

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058323

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 9 de abril de 2015

Vocalía 3.^a

R.G. 3872/2012

SUMARIO:**Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones.**

En el caso que se analiza, el interesado considera improcedente la dilación de 10 días naturales por ampliación del plazo de alegaciones al acta del 28/4/2012 al 8/5/2012. Alega asimismo que si bien solicitó la ampliación, la concedida fue exclusivamente de siete días hábiles, por lo que no procedería una imputación de 10 días naturales y, en cualquier caso, como consta en el expediente, las mismas se llevaron a cabo con fecha 30 de abril de 2012, por lo que, incluso en el supuesto de que dicha solicitud pudiera considerarse una dilación y no un derecho del recurrente, la dilación habría concluido el 30 de abril de 2012, sin que pueda computarse en modo alguno ninguna fecha posterior a efectos de prolongación de la duración de las actuaciones por lo que, «en el peor de los casos, las actuaciones se habrían dilatado tan solo un día adicional». Pues bien, resultando claro que la solicitud de ampliación del plazo para alegaciones solicitada por el propio contribuyente y concedida constituye dilación imputable al mismo, y no habiendo manifestado el contribuyente antes del vencimiento del plazo su decisión de no efectuar alegaciones complementarias o rectificar las ya hechas ni aportar nuevos documentos o justificaciones - art. 83.4 Ley 30/1992 (LRJAP y PAC)-, no pudiéndose inferir del escrito presentado y, en particular, a la vista del *petitum* «*standard*» utilizado en el mismo, que el obligado tributario estuviera realizando una «renuncia explícita clara y terminante al día en que todavía se podían formular alegaciones», debe concluirse que la prórroga del plazo para alegaciones aceptada por la Inspección de 10 días naturales - que se corresponde con los 7 días hábiles concedidos- constituye, toda ella, una dilación imputable al contribuyente aunque éste no la utilizó en su totalidad, por lo que deben desestimarse sus alegaciones y confirmarse la dilación imputada por la inspección. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35, 66, 67, 68, 103, 104, 105, 110, 111, 114, 150, 181 y 191.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 91, 102 y 104.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 49 y 83.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 96.

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

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 37.

Directiva 90/434/CEE del Consejo (Régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones), art. 11.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 17.

En la Villa de Madrid, en fecha 4 de abril de 2015, en las reclamaciones económico administrativas que en única instancia penden de resolución ante este Tribunal Central, interpuestas por **D. CX...**, con **NIF ...**, en su propio nombre y representación, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra los siguientes acuerdos:

-Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en fecha de 25 de junio de 2012, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007, del que resulta una deuda a ingresar por importe de 6.320.616,87€.

-Acuerdo de resolución de procedimiento sancionador de fecha de 14 de febrero de 2013, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, del que resulta una sanción a ingresar por importe de 2.605.508,47€.

-Acuerdo de resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011, dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, ascendiendo el importe de la devolución solicitada a 600.976,41€.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

D. CX... fue objeto de actuaciones inspectoras por parte de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que dieron lugar a la incoación del acta de disconformidad (modelo A02) con número ..., extendida el 11 de abril de 2012 relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante, IRPF del período 2007.

Emitido el correspondiente informe y presentadas las oportunas alegaciones, la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica dictó en 25 de junio de 2012, acuerdo de liquidación confirmando la propuesta inspectora contenida en el acta incoada, practicando liquidación definitiva de la que resultaba una deuda a ingresar por importe de 6.320.616,87€, de los que 5.211.016,94€ correspondían a cuota y 1.109.599,93€ a intereses de demora.

Del acta, informe y acuerdo derivaba, en síntesis, lo siguiente:

Las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron mediante comunicación notificada con fecha de 16 de junio de 2011. A los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones del artículo 150 de la LGT, se había producido una dilación por solicitud de ampliación del plazo de alegaciones posteriores al acta de 10 días naturales, del 28 de abril de 2012 al 8 de mayo de 2012.

Las actuaciones inspectoras tuvieron alcance general, y en ellas se pusieron de manifiesto los siguientes hechos:

En los ejercicios 2006 y 2007 se produjo una reorganización del grupo **DM** mediante la salida de **DXD** y la entrada de un nuevo socio mayoritario, la entidad de capital riesgo **BEI, S.A.R.L.** Parte de los anteriores socios del grupo **DM**, entre los que se encontraba el Sr. **D. CX**, vendieron sus participaciones en **MTA** a la sociedad comprada por **BEI, TGEN**, en el ejercicio 2006. Y por otra parte, como consecuencia de la fusión llevada a cabo en 2007, recibieron acciones de **TGEN**, nueva matriz del grupo por su participación en **M FDI**, una de las entidades del grupo absorbida.

Las operaciones se realizaron en base a un acuerdo de fecha 17 de julio de 2006 suscrito por la totalidad de los socios de **DM** y por la entidad de capital riesgo **BEI**, que tenía por objeto la adquisición por esta última entidad del 81'06% del capital del grupo **DM** a través de la adquisición de las participaciones de la entidad **MTA**.

