la comprobación, fue incoada el acta de disconformidad nº ... en fecha ... La propuesta de regularización contenida en este acta modelo A02 completa la realizada en el A01 nº ..., firmada en la misma fecha, por el mismo concepto y períodos, en la que se regularizan los conceptos a los que el obligado tributario prestó conformidad.

El motivo de la regularización consistió en que la Inspección entiende que los dividendos percibidos por la entidad como matriz del grupo a que pertenece es incompatible con la RIC dotada por dicha matriz con respecto a dichos dividendos. Como consecuencia, se incrementa la base imponible del grupo en el ejercicio 2003 por 1.349.558,67 euros, por exceso o indebida eliminación de dividendos internos, y en el ejercicio 2004 se aumenta la base imponible individual de la dominante, por exceso de dotación a la RIC, por importe de 102.060,74 euros. Además, se aumenta la base imponible del grupo en 515.792,08 euros por indebida eliminación de la totalidad de los dividendos internos percibidos por la matriz.

En fecha 15 de diciembre de 2010 fue dictado acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta, resultando una deuda tributaria de 907.413,71 euros, de los que 686.557,20 corresponden a cuota y 220.856,51 a intereses de demora. El acuerdo fue notificado en fecha 16 de diciembre de 2010.

Segundo:

Contra el acuerdo dictado fue interpuesta por la entidad, en fecha 14 de enero de 2011, reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central alegando, en síntesis, lo siguiente:
-Prescripción del derecho a liquidar de la Administración Tributaria respecto de los ejercicios 2003 y 2004 derivada del incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Manifiesta su disconformidad con algunas de las dilaciones imputadas por la inspección a la entidad.

-Compatibilidad entre la dotación a la RIC y la eliminación intragrupo respecto a los dividendos percibidos por la matriz.

-Cálculos erróneos efectuados por la inspección en la regularización de las eliminaciones intragrupo y la dotación a la RIC.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente alzada, en la que las cuestiones planteadas consisten en la prescripción por incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y la compatibilidad entre la dotación a la RIC y la eliminación intragrupo respecto a los dividendos percibidos por la matriz.

Segundo:

Alega la reclamante en primer lugar prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar respecto de los ejercicios 2003 y 2004, derivada del incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Manifiesta su disconformidad con algunas de las dilaciones imputadas por la inspección a la entidad.

Señala el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) respecto al plazo de las actuaciones inspectoras que:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A

efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley. (...)"

El aludido apartado 2 del artículo 104 establece que "2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."

El artículo 104 del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, regula las dilaciones por causa no imputable a la Administración en los siguientes términos, por lo que ahora nos afecta:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior.

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

(...)"

En el presente caso, la reclamante manifiesta su disconformidad con las siguientes dilaciones:

1) Dilación nº 1, correspondiente al periodo transcurrido entre el 29 de julio y el 25 de septiembre de 2008 (58 días).

En la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras se solicitó que se aportara en la primera visita, entre otra documentación, el Libro Mayor de las cuentas y gastos de la entidad. Llegado el día de la primera visita, 29/7/08, no es aportado, tal y como se recoge expresamente en la diligencia nº 1, alegando el representante de la entidad que ignoraba a qué ejercicios se refería el requerimiento y si se trataba de la entidad o del grupo. La inspección aclara que se refiere a los ejercicios 2003 y 2004 y a la entidad objeto de comprobación. El mencionado Libro se aporta en la visita de 25/9/08 (diligencia nº 2). La inspección imputa a la entidad dilación de 58 días.

La entidad alega que es en el momento en que la inspección aclara estos puntos cuando debemos entender que se está solicitando la documentación de referencia, por lo que no hay dilación en la entrega de la misma. Por otra parte, después de la visita de 29 de julio y antes de la siguiente, de 25 de septiembre, la inspección emitió un requerimiento de información a la entidad para que fuera aportada en la siguiente visita determinada información. Alega la reclamante que en este escrito no se menciona que quedaba pendiente el Libro Mayor de ingresos y gastos y que cuando se cumplimenta la diligencia nº 2 el 25 de septiembre de 2008, no se hace mención en ningún momento, como sí ocurría en otras diligencias, a que la aportación de los Libros Mayor de ingresos y gastos diera lugar a una dilación no imputable a la Administración Tributaria.

