

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054171

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de abril de 2014

Vocalía 2.^a

R.G. 3754/2011

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Cómputo del plazo. Dies ad quem. En el caso que nos ocupa señala el obligado que, a su juicio, el *dies a quem* del cómputo del plazo de duración del procedimiento es el 20-04-2010, no el 08-04-2010. Como indica textualmente el art. 150 de la Ley 58/2003 (LGT): «se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas». Es más, la norma ni siquiera exige la notificación expresa del acuerdo de liquidación para computar el plazo de duración del procedimiento inspector sino que dispone al respecto el art. 104.2 de la misma Ley 58/2003 (LGT) que «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». Así las cosas observamos que en este caso el acuerdo de liquidación se dictó el 02-02-2010 notificándose al interesado el 08-04-2010. No obstante lo anterior, se notificó un nuevo acuerdo el 20-04-2010 en el que, sin desvirtuar la fundamentación jurídica del anterior, se da respuesta a las alegaciones del sujeto pasivo, alegaciones que no habían sido tenidas en cuenta por haber entrado en la Inspección cuando ya se había dictado el dicho primer acuerdo. Pues bien, el *dies ad quem* es la fecha en la que se notificó el acuerdo de liquidación y no la fecha posterior en la que se notificó el nuevo acuerdo en el que se da respuesta a las alegaciones del sujeto pasivo. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 40, 103, 104, 135 y 150.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 102, 103 y 104.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 110.

En la villa de Madrid, a la fecha indicada (2/04/2014), el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, han interpuesto Dña. A, con NIF ..., Dña B, con NIF ... y D. C, con NIF ..., como sucesores de X, S.L., con CIF ..., y en su nombre y representación D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra Acuerdo de liquidación ... de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, con cuantía de 12.375.977,02 €

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 20-04-2011 se notificó a los interesados Acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 de la entidad X, S.L. fruto de tasación pericial contradictoria, derivado del acta nº. A02- ..., complementada por Informe ampliatorio, documentos en los que se hace constar, de forma sucinta, lo siguiente:

1.- Con fecha 01-04-2008 se iniciaron las actuaciones inspectoras.

En el cómputo del plazo de duración de las mismas debe atenderse a las siguientes circunstancias: no se deben computar 324 días por dilaciones no imputables a la Administración e interrupción justificada de las actuaciones.

2.- La actividad desarrollada por el obligado tributario en el período objeto de comprobación fue la descrita en los epígrafes del IAE 833.1, Promoción inmobiliaria de terrenos, 833.2, Promoción inmobiliaria de edificios y 861.1, Alquiler de viviendas.

3.- La Inspección tributaria, respecto de la situación de la contabilidad y registros obligatorios del sujeto pasivo, señala que analizados los mismos no se han apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo.

4.- El sujeto pasivo había presentado autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 declarando una base imponible de 0 € tras compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores de 616.366,33 €.

5.- En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los siguientes hechos respecto de cuya regularización el obligado tributario no prestó su conformidad:

La entidad, en el ejercicio 2003, se escindió parcialmente, segregando parte de su patrimonio en tres bloques que se aportaron a tres sociedades de nueva creación: **Y, S.L.U.**, **Z, S.L.** y **V, S.L.**, acogándose la operación al régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la LIS.

El capital de **X, S.L.** estaba dividido entre tres socios: **Dña. B**, **Dña. A** y **D. C.** Como consecuencia de la escisión se redujo el capital de la entidad adjudicándose a **Dña. B** la totalidad de las acciones de **V, S.L.**, a **Dña. A** la totalidad de las acciones de **Y, S.L.U.** y a **D. C.** la totalidad de las acciones de **Z, S.L.**

Quedó como patrimonio social las promociones en curso, que según el proyecto de escisión "*forman un patrimonio residual*", disolviéndose la entidad una vez fueron vendidas las mismas y antes del inicio de las actuaciones inspectoras que ahora nos ocupan.

La Inspección considera no aplicable a la escisión el régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la LIS toda vez que la misma no se realizó por motivos económico válidos tales como la reestructuración o racionalización de las actividades sino por el propósito de los socios de separarse y repartirse el patrimonio social sin coste fiscal, sin que haya existido con la segregación una separación de actividades.

6.- Practicada liquidación por parte de la Inspección el interesado instó tasación pericial contradictoria de la que derivó nueva liquidación con deuda tributaria de 12.375.977,02 € desglosada en cuota de 9.018.370,38 € e intereses de demora de 3.357.606,64 €.

Tercero.

Notificada dicha liquidación con fecha 30-04-2011 fue interpuesta frente a la misma las reclamaciones que ahora nos ocupan y puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, con fecha 17-10-2011 se presentaron las mismas mediante escrito en el que los reclamantes formulan los siguientes motivos de oposición:

1º.-Prescripción del derecho a liquidar por excesiva duración de las actuaciones inspectoras.

2º.-Improcedencia de la regularización por estar basada la escisión en motivos económico válidos, separándose con ella los bloques patrimoniales gestionados por cada uno de los socios.

3º.-Nulidad de la liquidación al haberse practicado liquidación por el importe total de la deuda tributaria.