Sin embargo, finalmente la sociedad de capital riesgo **BEI** adquirió tan sólo el 64'195% del grupo **DM**, mientras que los socios de este grupo vendieron parte de sus participaciones y, además, vieron incrementada su participación global en el grupo **DM** (esta participación pasa del 27'25% al 35'80%). La operación se realiza del siguiente modo:

1º.- El grupo **BEI** procede en fecha 13 de julio de 2006 a comprar una sociedad inactiva para realizar la adquisición de las participaciones **MTA**. Esta sociedad es **TGEN GRUPO DE INVERSIONES S.L.U.**, que es la que aparece como adquirente de las participaciones de la sociedad **MTA** en el acuerdo de 17 de julio de 2006 .

2º.- Se realiza en fecha 27 de octubre de 2006 una ampliación de capital sin prima de asunción en la entidad **TGEN GRUPO** en la que, con la renuncia al derecho de suscripción preferente del socio único **BEI**, se da entrada en el capital a los socios de **MTA** distintos del fondo de inversión que pasan a controlar de forma mayoritaria a **TGEN GRUPO DE INVERSIONES S.L**

3º.- De forma casi inmediata, en fecha 2 de noviembre de 2006 (dos días laborables después), se efectúa una nueva ampliación de capital, esta vez con prima de asunción, en la sociedad **TGEN GRUPO DE INVERSIONES S.L.**, con renuncia del derecho de suscripción preferente de los socios que han entrado dos días antes, suscribiendo dicha ampliación la sociedad **BEI** y, en una pequeña proporción, por algunos de los restantes socios.

4º.- En fecha 3 de agosto de 2006 la sociedad **TGEN GRUPO DE INVERSIONES S.L** concierta un préstamo sindicado concedido para: a) la adquisición de las participaciones de la entidad **MTA** y b) para la Reasignación del Préstamo MTFN (también denominado Préstamo Participativo de **MTA** año 2004). Esta financiación se obtiene antes de la entrada de ningún partícipe distinto de **BEI**. Las principales garantías de dicho préstamo están constituidas por los contratos de explotación del campeonato mundial de motociclismo (contratos con los circuitos, con la Federación Internacional de Motociclismo, contratos de sponsorship....) propiedad de **DM**, sociedad que está participada al 100% por **MTA**.

5º.- Con los fondos obtenidos en estas operaciones (ampliaciones de capital, con y sin prima de emisión, y préstamo sindicado) **TGEN GRUPO DE INVERSIONES S.L** procede al pago de parte de estas adquisiciones y reconvierte el resto del precio aplazado que asciende el 31 de diciembre de 2006 a 12.852.338,85€ en un préstamo participativo concedido por los socios vendedores a la entidad compradora **TGEN GRUPO DE INVERSIONES S.L.**

6º.- Por último, para evitar los problemas derivados del auxilio financiero, se procede en fecha 28 de septiembre de 2007 (con efectos retroactivos a 1 de enero de 2007) a efectuar una operación de fusión por la que **TGEN GRUPO DE INVERSIONES S.L.**, absorbe a **MTA S.L.** y a otras dos sociedades **HON GTA S.L.** y **MFDI S.L.** (que eran socios de **MTA** y que en la actualidad son propiedad de **TGEN GRUPO DE INVERSIONES S.L.** y de algunos de los restantes socios/trabajadores, en concreto **D. Cx** y **D. Ex**) y, como consecuencia de todo ello, también a la sociedad **DM SPT S.L.** que estaba poseída en un 100% por la entidad **MTA**. A la sociedad resultado de la fusión se le cambia su denominación por la de **DM SPT S.L.**

La inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de fusión se realiza con fecha 14 de diciembre de 2007. Se acoge al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS.

El Sr. Ezpeleta poseía 190 participaciones en **MFDI S.L.** cuyo principal activo era la posesión del 11,88 % de **MTA S.L.**

Como consecuencia de la fusión por absorción dichas participaciones han sido valoradas en 28.951.994,13 €, recibiendo en el canje por dichas participaciones 1.257.801 participaciones de la clase A, de 1€ de valor nominal cada una ellas, numeradas de la 6.421.925 a la 7.679.725 ambas inclusive y con una prima de asunción de 5,58791€ por participación, y 2.136 participaciones de la clase C de 1€ de valor cada una de ellas numeradas de la 1 a la 2.136 ambas inclusive con una prima de asunción de 9.673,95990 € por participación en atención a las especiales características de las mismas .

Como consecuencia del canje se pone de manifiesto una ganancia patrimonial por importe de 28.950.094,13 €, que es la diferencia entre la valoración que se da a las 190 participaciones que el Sr. **D. Cx** tiene en **MFDI S.L.**, 28.951.994,13 € y el precio de adquisición de estas participaciones que es de 1.900 €. Ello supone que el valor de cada participación asciende a 10 €, según el propio interesado declara en el ejercicio 2006 con ocasión de una venta de parte de sus participaciones en la entidad **MFDI S.L.**, comprobado por la inspección.