A este respecto debemos decir en primer lugar que no resulta un motivo de oposición válido a la dilación imputada el desconocimiento alegado respecto al período y entidad a que se refiere la documentación requerida en la comunicación de inicio, puesto que estos no eran otros que el periodo y la entidad a que se refería la propia comunicación. Por otra parte, no parece lógico que, ante la duda que parece haber suscitado a este respecto la comunicación recibida, la entidad esperara a la visita fijada para aclarar tales extremos, pudiendo haberlo hecho de manera inmediata a través del número de teléfono que con este fin se hace constar en el escrito.

Respecto a la falta de reiteración de la petición de documentación en el requerimiento emitido entre la primera y segunda diligencia, debemos hacer constar que en la diligencia nº 1 se reitera expresamente la petición de la documentación solicitada en la citación, para su cumplimentación en la segunda visita, como por otra parte así hizo la entidad, sin resultar exigibles continuos recordatorios cada vez que la inspección se pone en contacto con el obligado tributario respecto a dicha documentación pendiente de ser aportada.

Respecto a que no se mencione expresamente que la falta de aportación de los Libros Mayor de ingresos y gastos diera lugar a una dilación no imputable a la Administración Tributaria, la norma antes trascrita exige que la inspección advierta al obligado tributario respecto a que los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos del cómputo de la dilación hasta que se cumplimenten debidamente, como efectivamente la inspección ha hecho en este caso. Sin embargo, no está la inspección obligada a ir informando de cada una de las dilaciones que se están produciendo, información que se encuentra extensamente detallada en el acta incoada, así como posteriormente en el acuerdo de liquidación.

Por último, señala la reclamante que la relevancia de la documentación a efectos de la regularización en ningún momento ha sido planteada por la inspección. En este punto debemos señalar que la inspección debe solicitar en el desarrollo del procedimiento inspector la documentación que considere puede contener los elementos de prueba que sirvan de base a la regularización a practicar, en el ejercicio de las facultades que expresamente reconoce la norma, sin resultar exigible por ningún precepto que los requerimientos deban ser justificados por la inspección en cuanto a la relevancia de los documentos solicitados. No obstante, resulta obvia, en el marco en la comprobación que se estaba llevando a cabo, la importancia de los libros solicitados, por lo que debemos desestimar las pretensiones de la reclamante en relación con esta dilación.

2) Dilación nº 2, correspondiente al periodo transcurrido entre el 25 de septiembre y el 16 de octubre de 2008 (21 días).

En la diligencia nº 1, de 29/07/08, se solicita que se aporte el 25/9/08 determinada documentación relativa a las inversiones de las sociedades del grupo, así como las cuentas anuales y los informes de auditoría de los ejercicios correspondientes. Dicha petición es atendida parcialmente en la siguiente visita, siendo completada el 16/10/08 (diligencia nº 3), por lo que la inspección imputa a la reclamante una dilación de 21 días.

Alega la entidad que en la diligencia nº 2 en ningún momento se menciona que quede pendiente documentación alguna, lo cual es cierto, pero debemos tener en cuenta que la información fue aportada en CD-R, por lo que difícilmente podía saber en ese momento la inspección qué información faltaba por aportar, y en definitiva consideramos que la dilación ha sido correctamente imputada.

3) Dilación nº 3, correspondiente al periodo transcurrido entre el 25 de septiembre y el 16 de octubre de 2008, aunque se computan solo 10 días.

En requerimiento de documentación, notificado el 28/08/08, se solicita que para la siguiente visita, de 25/9/08, se aporte determinada documentación, entre ella, justificantes de la suscripción de Deuda Pública. Dicha petición no se atiende en su totalidad hasta el 16/10/08 (diligencia nº 3). Señala el acuerdo de liquidación que esta dilación coincide en parte con la anterior y, en consecuencia, solo debe tenerse en cuenta 10 días.