4º.-Nulidad de la liquidación por partir de la valoración de un tercer perito sin que exista en el expediente acreditada la provisión de fondos de la Administración.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en la presente reclamación los requisitos de competencia de este Tribunal, legitimación e interposición en plazo, que son presupuesto de su admisión a trámite, planteándose como cuestiones a resolver las enumeradas en el expositivo TERCERO de los antecedentes de hecho.

Segundo.

Comienza el interesado alegando prescripción por excesiva duración del procedimiento inspector.

Pues bien, para dar respuesta a esta cuestión hay que tener en cuenta los preceptos que se transcriben seguidamente:

Artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), en el que se regula el plazo de las actuaciones inspectoras:

"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."

Artículo 104.2 de la LGT, por el que se regulan los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa:

“(...) 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.”

Artículo 102 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 (en adelante, RGGI) aprobado por Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, en el que se regula el cómputo de los plazos máximos de resolución:

“2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.

(...) 4. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente.

5. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales.

6. El obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este reglamento con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente.

7. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse.”

Artículo 104 del RGGI por el que se regulan las dilaciones por causa no imputable a la Administración:

“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.

(...)

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 tributario, 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”.

Artículo 103 del RGGI por el que se regulan los periodos de interrupción justificada:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) Cuando se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la

petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses”.

Dicho lo anterior realiza el Acuerdo de liquidación el siguiente cómputo de las dilaciones no imputables a la Administración y periodos de interrupción justificada:

Motivo Dilación/Interrupción	Inicio	Fin	Nº. días
Retraso aportación documentación...	30-04-2008	05-06-2008	36
Solicitud de aplazamiento.....	26-06-2008	02-10-2008	98
Ampliación plazo alegaciones.....	13-01-2010	20-01-2010	8
Solicitud valoración Gabinete Tco.....	04-12-2008	04-06-2009	182
Total.....			324

Pues bien, comienza el interesado señalando que, a su juicio, el “dies a quem” del cómputo del plazo de duración del procedimiento es el 20-04-2010 y no el 08-04-2010. Como indica textualmente el artículo 150 LGT antes transcrito “Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas”. Es más, la norma ni siquiera exige la notificación expresa del Acuerdo de liquidación para computar el plazo de duración del procedimiento inspector sino que dispone al respecto el artículo 104.2 LGT al que remite el 150 que “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”.

Así las cosas observamos que en el caso que nos ocupa el Acuerdo de liquidación se dictó el 02-02-2010 notificándose al interesado el 08-04-2010. No obstante lo anterior, como se dice en el Acuerdo de 25-03-2010, notificado el 20-04-2010:

“En fecha 20/01/2010 la sociedad X, S.L. presentó en Correos, escrito de alegaciones al Acta de Disconformidad A02- ..., incoada en fecha 21/12/2009 en relación con el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades, periodo 2003, al amparo de lo dispuesto en el artículo 157.3 de la Ley 58/2003, de 17 de octubre, General Tributaria (en adelante Ley 58/2003). De acuerdo con el artículo mencionado, dicho escrito de alegaciones se presentó dentro del plazo establecido a tal efecto, si bien, llegó a conocimiento del órgano competente en fecha 5 de febrero de 2010, con posterioridad a la fecha en que se dictó el Acuerdo de Liquidación (2 de febrero de 2010)”

Es por ello que se dictó nuevo Acuerdo (el de 25-03-2010) en el que se responden las alegaciones formuladas por el contribuyente frente a la propuesta contenida en el acta.

Pues bien, para casos como el que nos ocupa tiene dicho este Tribunal, en resolución de 02-02-2012 (RG 2644/10):

<<Pues bien, las alegaciones de la interesada al respecto deben desestimarse. A la vista del expediente, del mismo resulta que la inspección ha actuado en todo momento siguiendo el procedimiento legalmente establecido, preservándose el derecho a la defensa del obligado tributario, debiéndose tener en cuenta que la interesada presentó su escrito en una Administración distinta a la que debía tenerlas en cuenta, el Ayuntamiento de ..., y el último día del plazo para presentarlo (19 de octubre), siendo materialmente imposible que las alegaciones tuvieran entrada ese mismo día en el órgano inspector. Pero en todo caso, la actuación de la Administración ha sido conforme a derecho, no causándose en ningún momento la indefensión “material” a la que se refieren tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional, que en Sentencia de 1 de julio de 1986 ha declarado que “Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y de defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que el efecto material de indefensión se produzca”.