La inspección considera que en la operación de fusión por absorción no concurren motivos económicos válidos. Por ello no se admiten los beneficios fiscales del régimen fiscal especial en sede de los socios que participan en la misma, debiéndose realizar un ajuste positivo en la base imponible del obligado tributario , de acuerdo con el artículo 37.1 e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la plusvalía derivada de la transmisión de sus acciones en una de las entidades absorbidas, con ocasión de la operación de fusión realizada y que no tributó. Dicha plusvalía asciende a 28.950.094,13€ incrementándose en dicho importe la base imponible del ahorro.

Segundo.

En cuanto a la notificación del anterior acuerdo de liquidación, constan en el expediente dos intentos de notificación de la liquidación efectuados por agente tributario en el domicilio del interesado en C/ ... en fechas 25 y 26 de junio de 2012, a las 15:05 horas y 12:00 horas respectivamente, haciéndose constar por el primer agente notificador que *“Un interlocutor me informa a través del telefonillo que el obligado tributario se encuentra de viaje y que él no está autorizado a recoger ninguna notificación”*. Asimismo, consta diligencia de agente tributario de notificación de liquidación en 26 de junio de 2012, en C/ ... haciéndose constar en la diligencia que allí *“existe domicilio señalado por el representante”* y *“se le entrega la notificación y el compareciente la recibe. Se le entrega copia de la presente diligencia, la cual ha sido firmada por el mismo”*, siendo recibida por D.Gx, con NIF.: ... en calidad de representante que manifiesta *“que carece de poder suficiente para recibir notificaciones de liquidaciones”*, y que firma la diligencia haciendo constar que *“ratificando su manifestación”*.

Tercero.

Con fecha 4 de septiembre de 2012 se comunicó al obligado tributario el inicio del expediente sancionador por infracción tributaria en relación con los hechos regularizados en la anterior acta de disconformidad A02 nº En la propuesta de imposición de sanción formulada por el Instructor se entendía cometida la infracción consistente en dejar de ingresar (artículo 191.1 de la LGT), calificándose como grave, incrementándose la sanción mínima del 50% en un 25% por la aplicación del criterio de graduación de “perjuicio económico para la Hacienda Pública”. La sanción propuesta se elevó a 3.908.262,71 euros.

Presentadas alegaciones por el interesado, la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica dictó en 14 de febrero de 2013, notificado en 15 de febrero de 2013, Acuerdo de Imposición de Sanción modificando la sanción propuesta, al no apreciar la existencia de ocultación, calificando la infracción de leve e imponiendo sanción consistente en el 50% de la cuota a ingresar resultante del acta, ascendiendo así la sanción a 2.605.508,47€.

Cuarto.

Disconforme con los anteriores acuerdos de liquidación e imposición de sanción, **D. Cx** interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 12 de julio de 2012 reclamación económico-administrativa nº 3872-12 RG frente al acuerdo de liquidación, y en 12 de marzo de 2013 reclamación económico-administrativa nº

1222-13 R.G frente al acuerdo de imposición de sanción, realizando en sus escritos las correspondientes alegaciones, si bien manifestando que no renunciaba al trámite de prueba y de puesta de manifiesto de los expedientes. Puestos de manifiesto los expedientes, se presentaron en 11 de octubre de 2012 (en relación con el acuerdo de liquidación) y 20 de noviembre de 2013 (en cuanto al acuerdo de imposición de sanción), escritos de alegaciones.

Las alegaciones realizadas por el interesado han sido, en síntesis, las siguientes:

1)En relación con el acuerdo de liquidación: 1.1)Incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras lo que provoca la prescripción del derecho de la Administración a comprobar y liquidar el ejercicio 2007; 1.2) Procedencia de la aplicación del Régimen Especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS a la fusión por absorción realizada en el ejercicio 2007 por TGEN: regularidad financiera, contable, mercantil y tributaria de las operaciones y existencia de motivación económica de la fusión de 2007, a cuyos efectos adjunta Informe Pericial emitido por PWC Asesores de Negocios SL de fecha 16 de julio de 2012. Cita asimismo consultas de la DGT que considera, amparan su criterio, y las diferencias con la Resolución de este Tribunal Central de 15 de junio de 2011 (RG 1268-10); ausencia de cualquier efecto favorable para los socios no residentes titulares de la mayoría del capital social de DM SPT SL; y ausencia de obstrucción a las actuaciones inspectoras

2)En relación con el acuerdo de imposición de sanción: Inexistencia de indicio alguno sobre la comisión de infracción tributaria; ausencia de motivación; ausencia de tipicidad en la conducta; ausencia de culpabilidad según la Audiencia Nacional y Tribunal Supremo; existencia de doble sanción por los mismos hechos; e incompatibilidad de la sanción con el artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990.

Quinto.