Alega la reclamante que la inclusión de estos 10 días en el cómputo total de 608 días de dilaciones debe reputarse erróneo, ya que dichos días están incluidos en la primera y segunda dilación, de manera que se suman doblemente al cálculo efectuado por la inspección. En este punto debemos estimar las pretensiones de la reclamante porque la coincidencia de esta dilación no es parcial, como señala el acuerdo de liquidación, sino total, puesto que comprende el período transcurrido desde el 25/09/08 hasta el 16/10/08, que es el mismo de la dilación anterior.

No obstante, respecto al motivo de la dilación, entiende la reclamante que cuando en la diligencia nº 2, de 25 de septiembre de 2008, se aporta el cuadro excel en el que se identifican en su totalidad la suscripción de títulos de Deuda Pública realizada desde 2003 a 2007, ya se acreditaban las inversiones realizadas por dicho concepto y quedaban plenamente identificadas.

Debemos hacer constar que del examen del expediente resulta que, ante la petición de documentación formulada por la inspección en la diligencia nº 1 y en el requerimiento de fecha 28/08/08, en la visita documentada en la diligencia nº 2 se recoge la aportación de un CD-R y en la siguiente visita, formalizada mediante la diligencia nº 3, se recoge la aportación de otro CD-R y de una certificación de la Caja de Canarias pendiente de aportar. Así pues, del examen de las diligencias extendidas podemos concluir que la documentación que debía ser aportada el 25/09/2008 fue completamente entregada el 16/10/2008, por lo que es correcta la dilación imputada, aunque no sea considerada en el cómputo total debido a la superposición de períodos con otras dilaciones.

4) Dilación nº 4, correspondiente al periodo transcurrido entre el 4 de diciembre de 2008 y el 19 de mayo de 2009 (166 días).

En la diligencia nº 4 se solicitó que en la siguiente visita, de 4/12/08, se aportara determinada documentación relativa a la materialización indirecta realizada por D. A. en empresas que no forman parte del

grupo. Llegada la fecha prevista, dicha petición es atendida parcialmente quedando pendiente de entrega documentación relativa a la sociedad X, S.A. según consta en las diligencias nº 5, 6, 10 y siguientes. Esta documentación no se aporta en visitas posteriores, a pesar de recordarse la solicitud en varias ocasiones, siendo finalmente cumplimentada la petición el 19/5/09 (diligencia nº 13), por lo que la inspección imputa una dilación de 166 días.

Alega la entidad que con la petición de la inspección se está trasladando la carga de la labor investigadora y de comprobación de la inspección a la entidad y que la documentación solicitada a terceros no era de obligatoria aportación por parte de D. A.

Respecto a la obligatoriedad en la aportación de la documentación, la norma antes transcrita no subordina la imputación de la dilación al hecho de que la documentación solicitada sea de llevanza obligatoria para el sujeto inspeccionado. Por otra parte, en el desarrollo de las actuaciones inspectoras el obligado tributario debe aportar a la inspección no solo la documentación cuya llevanza resulte obligatoria por quedar así establecido por el Código de Comercio o por las normas fiscales, sino también cuantos documentos o antecedentes sean precisos para probar los hechos y circunstancias consignados en sus declaraciones, así como facilitar la práctica de las comprobaciones que sean necesarias para verificar su situación tributaria. Pero además, en el presente caso la documentación solicitada consiste en la justificación de las inversiones aptas en inmovilizado realizadas por la entidad Inversiones y X, S.A. en las que se materializó, vía suscripciones de capital, dotaciones a la RIC de D. A. S.A. Se trata, por tanto, de justificar la aplicación de este beneficio fiscal por parte de la reclamante, por lo que es a la entidad a la que corresponde probar el cumplimiento de los requisitos establecidos por la norma para su disfrute. En consecuencia, debemos desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

5) Dilación nº 5, correspondiente al periodo transcurrido entre el 3 de febrero de 2009 y el 7 de mayo de 2010 (353 días).

En esta dilación la entidad reitera las razones expuestas en la anterior. En este caso la información solicitada se refiere a la entidad Y, S.A., una sociedad a la que alega es ajena, salvo por la participación que posee del 5,49 %.