Se concedieron al obligado tributario los oportunos trámites de audiencia, tanto con anterioridad a la propuesta de regularización, constando que en dicho momento la interesada hizo uso de tal derecho presentando las oportunas alegaciones, tal y como se hizo constar en el acta incoada; como asimismo con posterioridad a la incoación de dicha acta y emisión del preceptivo informe ampliatorio. El acto administrativo de liquidación se dictó y notificó una vez transcurrido el plazo de alegaciones sin tener constancia de su presentación y respetando el

plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras que finalizaba en 25 de octubre de 2005, presentando la interesada su escrito, como hemos señalado antes, en una Administración distinta a la que debía tenerlas en cuenta, el Ayuntamiento de ..., y el último día del plazo para presentarlo (19 de octubre), no teniendo entrada las alegaciones en la Agencia Estatal de Administración Tributaria sino hasta el 26 de octubre de 2006, es decir, como se ha indicado, una vez finalizado el plazo de alegaciones y asimismo dictado y notificado el acuerdo de liquidación. Debe concluirse que la actuación inspectora fue conforme a derecho y diligente, siendo plenamente válido y eficaz el acuerdo de liquidación dictado en 21 de octubre de 2005, no pudiéndose considerar que el mismo es sustituido, anulado, por la posterior comunicación de fecha 17 de noviembre de 2005 de la Inspección Regional en cuanto, como señala el Tribunal Regional, en dicha comunicación ni se adopta decisión alguna sobre el fondo del asunto ni se aprecia ninguna voluntad de la Administración encaminada a producir efectos jurídicos, limitándose la misma a hacer constar la entrada de las alegaciones en la AEAT en fecha 26 de octubre de 2005 y que las mismas no desvirtúan la fundamentación jurídica de la liquidación en su día dictada.

En consecuencia, las actuaciones inspectoras concluyeron con la notificación en fecha 21 de octubre de 2005 del acto administrativo por el que se dictó el correspondiente Acuerdo de Liquidación por el Inspector Jefe, por lo que se puede concluir que las actuaciones no excedieron del plazo legalmente establecido>>.

Y el mismo criterio sería reiterado posteriormente en resolución de 30-05-2012 (RG 4837/10).
Debe pues desestimarse la alegación actora.

Tercero.

Continúa el interesado oponiéndose al cómputo de la duración del procedimiento realizado por la Inspección señalando la improcedencia de considerar como interrupción justificada la solicitud de valoración al Gabinete Técnico, así como el erróneo cómputo de la misma.

Pues bien, en cuanto a la consideración como interrupción justificada del tiempo que media entre la solicitud de valoración al Gabinete Técnico y la obtención de éste también tiene formado criterio este Tribunal en los términos que seguidamente se expondrán. Así, por ejemplo, decíamos en nuestra resolución de 27-06-2013 (RG 592/11):

<<4º.- Petición informe Gabinete Técnico: 27-07-07 a 27-08-07

La reclamante manifiesta su discrepancia respecto a estos días; sostiene que la petición de informes al Gabinete Técnico de la propia Delegación Especial de Madrid de la AEAT no se trata de datos o informes a "otros órganos de la Administración del Estado" según contempla el apartado 1.a) del artículo 31 bis del RGIT.

En relación con esta alegación de la reclamante señalar que el artículo 5.2 de la ley 6/1997 (LOFAGE) define el órgano administrativo como "las unidades administrativas a las que se les atribuyan funciones que tengan efectos jurídicos frente a terceros, o cuya actuación tenga carácter preceptivo".

Y el artículo 7 de dicha Ley referido a los elementos organizativos básicos establece lo siguiente:

"1. Las unidades administrativas son los elementos organizativos básicos de las estructuras orgánicas. Las unidades comprenden puestos de trabajo o dotaciones de plantilla vinculados funcionalmente por razón de sus cometidos y orgánicamente por una jefatura común. Pueden existir unidades administrativas complejas, que agrupen dos o más unidades menores.

(....)

3. Las unidades administrativas se establecen mediante las relaciones de puestos de trabajo, que se aprobarán de acuerdo con su regulación específica, y se integran en un determinado órgano."

Según los preceptos citados, resulta claro que, la petición de informes al Gabinete Técnico de la propia Delegación Especial de Madrid de la AEAT si se trata de datos o informes a "otros órganos de la Administración del Estado" según contempla el apartado 1.a) del artículo 31 bis del RGIT>>.

Y en iguales términos es había pronunciado ya previamente este Tribunal en resoluciones tales como la de 17-03-2010 (RG 6738/08).

Por otro lado discute también el interesado la duración de esta interrupción justificada indicando que la valoración pudo hacerse en un plazo inferior de tiempo, tal y como se hizo en el seno del procedimiento de tasación pericial contradictoria instado por el contribuyente.

Pues bien, al respecto señalar únicamente que, tal y como se dice en el Acuerdo de liquidación "...el día 4 de diciembre de 2008 la Inspección solicitó Informe de valoración al Gabinete Técnico de la AEAT, el cual fue recibido el día 3 de agosto de 2008. Al ser el tiempo transcurrido entre el 4 de diciembre de 2008 y el 3 de agosto

de 2009 superior a seis meses, de acuerdo con el precepto anteriormente transcrito, el tiempo máximo de interrupción justificada a computar por este concepto será de seis meses (182 días)”

Y ciertamente el artículo 103 de la LGT anteriormente transcrito establece un plazo máximo de seis meses de interrupción justificada por causa de petición de informes a otros órganos por lo que siendo dicho plazo el computado por la Inspección (al ser superior el plazo real que media entre la petición de la valoración y su obtención) ningún vicio apreciamos en su actuar.

Así las cosas, deben también en este caso desestimarse las alegaciones actoras al respecto.

Cuarto.