Con fecha 23 de julio de 2013, el reclamante presentó solicitud de rectificación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011, alegando, en síntesis, lo siguiente: Que presentó declaración del IRPF, modelo 100, del ejercicio 2011, con un resultado a ingresar de 1.097.946,72 euros, declarando una ganancia patrimonial reducida no exenta imputable a 2011 de 5.167.094,16 euros correspondiente con la venta de participaciones sociales cuya valoración fiscal fue corregida por la Administración en el Acta A02 ..., habiéndose considerado, de cara a su cuantificación como valor de adquisición, el coste de adquisición originario de las participaciones; es decir, 187,94 euros y no el corregido en el Acta A02... (Valor de los títulos recibidos en la fusión por considerar que no resultaba aplicable a la misma el régimen especial de diferimiento). Que como consecuencia de ello, en la declaración de IRPF del ejercicio 2011 tributó doblemente por la ganancia patrimonial derivada del valor fiscal de las participaciones corregido por la Administración en el Acta A02 Que con fecha 5 de noviembre de 2012 el compareciente ingresó el importe total de la liquidación derivada del Acta A02 ..., id est, 6.320.616,87 euros. Que por ello, la autoliquidación del ejercicio 2011 debe ser modificada, puesto que se ha producido un doble o ingreso indebido como consecuencia de haber tributado por las plusvalías con motivo de la presentación de la autoliquidación con arreglo al coste de adquisición originario corregido por el Acta A02 ..., así como al haber pagado, por el mismo concepto, el importe liquidado por la Administración con arreglo al coste regularizado por el Acta y no considerado en la autoliquidación de los mismos títulos realizada en el ejercicio 2011. Que, en consecuencia, solicita la rectificación de la autoliquidación, reconociéndose el derecho a devolución de 600.976,41 euros.

Con fecha 11 de septiembre de 2013, se notificó propuesta de resolución al solicitante, que presentó alegaciones, con fecha 24 de septiembre de 2013.

En fecha 5 de noviembre de 2013, notificado en 12 de noviembre de 2013, la Jefa Adjunta de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios dictó acuerdo desestimando la solicitud "Sin perjuicio de la posterior comprobación que pueda corresponder a la Inspección de los Tributos".

El acuerdo señala que la solicitud se fundamenta en lo manifestado por la Inspección de los Tributos en el Acta A02 ..., la cual se encuentra recurrida ante el Tribunal Económico Administrativo Central por lo que hasta que la misma no sea firme no procede rectificar, en su caso, la declaración del IRPF del ejercicio 2011, modelo 100 en el sentido solicitado. En cuanto a las alegaciones sobre el posible enriquecimiento injusto de la Administración, señala el acuerdo que en ningún momento la Administración tributaria está denegando la devolución, sino, que al no ser el momento procesal oportuno, la Administración no resuelve sobre la procedencia o no de la devolución, citando en apoyo la Resolución de este Tribunal Económico Administrativo Central R.G. 5692/2008. Y que si bien la liquidación derivada del Acta es un acto inmediatamente ejecutivo, el contenido del acto incide en otras declaraciones del contribuyente y su eficacia queda demorada, al tratarse de un acto no firme, por lo que no procede rectificar el ejercicio 2011 hasta que se produzca dicha firmeza.

Sexto.

Frente al anterior acuerdo, el interesado ha promovido en 9 de diciembre de 2013, reclamación económico-administrativa nº 6898-13 R.G. ante este Tribunal Central realizando en su escrito las correspondientes alegaciones, si bien manifestando que no renunciaba al trámite de prueba y de puesta de manifiesto del expediente.

Puesto de manifiesto el expediente, presentó en 21 de noviembre de 2014 escrito de alegaciones.

Las alegaciones realizadas por el interesado son, en síntesis, las siguientes:

La liquidación dictada debe desplegar sus plenos efectos ejecutivos no sólo en cuanto a su ingreso sino también en cuanto al coste fiscal por ella fijado respecto de las participaciones sociales adquiridas por fusión en 2007 y enajenadas en 2011. Cita en apoyo Consulta de la Dirección General de Tributos V0348-07 de 23 de febrero de 2007. En la Sentencia de la Audiencia Nacional invocada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios se niegan los ajustes solicitados por razones exclusivamente formales, recogiendo un supuesto en que la devolución de ingresos indebidos se presentó como una petición subsidiaria, petición que la Audiencia entendió que no procedía entrar a conocer por no existir en el petitum de la demanda una petición principal. Sin embargo, en el presente la solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos se presenta como petición principal. Dado que la rectificación y devolución instadas dependen de una liquidación que no es firme, la liquidación que acuerde la devolución sólo puede ser provisional. Los efectos de la liquidación no suspendida no dependen de la firmeza de la misma. La liquidación de 2007 es una liquidación definitiva cuyos efectos no han sido suspendidos a pesar de haber sido recurridos. Por ello, si la misma no fuera finalmente confirmada sino anulada consecuencia de los recursos que contra ella se siguen, en la ejecución de la resolución o sentencia que eventualmente la anule deberían tenerse en cuenta todos los efectos que la misma hubiera desplegado, incluido el de la devolución solicitada, sin que pueda producirse enriquecimiento injusto alguno en favor del sujeto pasivo. Sin embargo, la no devolución mantendría un ingreso indebido y un doble gravamen de la misma ganancia patrimonial produciéndose un enriquecimiento injusto de la Administración. Cita en apoyo de su postura Sentencias de la Audiencia Nacional de 21-4-2010 (rec. 70/2009), de 11-6-2008 (rec. 30/2007) y de 10-6-2004 (rec. 881/2001); y Sentencia del Tribunal Supremo de 17-2-2010 (rec. 10679/2004).