El requerimiento formulado por la inspección en este caso consiste en los justificantes documentales, a efectos de la materialización de la RIC, de una relación de apuntes contables que se detallan en la diligencia. Debemos reiterar nuestra argumentación referente a la obligación por parte del obligado tributario de aportar cuantos documentos o antecedentes sean precisos para probar los hechos y circunstancias consignados en sus declaraciones, especialmente en este supuesto en que se trata de justificar la aplicación de un beneficio fiscal.

Tampoco constituye un motivo de oposición válido a la presente dilación el hecho de que, como alega la entidad, la aportación de la documentación se lleva a cabo el 7 de mayo de 2010 y en ese mismo acto se comunica verbalmente la regularización que se va a efectuar y, respecto de la materialización de la RIC, se comunica qué elementos no se van a considerar válidos a estos efectos, de lo que la reclamante deduce que se trata de una documentación totalmente prescindible para el procedimiento.

No podemos estar de acuerdo con tal afirmación, pues parece la reclamante dar a entender que la regularización no dependía de la documentación aportada, cuando lo que podemos extraer del análisis de la diligencia nº 28 es que, a la vista de la documentación aportada en esta visita, junto con el examen de la aportada a lo largo del procedimiento, la inspección comunica sus conclusiones al representante de la entidad. Asimismo reiteramos aquí la argumentación antes expuesta respecto a la relevancia de la documentación aportada, que en este caso es fácil deducir, pues se trata de justificar, como ya hemos dicho, la adecuación de las inversiones efectuadas en cumplimiento de la normativa reguladora de la RIC.

6) Dilación nº 7, correspondiente al periodo transcurrido entre el 18 de febrero de 2009 y el 13 de julio de 2009 (145 días).

Nuevamente, alega la interesada que la inspección superpone otra dilación. No obstante, según el acuerdo de liquidación no se computa día alguno por esta dilación, pues se solapa con la anterior.

En cuanto al motivo de la misma, la documentación requerida se refiere a diferentes partidas contabilizadas en las cuentas de "Diferencias positivas de cambio", "Trabajos realizados para el inmovilizado" y "Provisiones". Alega la entidad que para poder computar una dilación debería tratarse la documentación solicitada de una información cuya falta de aportación hubiera impedido a la Administración Tributaria el desarrollo normalizado y la continuación de las actuaciones, hechos que no se han producido ni han quedado acreditados. Respecto a esta cuestión, señala el RGGI en su artículo 102.7 que:

"Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirá la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse"

Sobre el contenido del artículo 31.bis.4 de RGIT se ha pronunciado la Audiencia Nacional en Sentencias tales como la de 24-01-2011 (rec. nº. 485/2007), citada por otras posteriores como las de 02-04-2012 (rec. nº. 6089/2008) y 19-04-2012, (rec. nº. 541/2011) y que, por lo que aquí interesa, afirman en cuanto a las dilaciones que:

“Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.(...) Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado.”

Y lo hace esta última con transcripción parcial de distintos precedentes del Tribunal Supremo entre los que destacamos la Sentencia de 28-01-2011 (RJ 2011/510) que dice también:

"El propósito del legislador de establecer a partir de la Ley 1/1998 un plazo máximo de duración del procedimiento inspector de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce meses si concurrían las circunstancias que se señalaban, esta Sala, dada la finalidad de la reforma, no comparte el automatismo que aprecia la Sala de instancia, en la consideración de la dilación imputable al contribuyente, no obstante los términos literales en que se expresa el art. 31.bis 2 del Reglamento General de Inspección de los Tributos...

... A juicio de la Sala, no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación validamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento".

Así, la continuación de actuaciones que predica el artículo 102.7 del RGGI debe entenderse como manifestación de los principios de eficacia, eficiencia y celeridad que han de presidir el actuar administrativo, pero nada más. Esto es, no cabe computar dilación en forma objetiva, es decir, en todo caso de retraso en la aportación de la documentación requerida si dicho retraso no ha impedido el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras.