Señala seguidamente el interesado respecto de la duración de las actuaciones que la ampliación de plazo para alegaciones no puede computarse como dilación no imputable a la Administración apoyando dicha pretensión en una sentencia de la Audiencia Nacional de 03-03-2006.

Pues bien, como antes se ha dicho, la concesión de aplazamientos es un supuesto expresamente calificado como de dilación no imputable a la Administración por el artículo 104.c) RGGI anteriormente transcrito. Y a mayor abundamiento, acerca de esta cuestión el Tribunal Supremo en sentencia de 24 de enero de 2011 (recurso de casación nº 485/2007) se ha pronunciado en los siguientes términos (FJ Tercero):

“(B.2) El plazo inicial de quince días previsto en el artículo 56.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos para presentar el escrito de alegaciones al acta de disconformidad ni es dilación ni es "imputable" a la Administración o a quien es objeto del procedimiento de inspección, pues constituye un plazo normativamente establecido con carácter general que se integra por el artículo 29 de la Ley 1/1998 en el conjunto de las actuaciones, al establecer la duración con eficacia plena del procedimiento de inspección. Por el contrario, la prórroga de dicho plazo supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es "imputable" al contribuyente, en el sentido de "atribuible" por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud. Y así, aunque se reconozca, cuando proceda, un derecho a la prórroga, será con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento.

Dicho en otros términos, si no se produjera la referida corrección automática y entendiéramos que con la solicitud de la prórroga se está ejercitando un derecho absoluto e incondicionado llegaríamos a la conclusión de que la concreta duración del procedimiento de inspección, con eficacia interruptora de la prescripción, quedaría a la decisión del contribuyente.”

Y en los mismos términos se ha pronunciado este Tribunal en resoluciones tales como las de 27-06-2013 (RG 4303/10) y 06-02-2014 (RG 2023/12) por citar algunas de las más recientes.

Deben por tanto también en este caso desestimarse las alegaciones actoras al respecto.

Quinto.

Señala por último el interesado la improcedencia de computar dilación durante el mes de agosto por ser el mes correspondiente a las vacaciones del personal de la empresa.

Pues bien, acerca de esta cuestión ya se ha pronunciado reiteradamente confirmando dilación tanto este Tribunal (v.gr. Rs de 24-04-2013, RG 3628/11 y Rs de 28-05-2013, RG 2794/10, por citar algunas de las más recientes) como la Audiencia Nacional (v.gr. (SAN 02-07-2007 – rec. 200/2006; SAN 29-6-07 - rec. 369/2004 y SAN 26-02-2009 – rec. 532/2006,) y el propio Tribunal Supremo en sentencias tales como la de 13 de septiembre de 2011 (rec. nº. 525/08, en la que podemos leer:

“En todo caso, la Sala considera que constituye dilación imputable al contribuyente si interesa el aplazamiento de las actuaciones inspectoras por el disfrute de las vacaciones de los trabajadores, en cuanto esta circunstancia es plenamente atribuible al contribuyente, y si se le reconoce ha de ser con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento. Una doctrina similar ha sido sentada por esta Sala en relación con la ampliación del plazo de presentación de alegaciones al acta de inspección, en sentencia de 24 de Enero de 2011.”

Criterio asimismo confirmado en STS de 22 de diciembre de 2011 (rec nº 6688/2009).

Deben por tanto también en este caso desestimarse las alegaciones actoras al respecto.

Sexto.

Entrando ya en las cuestiones de fondo afirma el interesado en primer lugar la aplicabilidad del régimen especial al estar amparada la operación por un motivo económico válido como es el de separación de los bloques patrimoniales gestionados por cada uno de los socios.

Dispone al respecto el artículo 110.2 (red. Ley 14/2000) de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades:

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

Pues bien, en el proyecto de escisión del ahora reclamante, parcialmente reproducido en el Acuerdo de liquidación, se dice que la referida escisión es

“...consecuencia de estar internamente dividido (...) en tres unidades autónomas de funcionamiento, comprendiendo cada una de ellas inmuebles, terrenos y edificaciones, además de otros bienes y derechos y obligaciones que conforman cada unidad económica, las cuales serán globalmente transmitidos a sus respectivas sociedades. Cada una de esas tres unidades operativas está gestionada diferenciada y separadamente por un socio, disponiendo para ello de los correspondientes poderes individualizados y de sus propias oficinas y personal adscrito a cada una de ellas (...) Congruentemente con dicha gestión individualizada, X, S.L. lleva la contabilidad de cada unidad operativa de manera separada y el resultado de cada una de ellas, sea positivo o negativo, va en beneficio exclusivo o a cargo, también exclusivo, del socio que lleva la gestión. Queda excluido de todo lo anterior las promociones iniciadas con anterioridad que, por estar en fase terminal, forman un patrimonio residual, administrado con criterios y poderes compartidos que quedarán en la sociedad escindida.