Finaliza solicitando se anule la resolución dictada y se dicte resolución reconociendo el derecho a la rectificación y se acuerde la procedencia de la devolución de 601.096,41€ más los intereses de demora, mediante transferencia bancaria a la cuenta que se indica.

Séptimo.

En fecha 5 de febrero de 2015 este Tribunal Central ha dictado Resolución, recaída en la reclamación nº 3909-12 R.G. y ac. interpuesta por la entidad **DM SPT SL** (denominación de la sociedad absorbente tras la fusión) confirmando el acuerdo de liquidación de fecha 26 de junio de 2012, dictado en relación con el Impuesto sobre Sociedades, periodo 2007.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en las presentes reclamaciones, los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para su admisión a trámite por este Tribunal Económico Administrativo Central siendo

procedente, de acuerdo con el artículo 230 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT) su resolución conjunta.

Segundo.

Las cuestiones planteadas en las presentes reclamaciones se centran en determinar: 1) Si se ha respetado el plazo máximo de duración de las actuaciones previsto en el artículo 150 de la LGT; 2) Si es procedente la liquidación practicada en sede del socio persona física; 3) Procedencia de la sanción impuesta y 4) Conformidad o no a derecho del acuerdo de desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación del ejercicio 2011.

Tercero.

La primera cuestión es la que atañe al plazo de duración de las actuaciones inspectoras. El artículo 150 de la LGT dispone en su apartado 1 párrafo 1º lo siguiente:

“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.

Y el citado artículo 104.2 de la LGT señala:

2. (...) 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 desarrollo reglamentario de esta materia lo encontramos en el RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RD 1065/2007) que, en lo que aquí interesa, califica como dilación por causa no imputable a la Administración “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” (artículo 104 c) del RD 1065/2007).

El interesado considera improcedente la dilación de 10 días naturales por ampliación del plazo de alegaciones al acta del 28/4/2012 al 8/5/2012. Alega asimismo que si bien solicitó la ampliación, la concedida fue exclusivamente de siete días hábiles, por lo que no procedería una imputación de 10 días naturales y, en cualquier caso, como consta en el expediente, las mismas se llevaron a cabo con fecha 30 de abril de 2012, por lo que, incluso en el supuesto de que dicha solicitud pudiera considerarse una dilación y no un derecho del recurrente, la dilación habría concluido el 30 de abril de 2012, sin que pueda computarse en modo alguno ninguna fecha posterior a efectos de prolongación de la duración de las actuaciones por lo que, “en el peor de los casos, las actuaciones se habrían dilatado tan solo un día adicional”. Alega asimismo falta de conducta negligente o maliciosa, no habiendo provocado la misma apreciablemente retraso alguno.

Pues bien, vista la normativa anterior, y por lo que se refiere a la falta de actitud obstructiva del contribuyente, como ya ha tenido ocasión de decir este Tribunal en numerosas ocasiones anteriores (v.gr. Rs de 25-06-2012, RG 1611/10 y 21-03-2013, RG 3520/10):

“Es de advertir, como ya expresa la liquidación, que para la consideración de un retraso o dilación como imputable al contribuyente no es necesario que concurra en éste una voluntad maliciosa u obstructiva, pues ésta sería una circunstancia que en su caso podría apreciarse a efectos sancionadores, que no es de lo que se trata aquí”.

Criterio que también mantiene el Tribunal Supremo en sentencias tales como la de 24-01-2011 (rec. nº. 485/2007, citada por otras posteriores como la de 19-04-2012, (Rec. nº. 541/2011), o la de 02-04-2012 (rec. nº. 6089/2008). Así, en la de 19-04-2012 afirma que:

<<...la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario

de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de "dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información>>.

Nos encontramos, pues ante una demora en la terminación de las actuaciones inspectoras provocada por una petición expresa del obligado tributario concedida por la Administración, lo que supone objetivamente un retraso, que, de acuerdo con el Reglamento, debe calificarse como de dilación no imputable a la Administración.

Asimismo, y en particular en relación con la consideración como dilación de la prórroga concedida del plazo de alegaciones, 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) (el subrayado es nuestro):

"B) La otra dilación es la de los 7 días de ampliación del plazo para presentar alegaciones al acta de disconformidad, que fue otorgado a la entidad recurrente por la Inspección. «BBVA» sostiene que se trata de una prórroga legal, de un derecho conferido por el ordenamiento jurídico, que debe considerarse en la fijación del plazo de doce meses establecido por el legislador.

(B.1) Para empezar, hemos de precisar que no es incompatible el ejercicio de un derecho con la asunción de determinadas cargas. Conceptualmente son admisibles derechos subjetivos derivados o subordinados, cuyo ejercicio se condiciona a ciertas consecuencias que protegen otras titularidades coexistentes, basadas en relaciones jurídicas vinculadas. Por tanto, no es contrario a la naturaleza jurídica de un eventual derecho a la prórroga de un trámite -el de alegaciones del contribuyente al acta- en el procedimiento de inspección tributaria el que su ejercicio se subordine a la ampliación también del plazo de actuación válida y eficaz de la Inspección o, lo que es lo mismo, a que no se computen los días de la prórroga para determinar la duración de esa actuación administrativa.