Pues bien, en el caso que nos ocupa es evidente que la inspección podía seguir solicitando y comprobando otra documentación en los periodos computados como dilación, puesto que así lo ha hecho, pero antes de poder afirmar que los retrasos en la aportación de la documentación no han supuesto entorpecimiento en el desarrollo de la inspección debemos tener en cuenta que en el expediente quedan plasmados los retrasos continuados de los que, analizados en su conjunto, resulta claro que como consecuencia de los mismos se ha dilatado el desarrollo de la comprobación.

7) Dilación nº 8, correspondiente al periodo transcurrido entre el 26 de marzo de 2009 y el 11 de junio de 2009 (77 días). Nuevamente esta dilación se solapa con las anteriores, por los que no se incluye su cómputo en la suma total de los 608 días de dilaciones.

En la diligencia nº 10 se solicitó que, en la siguiente visita de 26/3/09, se aportara determinada documentación. Llegada la fecha prevista, dicha petición es atendida parcialmente (se aporta la relativa a los puntos 3, 6, 7, 9 y 10 de la diligencia 10, faltando los puntos 4 y 8), siendo entregado el resto de la documentación solicitada paulatinamente en las visitas de 15/04/2009 (diligencia 12, se aporta el punto 8) y 11/06/2009 (diligencia 15, se aporta el punto 4).

Alega la entidad, respecto al punto 4 de la diligencia nº 10, que no se solicita documentación alguna, sino que se efectúa una aclaración respecto a que los justificantes documentales de las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones de la entidad Z, S.A. deben referirse a la entidad W, S.A. En efecto, deben estimarse las pretensiones de la reclamante en cuanto a la incorrecta consideración de este retraso como dilación imputable a la entidad, puesto que la inspección reconoce el error en el que había incurrido en la solicitud planteada.

Sin embargo, respecto al punto 8, en el que se solicitan los justificantes documentales de la materialización de la RIC en las cuentas 215 y 227 de la entidad, centra la entidad sus alegaciones en este punto en el justificante del pago de una suscripción de acciones de una sociedad anónima, formalizada en escritura pública que ya había sido aportada. Sin embargo, de la lectura de la diligencia nº 12 resulta que la documentación pendiente de aportar no era el pago al que se refiere la reclamante, sino la documentación contable referente a las cuentas 215 y 227, que se detalla en el anexo de la diligencia y que es entregada en esa fecha 15/04/2009. Corresponde, pues, desestimar las pretensiones de la interesada en este punto.

8) Dilación nº 13, correspondiente al periodo transcurrido entre el 1 de octubre de 2009 y el 8 de octubre de 2009 (7 días). Nuevamente esta dilación se solapa con las anteriores.

El motivo de la misma reside, según el acuerdo de liquidación, en que, tal y como consta en la diligencia 20, de 8/10/09, la visita prevista para el 1/10/09 es aplazada hasta dicha fecha a solicitud del obligado tributario. Según la reclamante, el retraso se produce a petición de la inspección. En efecto, según consta en la diligencia nº 20, la petición en conversación telefónica del retraso de la visita partió de la inspección, por lo que no es correcta la consideración de la misma como imputable a la entidad por parte de la inspección. En cualquier caso, no se ha incluido en el cómputo de los días de dilación por coincidir este periodo con el de otras dilaciones.

En resumen, debemos estimar las pretensiones de la reclamante referidas a las dilaciones nº 3 y 13, aunque solo supone una minoración de 10 días a los 608 días de dilación considerados. En consecuencia, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector no ha sido incumplido, considerando 598 días de dilación, por lo que debemos concluir que no se ha producido la prescripción alegada.

Tercero:

Entrando en el fondo de la reclamación interpuesta, la cuestión controvertida consiste en si los dividendos percibidos por la entidad, que sirven de base para dotar la RIC, pueden posteriormente eliminarse en el régimen de consolidación fiscal. Según recoge el acuerdo de liquidación, la entidad dotó unas cuantías a la RIC por los ejercicios 2003 y 2004 de 7,5 millones y 9 millones de euros respectivamente, y el grupo ha eliminado en su declaración consolidada dividendos, percibidos por la reclamante como matriz, por importes de 1.738.855,57 euros y 515.792,08 euros, respectivamente. La regularización consiste en que la inspección entiende que la cuantía de los dividendos eliminados, que son la totalidad de los internos percibidos por la matriz, es incompatible con la RIC dotada por dicha matriz, incompatibilidad que nace de lo regulado en el artículo 86, apartados 2 y 3, de la ley 43/1995 del Impuesto, actualmente 72 (con los mismos apartados) del Texto Refundido vigente.