*La razón económica de la escisión es consecuencia de la voluntad de los socios de **aplicar criterios diferenciados de gestión**, buscando una más eficaz plataforma para la ejecución de sus diferentes estrategias empresariales: momento y tipo de inversiones, prelación de arrendamientos sobre la venta o viceversa, aumentos de capital, alianzas con terceros, etc... imprescindible habida cuenta de los hechos relatados y de cómo funciona la sociedad”.*

Ante tal finalidad de la escisión a tenor de lo dicho en el Proyecto la Inspección procedió a comprobar los Libros Oficiales de Contabilidad del ejercicio 2003 (que era el objeto de inspección) así como los Libros de Actas de la entidad escindida de los ejercicios 2002 y 2003, constatando lo siguiente:

a) Ni en la Contabilidad ni en la Memoria aparece rastro indicativo de la pretendida gestión independiente por bloques de activos: ni hay separación del beneficio global de la entidad entre los pretendidos bloques patrimoniales ni los inmuebles titularidad de X, S.L. están agrupados por bloques diferenciados.

b) En el Libro de Actas, sólo en un Acuerdo de 19-12-2002 hay alguna mención relativa a un bloque patrimonial que sería gestionado por **Dña. A**, pero los inmuebles que pretendidamente formarían parte del mismo no coinciden con los que con motivo de la escisión se aportaron a **Y, SLU** (sociedad participada al 100% por **Dña. A**)

Por otro lado, y al margen del concreto Proyecto de escisión, la Inspección preguntó al representante de la entidad sobre los concretos motivos de la escisión habiendo éste hincapié en dos aspectos (según manifestaciones recogidas en Diligencia según reproduce el Acuerdo de liquidación):

a) Preservar la continuidad de la empresa,
b) Continuidad que estaba peligrando dadas las diferencias de criterios de gestión existentes entre los socios.

Pues bien, en relación con el preservar la continuidad de la empresa pone de manifiesto la Inspección cómo en los periodos inmediatos anteriores a la escisión el importe neto de la cifra de negocios de la entidad, lejos de minorar, se ha incrementado año a año según se desprende de las propias autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades presentadas por la sociedad:

- Ejercicio 2001: 3.766.106,62 €
- Ejercicio 2002: 4.149.000,79 €
- Ejercicio 2003: 5.315.217,58 €

Y en relación a las pretendidas diferencias de criterio entre los socios, que según manifestaciones del representante de la entidad son de tal índole que ponen incluso en peligro la continuidad de la empresa, pone de manifiesto la Inspección que examinado el Libro de Actas de **X, S.L.** se aprecia que desde el primero de los Acuerdos que aparecen en el mismo, fechado el 25-11-2001, hasta la operación de escisión inclusive, todos los Acuerdos fueron adoptados por la Junta de Accionistas por unanimidad, incluyendo los más trascendentes tales como ampliaciones de capital, compras de inmuebles, concesión de poderes, nombramiento de cargos, aprobación de cuentas anuales e informes de gestión etc.

Séptimo.

Por otro lado, requerido el representante de la entidad para que explicitase el criterio de reparto seguido, esto es, en función de qué criterios se adjudicaron los distintos inmuebles entre las tres entidades beneficiarias de la escisión, éste manifestó en Diligencia nº. 5, según se reproduce en el Acuerdo de liquidación:

*“...no es cierto que en la escisión no haya existido un criterio de reparto de los bienes, tal y como se expondrá a continuación (...) El criterio aplicado en la escisión fue el de crear tres unidades autónomas de funcionamiento independiente para que cada uno de los socios pudiera gestionarlas en base a sus distintas formas de encarar las opciones de futuro que representaba el sector inmobiliario. Así, a la sociedad beneficiaria **Z, S.L.**, que apostaba por acometer promociones inmobiliarias de venta, se le adjudicaron todos los bienes aptos para desarrollar dicha actividad, la cual fue efectivamente llevada a cabo. A la sociedad **Y, S.L.U.**, que apostaba por el mercado inmobiliario en la provincia de Lérida, se le adjudicaron bienes con altas posibilidades de venta, a fin de aplicar el producto de la venta a acometer nuevas inversiones en el territorio de su interés. Y por último, a la sociedad beneficiaria **V, S.L.**, interesada en concentrar la actividad de alquiler en la ciudad de ..., se le adjudicaron igualmente bienes aptos para cumplir dicho perfil. Los restantes bienes se adjudicaron por terceras partes para evitar elevadas compensaciones económicas”.*

Pues bien, de lo anterior se desprende que nos encontraríamos ante una clasificación en tres de lo inmuebles que se escinden:

- a) Inmuebles aptos para el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria;
- b) Inmuebles con altas posibilidades de venta y
- c) Inmuebles aptos para el alquiler en ...