Dicho en otros términos, si ninguna norma expresa lleva a la conclusión que defiende la entidad recurrente, tampoco cabe invocar un principio inmanente al ordenamiento jurídico que haga imposible la dependencia del ejercicio de un derecho a determinadas exigencias o condicionamientos para hacerlo compatible con otras titularidades o situaciones jurídicas que también contempla y protege el ordenamiento jurídico. Así, en el presente caso, puede considerarse que los plazos (iniciales o ampliados) que resultan del artículo 29 de la Ley 1/1998 son los establecidos para la actuación de la Administración tributaria en el procedimiento de inspección, siempre que no se ejercite el eventual derecho a la ampliación de un trámite del inspeccionado y que si éste ejercita tal derecho, para restablecer las situaciones jurídicas contempladas en la norma, haya de excluirse del cómputo dicha ampliación para respetar la duración del periodo en que legalmente la actuación inspectora es interruptora de la prescripción.

(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.

(B.3) En otro, pero no alejado, contexto (el del escrito de alegaciones al acta de inspección a efectos de considerar producida una interrupción no justificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses) hemos sostenido que el plazo de seis meses ha de computarse desde la fecha en que termina el periodo de alegaciones, pues hasta ese momento la Administración no puede dictar la resolución pertinente, dado que se trata de un lapso temporal cuyo transcurso no depende de ella sino del sujeto pasivo [sentencias de 7 de mayo (casación 7813/02, FJ 2º.F) y 3 de junio de 2009 (casación 5033/03 , FJ 3º)]. Es un plazo que la Administración ha de otorgar al administrado, quien dispone del mismo pudiendo renunciar a formular alegaciones o hacerlo en el término establecido; por hipótesis cabría admitir que presentado un escrito de alegaciones durante el transcurso del plazo, antes de que expirara, se aportara otro completando o rectificando el anterior. Cualquiera que sea la opción, es patente que la Administración no puede dictar resolución hasta que el administrado elija.

Y este criterio interpretativo aunque sentado directamente en relación con la interrupción injustificada durante más de seis meses de las actuaciones inspectoras, ha de entenderse, asimismo, aplicable al supuesto que el artículo 29.3 de la Ley 1/1998 le equipara, esto es, al del incumplimiento del plazo (doce o veinticuatro meses de duración del procedimiento) a que se refiere el apartado 1 del propio precepto.

En conclusión, la Sala de instancia no ha errado al considerar correcta la decisión administrativa de imputar como dilación al «BBVA» los dos periodos de 159 y 7 días, por lo que la segunda parte del último motivo de casación debe ser también desestimada.”

Y en la Sentencia de 3 de junio de 2009, recurso de casación nº 5033/2003, en un supuesto en que, concedida ampliación del plazo para formular alegaciones, las mismas se presentaron antes de que dicho plazo expirara, el Tribunal Supremo se pronuncia de la siguiente forma:

“TERCERO

Resuelto de modo negativo, el primero de los problemas planteados se hace preciso examinar el referente a la determinación del día en que terminó el plazo para formular alegaciones. Si el día 3 de junio, fecha en que efectivamente se formularon estas, o, contrariamente, el 4 de junio a las 12 de la noche que es cuando acabó el plazo otorgado para ello.

Para decidir esta cuestión se hace preciso exponer las fechas que configuran el debate. De una parte, el 8 de mayo se puso de manifiesto el expediente al recurrente para que formulara alegaciones por término de 15 días. Ese mismo día se solicitó ampliación de plazo, solicitud que fue concedida ampliando el plazo de alegaciones 7 días más. Por ser festivo el día de San Isidro el plazo ampliado terminaba el día 4 de junio. Es decir, el sujeto pasivo podría presentar alegaciones hasta el día 4 de junio a las 12 de la noche. Las alegaciones, sin embargo fueron presentadas el día 3 de junio . (Sobre la veracidad de estos hechos no hay controversia).

La singularidad del hecho de este proceso, con respecto a otros, radica en la relevancia de tomar en consideración una u otra fecha, es decir, 3 de junio, fecha en que se formularon las alegaciones, tesis de la sentencia de instancia y del recurrente; 4 de junio , tesis de la Administración. Si el plazo termina el día 3 el periodo de 6 meses de que la Administración dispone para decidir comienza el 4 de junio y termina el 4 de diciembre. Por el contrario, si el periodo alegatorio termina el 4 de junio, el de decisión de la Administración comienza el 5 de junio y termina el 5 de diciembre.

No ofrece dudas la existencia de reiterada jurisprudencia de esta Sala que alude al plazo transcurrido entre el escrito de alegaciones y la resolución dictada. Pero dicha jurisprudencia, entre la que puede citarse las sentencias de 9 de febrero de 2001, 23 de julio de 2002 y 16 de octubre de 2000 , entre otras, no resuelve el problema debatido, porque la singularidad del caso que ahora se decide no concurría en las sentencias mencionadas. (Probablemente en aquellas -no hay datos- el escrito de alegaciones coincidía con el último día del plazo, o cualquiera de ellos que se tomara en consideración, caso de ser distintos, a la vista de la fecha de la liquidación y por haber transcurrido sobradamente los 6 meses para dictar la liquidación se generaba la paralización de actuaciones apreciada).