Como consecuencia de lo anterior, se incrementa la base imponible del grupo en el ejercicio 2003 por 1.349.558,67 euros por exceso o indebida eliminación de dividendos internos. El ajuste positivo practicado por la inspección en la base imponible del grupo deriva de la improcedente eliminación en consolidación fiscal del importe de los dividendos internos, ya que previamente no habían sido incorporados en las bases imponibles individuales al haber servido para dotar la Reserva para Inversiones en Canarias de la perceptora (artículo 86.2 de la LIS). En el ejercicio 2004, se aumenta la base imponible individual de la dominante, por exceso de dotación a la RIC, por importe de 102.060,74 euros y además se aumenta la del grupo en 515.792,08 euros por indebida eliminación de la totalidad de los dividendos internos percibidos asimismo por la matriz.

Alega la entidad que la sociedad que dota la RIC goza de una "exención fiscal" autónoma e independiente de cualquier otro mecanismo fiscal, y ello precisamente porque la sociedad se compromete a invertir un importe equivalente a dicha reducción, gozando por ello de un derecho adicional (la RIC, con su compromiso de inversión) al propio y de aplicación general en el régimen de consolidación (la eliminación) sin por ello perder el derecho a este último. No se está eliminando un resultado interno que, sin más, hubiera dejado de formar parte de la base imponible de la sociedad que lo generó; está tributando por dicha renta y queda sometida a las condiciones para que ese incentivo fiscal aplicado se consolide.

Debemos comenzar señalando que la RIC viene regulada por el artículo 27 de la ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que en ese periodo impositivo (2003) establece lo siguiente:

"Artículo 27. Reserva para inversiones en Canarias.

1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este Impuesto de las cantidades que, con relaciona sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la Reserva para Inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.

2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada periodo impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo periodo que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.

A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el correspondiente a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción establecida en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detrído de los fondos propios, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones".

La inspección basa su regularización en el artículo 86.2 de la Ley 43/95, en su redacción vigente en el ejercicio 2003, dada por la Ley 24/2001, (artículo 72.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, vigente en 2004), que dispone:

"2. Se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas, en cuanto los mencionados resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles individuales de las entidades que forman parte del grupo fiscal"

El apartado 3 del mismo artículo añade: "3. No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 28.4 de esta Ley".

En base a este segundo apartado, la inspección argumenta que la técnica de la eliminación de dividendos produce los mismos efectos prácticos que la utilización del método de exención, como sistema para evitar la doble imposición de dividendos. La razón de esta eliminación es la de evitar que, si el resultado formó parte de la base imponible de una de las empresas, lo forme de otra. En este caso, el dividendo se computó en las bases imponibles, como beneficio de las entidades que los distribuyen, por tanto no puede volver a tributar como beneficio de la perceptora y el grupo lo elimina por esta razón. Del mismo modo, dado que en el régimen general del IS existen determinados casos en los que no es de aplicación la deducción por doble imposición, es por lo que expresamente se establece que no se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales cuando no proceda la deducción por doble imposición interna. No procederá aplicar la deducción por doble imposición si los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen dividendos no han sido gravados por el Impuesto sobre Sociedades, es decir cuando no existe doble imposición. Como apoyo de su argumentación, hace referencia a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 28 de marzo de 2008, que afirma que la reducción por la RIC y la deducción por doble imposición interna son incompatibles.

En este punto la reclamante manifiesta su oposición alegando que no se trata de una deducción por doble imposición lo que tratamos en el presente caso, ni resulta por tanto aplicable esta Sentencia.