Y lo primero que llama la atención de dicha pretendida clasificación es lo similar del valor de cada uno de los referidos grupos de inmuebles toda vez que las compensaciones en efectivo entre los socios fueron cuantitativamente escasas, y así:

- a) **Dña. A** percibió por sus 2.595.126 participaciones en **X, S.L.** el 100% de las acciones de **Y, S.L.U.** con unos fondos propios de 3.780.693,53 €, debiendo compensar a **D. C** en el importe de 46.776,20 € y a **Dña. B** en 1.930,83 €
- b) **D. C** percibió por sus 2.595.126 participaciones en **X, S.L.** el 100% de las acciones de **Z, S.L.** con unos fondos propios de 3.685.201,31 €, debiendo percibir una compensación de **Dña. A** de 46.776,20 €
- c) **Dña. B** percibió por sus 2.595.126 participaciones en **X, S.L.** el 100% de las acciones de **V, S.L.** con unos fondos propios de 3.730.055,67 €, debiendo percibir una compensación de **Dña. A** de 1.930,83 €

De ahí que como dice la Inspección:

<<La lógica empresarial lleva a pensar que resulta improbable que la evolución de tres unidades económicas a lo largo del tiempo concurren en cuanto a su valor económico final. Este hecho responde, más bien, a la intención manifiesta de los partícipes de lograr tres patrimonios de valor equivalente mediante el reparto de los bienes inmuebles entre las tres sociedades beneficiarias. Este extremo ha sido confirmado por el obligado tributario al manifestar que “(...) los restantes bienes se adjudicaron por terceras partes para evitar las elevadas compensaciones económicas”>>

Pero es más, manifestado a la Inspección (y anteriormente transcrito) las distintas finalidades o intenciones de cada una de las sociedades beneficiarias de la escisión pone de manifiesto la Inspección lo siguiente:

a) **Z, S.L.**, si bien se manifiesta a la inspección que dicha entidad “apostaba por acometer promociones inmobiliarias de venta, se le adjudicaron todos los bienes aptos para desarrollar dicha actividad, la cual fue efectivamente llevada a cabo”, lo cierto es que la Inspección constata que recibió también inmuebles situados en

... (... y ... y ...) que estaban destinados originariamente al alquiler y que la entidad beneficiaria continuó arrendando, manteniéndose dichos inmuebles en el patrimonio de la entidad aun en el año 2008 en el que se desarrollan las actuaciones inspectoras.

b) Y, S.L.U., si bien se manifiesta a la Inspección que dicha entidad “*apostaba por el mercado inmobiliario en la provincia de ..., se le adjudicaron bienes con altas posibilidades de venta, a fin de aplicar el producto de la venta a acometer nuevas inversiones en el territorio de su interés*” lo cierto es que la Inspección constata que recibió también numerosos inmuebles (... y ...: un total de 26 fincas) situados en ... que se encontraban alquilados por **X, S.L.** y que la entidad beneficiaria continuó arrendando. Adicionalmente la Inspección comprueba que de los 41 inmuebles de los que era titular **Y, S.L.U.** en el año 2008 (en el que se desarrolla la Inspección) solamente 10 están situados en ..., situándose la mayor parte del resto en ...

c) V, S.L., si bien se manifiesta a la Inspección que dicha entidad estaba “*interesada en concentrar la actividad de alquiler en la ciudad de ..., se le adjudicaron igualmente bienes aptos para cumplir dicho perfil*”, lo cierto es que la Inspección constata que recibió también inmuebles en los términos municipales de ... y ... y que, o bien se han transmitido, o bien se han derruido y puesto a la venta el solar resultante.

Por todo lo anterior habrá que concluir con la Inspección que:

*“...existe, por una parte, un innegable reparto de bienes entre las distintas sociedades beneficiarias a efectos de evitar posibles compensaciones económicas y, por otra parte, la intención original para la creación de cada una de las sociedades beneficiarias no resulta refrendada por sus actuaciones posteriores que ponen de manifiesto la intención efectivamente concretada de los socios de **X, S.L.** de gestionar su propio patrimonio particular, cada uno de ellos a través de una sociedad distinta”.*

Así las cosas, y como hemos dicho en numerosas ocasiones anteriores, la escisión debe tener como finalidad lograr una nacionalización económica, como pudiera ser la separación de ramas o sectores productivos distintos, cuya coexistencia influye negativamente en el devenir de la entidad. Sin embargo, en casos como el que nos ocupa la escisión se realiza para “separar a los socios” repartiendo el patrimonio social entre ellos en la forma antes descrita, lo que no puede incluirse dentro de los “motivos económico válidos” exigidos por la norma para poder aplicar el régimen especial, criterio mantenido también de forma reiterada tanto por la Audiencia Nacional como por la DGT, y así, podemos leer en la SAN de 31-03-2008, parcialmente transcrita en el Acuerdo de liquidación:

<<En atención a lo expuesto, entiende la Sala que la finalidad de la escisión efectuada no responde más que a la mera voluntad de los socios de separarse, lo que no puede configurarse sin más como un motivo económico válido, pues como se ha argumentado extensamente no se ha acreditado que dadas las especiales características de la escisión, con ella se consiguiera una mejor reestructuración o reorganización de la empresa, por lo que, ante la ausencia de motivo económico válido, que constituye presupuesto necesario conforme a la jurisprudencia comunitaria, no cabe acogerse al régimen especial previsto en la ley 43/1995. Este criterio es coincidente con el mantenido por la Administración, en Consulta de 30 de julio de 2002, afirmaba, que “la consecución del mero reparto del haber social entre los socios no constituye en sí mismo, a juicio de este centro directivo, una reestructuración o reorganización de la actividad económica que venía realizando la sociedad escindida, por lo que en el caso planteado no será de aplicación el régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la LIS, en atención a lo dispuesto en el art. 110.2 de la misma”>>

Debemos pues confirmar la inaplicabilidad del régimen especial a la operación de escisión objeto de análisis.