Por tanto, para decidir el problema debatido, hay que acudir a los preceptos en juego, y a los principios del ordenamiento jurídico.

Los preceptos que a nuestro entender resultan determinantes para decidir el problema son el artículo 60.4 del Reglamento de la Inspección, ya citado, y el artículo 47 de la L.R.J.A.P. y P.C. El artículo 47 de la L.R.J.A.P . y P.C. establece: "Los términos y plazos establecidos en ésta u otras leyes obligan a las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas competentes para la tramitación de los asuntos, así como a los interesados en los mismos."

El artículo 60.4 del Reglamento de la Inspección : "Cuando el acta sea de disconformidad, el Inspector-Jefe, a la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas, en su caso, por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponda dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones."

En nuestra opinión ambos textos llevan a la conclusión de que el plazo del recurrente no vence con la presentación de alegaciones sino cuando concluyó el periodo conferido para formularlas. El inciso final del artículo 60.4 "... término del plazo para formular alegaciones" y la "obligatoriedad" de los plazos que proclama el artículo 47 de la L.R.J.A.P. y P.C. abogan por esta conclusión.

Pero no son sólo las normas legales las que exigen esta conclusión, lo reclama de modo inexorable la seguridad jurídica, pues, no puede, ni debe, quedar en manos de una parte la determinación del momento final de un plazo y la del comienzo del trámite siguiente.

Además, la lógica de las cosas también abona esta conclusión. Obsérvese que lo que se pretende es que un acto unilateral de la parte (presentación del escrito de alegaciones antes de la terminación del plazo otorgado, a su instancia, para ello) modifique automáticamente el cómputo inicial del plazo para decidir de que la Administración disponer dada la continuidad entre ambos plazos..

Si este tipo de actuaciones no tienen cabida en el Derecho Privado por ser necesario el consentimiento de todos los intervinientes en el negocio jurídico, con mucha menos razón son viables en el Derecho Público, donde la indisponibilidad de los contenidos jurídicos es la regla.

A mayor abundamiento, nuestra sentencia de 2 de enero de 2009, en un problema semejante al expuesto abunda en la tesis ahora declarada: "Por lo que hace a la prescripción la sentencia impugnada, y este extremo no es discutido, fija las siguientes fechas como relevantes: a) Fecha de la declaración del Impuesto sobre Sociedades 1 de julio de 1989 con posposición a la de la declaración complementaria el 5 de diciembre de 1990; b) 25 de octubre de 1994 levantamiento del acta (aunque las actuaciones habían sido iniciadas previamente); c) Finalización del período de alegaciones 22 de noviembre de 1994; d) Notificación del acta 4 de mayo de 1995.

La cuestión esencial es la de decidir si el cómputo del plazo de seis meses de paralización de actuaciones ha de hacerse desde que tiene lugar el levantamiento del acta, como entiende la recurrente, o, por el contrario, y como sostiene la sentencia impugnada, desde que termina el período de alegaciones de que la parte dispone. En el primer caso, y puesto que el acta se levantó el 25 de octubre de 1994, el día de la notificación del acta, 4 de mayo de 1995, habría transcurrido el plazo de seis meses. Ello comportaría que los actos interruptivos que se habían producido por el inicio de las actuaciones perderían esa cualidad interruptiva. De este modo, se habría producido la prescripción, pues entre la fecha de la declaración del ejercicio impugnado 1 de julio de 1989 y la de notificación de la liquidación 4 de mayo de 1995 habían transcurrido el plazo de 5 años al que se anuda la prescripción del derecho a liquidar. Por el contrario, si el plazo de paralización de las actuaciones imputable a la Administración empieza a contar cuando termina el plazo de alegaciones otorgado al recurrente, en este caso 22 de noviembre de 1994, es evidente que entre esta fecha y la de notificación de la liquidación 4 de mayo de 1995 no se había producido la paralización de las actuaciones por tiempo de seis meses, lo que comportaría que las actuaciones iniciales interruptivas de la prescripción no habría perdido esa naturaleza, y, por tanto, entre el 1 de julio de 1989 y el de inicio de las actuaciones no habían transcurrido los cinco años que determinan la aplicación de la prescripción.

Planteado en estos términos el problema parece evidente que dicho plazo de seis meses ha de contarse desde la fecha en que termina el período de alegaciones, pues hasta ese momento la Administración no puede dictar la resolución pertinente, pues se trata de un plazo cuyo transcurso no depende de ella sino del sujeto pasivo. Es un plazo que la Administración ha de otorgar al administrado, y es éste quien dispone del mismo a fin de renunciar al ejercicio de alegaciones, o formularlas en el plazo establecido, o antes de que éste transcurra. Cualquiera que sea la opción elegida por el administrado es patente que la Administración no puede dictar resolución hasta que el administrado ejercite la opción. En el caso que decidimos es verdad que la recurrente no formuló alegaciones, pero también es verdad que no renunció a formularlas, razón por la cual el plazo para dictar resolución no comenzó para la Administración hasta que transcurrió el período para formular alegación, es decir, el 22 de noviembre de 1994. El efecto que de ello se deriva es la no apreciación de la prescripción alegada."