Así las cosas, dejando aparte la similitud que pueda presentar nuestro caso con la deducción por doble imposición, debemos tener en cuenta que en este supuesto nos encontramos ante un grupo fiscal y las eliminaciones que deben ser practicadas para la determinación de la base imponible del mismo. Si bien en el régimen individual de tribulación en el IS la base imponible se determina partiendo del resultado contable del ejercicio de la sociedad sobre el cual se practican los ajustes que correspondan, para el grupo de sociedades la base imponible no se determina a partir del resultado contable consolidado del grupo, sino mediante la suma de las bases imponibles individuales de las sociedades que integran el mismo, aunque se tienen en cuenta las eliminaciones e incorporaciones de resultados establecidos en la normativa contable sobre normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas.

Con esta operativa conseguimos que las rentas obtenidas por el grupo sean las que provienen exclusivamente de las operaciones realizadas por el mismo con terceros, lo cual significa que los resultados derivados de operaciones efectuadas entre sociedades del grupo en el periodo impositivo deben ser eliminados al tiempo de determinar la base imponible consolidada. Es por ello que para la determinación de la base imponible consolidada se han de practicar la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el periodo impositivo, entre ellas las de dividendos internos, pero siempre que dichos resultados estén incluidos en las referidas bases imponibles individuales, de lo cual se deduce que no pueden ser objeto de eliminación aquellos resultados que no se integren en la base imponible. En consecuencia, si la entidad dominante en su declaración individual consideró los dividendos percibidos entre las rentas a computar en el cálculo de la RIC, y por ello redujo su base imponible en ese importe, cuando esa base imponible ya reducida es sumada a las de las restantes entidades del grupo para calcular la base imponible consolidada, no es posible plantearse la eliminación de dividendos, puesto que no existe duplicidad que la justifique desde el momento en que la perceptora ya los restó de su base imponible en aplicación de la RIC. Consideramos, pues, ajustado el criterio de la inspección respecto a la incompatibilidad entre la RIC y las eliminaciones intragrupo de los dividendos internos.

Ha de recordarse, por razones de congruencia, que este TEAC sostenía ya este criterio en resolución de 30 de mayo de 2012 (RG. 209/10)

Cuarto:

Respecto a los cálculos numéricos efectuados por la inspección, manifiesta su disconformidad la entidad alegando que el planteamiento de la inspección está dirigido únicamente a cubrir sus intereses. Plantea la interesada si no puede ocurrir que la diferencia entre los 7,5 millones que tomamos de partida para dotar la RIC en 2003 y los 9.331.634,28 euros de resultado sea precisamente la cifra de dividendos, es decir que la RIC esté íntegramente dotada respecto del resultado de explotación y no respecto de dividendos. Entiende que el

planteamiento de los actuarios es que de cada euro destinado a la RIC, cuando en dicho resultado incluye dividendos, habrá un porcentaje que se corresponda con estos dividendos y que, por tanto, queda excluido de la posibilidad de eliminación. A sensu contrario, si el dividendo forma parte de la base de dotación de la RIC de manera proporcional a la cantidad total, habrá una cifra de estos dividendos que estén en la parte de la base imponible por la que la entidad tributa. Según esto, matemáticamente es imposible que en el ejercicio 2004 la totalidad del dividendo percibido quede excluido de la posibilidad de eliminación, y no haya una parte proporcional, la que no haya entrado en la dotación de la RIC, que sí tenga esta posibilidad.

Pues bien, no tiene en cuenta la reclamante la incidencia de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades en el cálculo de la RIC y que, a su vez, el impuesto vendrá determinado por los ajustes, tanto individuales como consolidados, así como por el importe de dotación a la RIC. La inspección ha partido de la Norma de Valoración 16ª del Plan General de Contabilidad de 1990, vigente en este periodo 2003, que regula la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, según la cual se obtendrá el resultado contable ajustado, que es el resultado económico antes de impuestos del ejercicio, más o menos las diferencias permanentes que correspondan al mismo. En segundo lugar, se calculará el importe del impuesto bruto, aplicando el tipo impositivo correspondiente al ejercicio sobre el resultado contable ajustado. Finalmente, del importe del impuesto bruto, según sea positivo o negativo, se restará o sumará, respectivamente, el de las bonificaciones y deducciones en la cuota, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta, para obtener el Impuesto sobre Sociedades devengado.