Octavo.

Pasaremos a analizar a continuación la pretensión planteada por el interesado relativa a la nulidad de la liquidación practicada al no haberse dividido la deuda tributaria entre las tres entidades beneficiarias de la escisión de **X, S.L.** sociedad que ya se había disuelto al tiempo de inicio de las actuaciones inspectoras que nos ocupan. Pues bien, tal y como se ha indicado en el expositivo de los antecedentes de hecho mediante escritura pública presentada en el Registro Mercantil el 29-05-2003 **X, S.L.** se escindió parcialmente, segregando parte de su patrimonio en tres bloques que se aportaron a tres sociedades de nueva creación: **Y, S.L.U.** , **Z, S.L.** y **V, S.L.**

Asimismo respecto del Dictamen Pericial realizado por ERNST & YOUNG, interesa destacar que el mismo, suscrito tanto por un auditor de cuentas como por un licenciado en Derecho, contiene tanto motivaciones propias de la auditoría de cuentas (pericia contable) como de propias de la interpretación jurídica (pericia jurídica). Pues bien, respecto a las motivaciones propias de auditoría del mismo baste remitirse al respecto a lo dicho respecto del Informe de KPMG AUDITORES SL al que nos acabamos de referir. Y en cuanto al aspecto de pericia jurídica

del mismo interesa destacar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011 (recurso c-a núm. 63/2008), que señala en su Fundamento de Derecho Décimo en relación a los informes periciales jurídicos lo siguiente:

Dicho lo anterior, dispone el artículo 40 de la LGT, regulador de los sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad, respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

“1. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley.

Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

2. El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos.

Así las cosas, y en cuanto a la concreta cuestión alegada, señalar que este Tribunal tiene formado criterio al respecto, y así, decíamos en nuestra resolución de 29-05-2008 (RG: 4007/05), confirmada, salvo en lo que a las sanciones se refiere, por SAN de 26-04-2010 (rec. nº. 391/2008), respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

<<Por lo que se refiere a la jurisprudencia, ésta ha declarado que en los casos de fusión y escisión total, no nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad sino de sucesión, razón por la cual, no es necesario el acuerdo de derivación de responsabilidad (Sentencia del Tribunal Supremo 24 de septiembre de 1999, Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2006 o Resolución de este TEAC de 6 de noviembre de 2003, entre otras).

Por su parte, el artículo 104.1 LIS dispone: “Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 97 determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente...”. Así pues, las sociedades beneficiarias de una escisión total adquieren los derechos y obligaciones tributarias de la escindida, de acuerdo con el citado artículo 104.

De lo anterior se deduce, tal y como hemos concluido en el fundamento anterior, que los sujetos pasivos eran las sociedades absorbidas, así como la entidad absorbente-escindida, puesto que son dichas entidades quienes realizan los hechos imposables consistentes en la obtención de renta derivada de las transmisiones efectuadas. No obstante, corresponde a las sociedades hoy reclamantes, ..., como sucesoras, asumir la obligación de pago de las deudas y sanciones tributarias correspondientes a tales entidades disueltas.

Por ello, entendemos que no se debieron extender actas separadas a cada una de las beneficiarias. El acta debe incoarse a quien resulta ser sujeto pasivo, quien realiza el hecho imponible. No obstante, dicho error fue corregido por el Inspector Jefe al girarse las liquidaciones a los sujetos pasivos (las reclamantes no son sujetos pasivos en las liquidaciones que se practican, sino sucesores).

Cuestión distinta es que con posterioridad los órganos de recaudación determinen si la responsabilidad entre ellas es o no solidaria. Sin embargo, la Sala no puede entrar en dicha cuestión, toda vez que los actos impugnados son los propios acuerdos de liquidación y sanción, no la actuación recaudatoria de exigencia de pago de los mismos por la vía de apremio.

Consideramos, por lo tanto, que las reclamantes se han anticipado en sus alegaciones, puesto que una cosa es que las liquidaciones (y las cartas de pago como documento accesorio a las mismas) se giren y notifiquen por la totalidad de la deuda a las tres entidades sucesoras, y otra cosa distinta, es que dichas entidades sucesoras resulten solidariamente obligadas entre sí, cuestión que, como decimos, en su momento y en su caso, determinarán los órganos de recaudación.

A este respecto, podemos traer a colación la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20-5-2004 (rec. nº. 696/2002), la cual señala:

“En consecuencia es conforme a derecho seguir un procedimiento inspector y practicar una liquidación en relación con una deuda tributaria correspondiente a una sociedad disuelta a la fecha de dicha liquidación, pero relativa a un ejercicio fiscal en el que la sociedad estaba en actividad; ya que la misma subsiste como centro residual de imputación en tanto no se agoten totalmente las relaciones jurídicas de la que era titular. Cuestión distinta es la ulterior determinación de la persona que responda frente a Hacienda del pago de dicha deuda, si la

sociedad ha dejado de existir después de su devengo pero ésta es una cuestión que atañe al pago o recaudación y no a su investigación y liquidación; que son únicamente actos de determinación y concreción de la deuda en su día devengada por la sociedad y que es el objeto de autos que viene exclusivamente constituido por la liquidación de la deuda”.

Igualmente, este Tribunal Central en Resolución de 5-12-2007 (R.G. 3017/05, Vocalía 10ª) haciéndose eco de la doctrina anterior ha considerado “correcta la actuación de la Inspección de dictar un acuerdo de liquidación por el importe total de la deuda que la sociedad absorbida tiene para con la Hacienda Pública.

Cuestión distinta es que, en vía de recaudación, las entidades beneficiarias procedan a repartirse el pago de la misma en función de la parte proporcional que a cada una corresponda según el valor de los elementos recibidos, salvo que del proyecto de escisión pueda derivarse lo contrario, artículo 255.3 de la LSA”.

En consecuencia, resulta correcto dictar liquidaciones y sanciones únicas a quienes son sujetos pasivos (responsables en el caso de las sanciones), es decir, las sociedades disueltas, sin entrar a enjuiciar, por no ser éste el momento procesal para ello, si las entidades sucesoras responden entre sí del pago solidariamente o no.>>

Criterio que hemos reiterado recientemente en nuestra resolución de 05-03-2014 (RG 967/12).

Aplicado el anterior criterio al caso que aquí nos ocupa no cabrá sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Noveno.

Finalmente formula el interesado la pretensión de la nulidad de la liquidación por partir de la valoración de un tercer perito sin que exista en el expediente acreditada la provisión de fondos de la Administración. Esto es, alega el interesado la no constancia en el expediente de prueba de dicho depósito no que el mismo no existiera.

Pues bien, matizaciones aparte, dispone el artículo 135.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que

“El perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios mediante depósito en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria, en el plazo de 10 días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones”.

De la anterior redacción se desprende que la exigencia de depósito es una posibilidad del perito tercero y no una imposición legal y que, aun exigiendo dicho depósito y no constando la constitución del mismo por alguna de las partes, no existe en la norma una prohibición de realizar su valoración toda vez que dicho depósito no es sino una garantía del cobro de sus honorarios.

Así las cosas entendemos extensible al caso el criterio expuesto por la Audiencia Nacional en sentencia de 25-09-2008 (rec. nº. 597/2005) que, si bien analizando el caso de “extemporaneidad” del depósito administrativo, señala:

<<QUINTO. Procede, ahora, examinar el segundo motivo de impugnación esgrimido consistente en el pago “extemporáneo” por parte de la Administración del depósito de los honorarios del perito tercero, extemporaneidad en el pago a la que anuda el recurrente la consecuencia de la prevalencia de la valoración de la otra parte.

Entrando en el examen de la referida cuestión, relativa al “retraso” de la Administración en el depósito de los honorarios del tercer perito interviniente en el procedimiento de tasación pericial contradictoria, se hace obligado recordar que el artículo 52.2 de la Ley General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, establecía la posibilidad de que el perito tercero exigiera, previo al desempeño de su cometido, provisión del importe de sus honorarios, mediante depósito en el Banco de España en el plazo de diez días. La misma norma preveía que “la falta de depósito por cualquiera de las partes” supondría la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

En efecto, dispone el referido precepto que:

(...)

*La Sección Tercera de esta Sala, en **Sentencia de 6 de marzo de 2.003 -rec. núm. 1050/2002 -**, declaró que la interpretación lógica de la citada previsión legal conduce a concluir que la imposición de la valoración de la pericial de la parte contraria quedaba condicionada a que el perito tercero no llevara a cabo su tasación, y dicha falta de tasación se debiera al incumplimiento del deber de depósito de una de las partes, no ajustándose a los parámetros de una interpretación lógica entender que, después de practicada la pericia por el tercer perito, pudiera*

imponerse la valoración del perito de parte por el simple hecho de haber cumplido fuera de plazo la obligación de provisión de fondos.

Esta Sala y Sección, al hilo de lo declarado por el TEAC en la resolución recurrida, considera que el referido precepto no impone al perito una obligación de exigencia del depósito, sino que le concede una facultad que podrá ser o no ejercitada, toda vez que se trata de una garantía de que la obligación de pago le va a ser satisfecha en su momento, de tal forma que sólo en el caso de que tal facultad sea ejercitada es cuando se anuda a la falta de depósito la consecuencia de aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra>>.

Entendiendo como hemos dicho el anterior criterio extensible al caso que nos ocupa, en el que el tercer perito ha realizado sin el menor reparo su valoración a pesar de no constar en el expediente el depósito de sus honorarios por parte de la Administración no cabrá sino estar a dicha valoración máxime cuando adicionalmente en el presente caso el obligado a pagar dichos honorarios ha resultado ser no la Administración sino el contribuyente.

Procede por tanto desestimar también en este punto las pretensiones actoras al respecto.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico administrativas números R.G.: 3754/11, 4000/11 y 4001/11 interpuestas por **Dña. A, Dña B** y **D. C**, como sucesores de **X, S.L.**,

ACUERDA

DESESTIMARLAS, confirmando el Acuerdo de liquidación objeto de las mismas.

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