Por otra parte, en consolidación, el RD 1815/1991, de 20 de diciembre, que establece las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, se remite, en su artículo 60, para el cálculo del Impuesto sobre beneficios a la Norma de Valoración 16ª del Plan General de Contabilidad, si bien "Incluyendo las diferencias permanentes y temporales originadas como consecuencia de la aplicación de los métodos de consolidación, es decir, teniendo en cuenta los ajustes derivados de la aplicación de los métodos de consolidación", por lo que debemos tener en cuenta la diferencia permanente de consolidación derivada de la eliminación de dividendos que efectúe el grupo.

Como hemos dicho, este impuesto contable va a condicionar el beneficio o resultado neto contable de la empresa individual, y ello va a su vez a condicionar la cuantía máxima de la RIC que se puede dotar, lo que a su vez condiciona la cuantía de la eliminación que el grupo va a poder practicar. En consecuencia, el cálculo del impuesto se efectuará, tal y como señala el acuerdo de liquidación, del siguiente modo:

$$IS = 0,35 * (BAIT +/- Ajustes permanentes indiv +/- Ajustes pmtes. Consolidación - RIC) - Bonificaciones - Deducciones.$$

Resulta evidente la dificultad del cálculo, por las interacciones entre las distintas variables que intervienen. Es por ello que la inspección realiza dos operaciones, entendiéndose que la solución correcta va a estar situada entre una RIC teórica, sin eliminación de dividendos, que será mayor, la máxima posible, y una RIC también teórica con opción de eliminación de dividendos que será menor. El obligado puede optar por la RIC teórica máxima, sin eliminar dividendos, la RIC mínima, con eliminación del 100% de los dividendos o una intermedia que combine las dos. Puesto que en la comprobación se parte de una RIC ya dotada por el obligado que, en el ejercicio 2003, de acuerdo con los cálculos efectuados, está situada entre las dos teóricas máxima y mínima, cabe concluir que se puede eliminar parte de los dividendos, importe que ha sido calculado por la inspección y da lugar a la regularización propuesta. En 2004, sin embargo, el obligado ha dotado una RIC incluso superior a la máxima teórica, por lo que la inspección regulariza la RIC efectuada hasta esta máxima teórica. Esta dotación ya no permite eliminar dividendos, dado que se ha optado por una de las tres alternativas, la de la máxima RIC posible.

Si bien es cierto que el planteamiento podría haber sido el contrario, es decir, podríamos partir de la eliminación practicada por el grupo por la totalidad de los dividendos y considerar que esta condiciona la cifra sobre la que cabe dotar la RIC por la empresa individual, la cual deberá tener en cuenta en su cómputo que aquella eliminación queda excluida del cálculo de la cuantía máxima posible de RIC, comparte este Tribunal el criterio adoptado por la inspección, según el cual en secuencia temporal las empresas individualmente aprobarán sus cuentas, en concreto la dominante dotará una RIC con las formalidades y requisitos impuestos por la Ley de Sociedades Anónimas, y tras esa aprobación y por haber dotado una determinada RIC, la base imponible individual resultante se agrega junto con las demás al grupo fiscal, y es éste el que lleva a cabo la eliminación posterior de aquellos resultados por operaciones internas que son procedentes por las normas contables. Es por ello que debemos desestimar las pretensiones de la reclamante y confirmar el acto dictado.

En cuanto a la alusión que hace la entidad al acta de conformidad incoada por los ejercicios 2005 y 2006, en la que la inspección considera que la dotación a la RIC y las eliminaciones intragrupo sí son compatibles por darse las circunstancias previstas en los arts. 72 apdos. 2 y 3 y el 30.4 del Texto Refundido del Impuesto, alega la entidad que desconoce cuál es el planteamiento que le permite concluir que en este caso sí se cumplen los requisitos de que ambos parámetros sean compatibles. No resulta posible para este Tribunal pronunciarse sobre estos cálculos llevados a cabo por la inspección, al desconocer tanto estos cálculos como los datos referentes a estos ejercicios, por no constituir el objeto de la presente reclamación.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la presente reclamación,

ACUERDA:

DESESTIMARLA, confirmando el acuerdo de liquidación dictado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.