Por último, y a efectos de agotar la cuestión: no se produjo una renuncia explícita clara y terminante al día en que todavía se podían formular alegaciones, lo que habilitaba al recurrente para hacer uso de la facultad que le confiere el artículo 35.1 e) de la L.R.J .A.P. y P.C., lo que abunda en la idea de que el plazo de alegaciones no termina el 3 de junio sino el día 4 de junio a las 12 de la noche."

En el presente, el reclamante solicitó mediante escrito de 19 de abril de 2012 ampliación del plazo concedido para la presentación de alegaciones en la mitad del plazo inicialmente concedido, al cumplirse los requisitos exigidos por el artículo 91 del Real Decreto 1065/2007, plazo que vencía el 28 de abril de 2012. Dicha solicitud fue contestada el 20 de abril de 2012 y notificada ese mismo día, concediendo una ampliación de 7 días, advirtiendo que dicha ampliación de plazo tendría la consideración de dilación por causa no imputable a la Administración. El escrito de fecha 30 de abril de 2012 presentado por el reclamante finalizaba del siguiente tenor: "Tenga por presentado en tiempo y forma el presente escrito y por formuladas las alegaciones en él contenidas y, previos los trámites oportunos dicte liquidación acordando la improcedencia total o parcial de la regularización propuesta por el Acta como consecuencia de los antecedentes y fundamentos invocados en las presentes alegaciones."

El artículo 91.1 del RD 1065/2007 dispone: "El órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos.", y en similar sentido el artículo 49.1 de la Ley 30/1992: "La Administración, salvo precepto en contrario, podrá conceder de oficio o a petición de los interesados, una ampliación de los plazos establecidos, que no exceda de la mitad de los mismos, si las circunstancias lo aconsejan y con ello no perjudican derechos de terceros".

Y el apartado 5 del artículo 102 del RD 1065/2007 establece que "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."

Pues bien, resultando claro que la solicitud de ampliación del plazo para alegaciones solicitada por el propio contribuyente y concedida constituye, de acuerdo con lo fundamentado anteriormente, dilación imputable al

mismo, y no habiendo manifestado el contribuyente antes del vencimiento del plazo su decisión de no efectuar alegaciones complementarias o rectificar las ya hechas ni aportar nuevos documentos o justificaciones (art. 83.4 Ley 30/1992), no pudiéndose inferir del escrito presentado y, en particular, a la vista del petitum "standard" utilizado en el mismo, que el obligado tributario estuviera realizando una "renuncia explícita clara y terminante al día en que todavía se podían formular alegaciones", debe concluirse que la prórroga del plazo para alegaciones aceptada por la Inspección de 10 días naturales (que se corresponde con los 7 días hábiles concedidos) constituye, toda ella, una dilación imputable al contribuyente aunque éste no la utilizó en su totalidad, por lo que deben desestimarse sus alegaciones y confirmarse la dilación imputada por la inspección.

De forma que, iniciadas las actuaciones inspectoras en 16 de junio de 2011 y habiéndose producido 10 días de dilaciones no imputables a la Administración, el plazo máximo de duración de actuaciones inspectoras finalizaba en 25 de junio de 2012.

Cuarto.

Señalado lo anterior, la existencia o no de un exceso en la duración de las actuaciones inspectoras, requiere determinar la fecha en que las mismas finalizaron. A estos efectos, alega el reclamante que dado que el asesor autorizado para comparecer en las actuaciones de comprobación no estaba legitimado para recibir la notificación de la liquidación, es inválida la notificación hecha al mismo, por lo que la liquidación sólo puede entenderse válidamente notificada en el momento de interposición de la reclamación nº 3872/2012 R.G., es decir, en 12 de julio de 2012, por lo que considera se ha producido la prescripción del derecho a liquidar el presente impuesto y ejercicio.

Tal y como se ha hecho constar en el Antecedente de Hecho Segundo de la presente resolución en fechas 25 y 26 de junio de 2012 se intentó sin éxito la notificación por agente tributario en el domicilio del sujeto pasivo, siendo finalmente entregada la notificación de la liquidación en 26 de junio de 2012, en el domicilio del representante designado ante la inspección, el cual manifestó ante el agente tributario que carecía "de poder suficiente para recibir notificaciones de liquidaciones".

De acuerdo con el anteriormente citado artículo 150.1 de la LGT:

"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."

Estableciendo el artículo 104.2 de la LGT:

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.(...)"

Asimismo, la LGT dispone en sus artículos 110.2 y 111 lo siguiente:

"Artículo 110. Lugar de práctica de las notificaciones.(...)"

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin. "

"Artículo 111. Personas legitimadas para recibir las notificaciones.

1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

2. El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma. "

A la vista de lo anterior, teniendo en cuenta que, de acuerdo con lo concluido en el anterior Fundamento de Derecho el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras finalizaba el 25 de junio de 2012; y que consta en el expediente intento de notificación del acuerdo de liquidación efectuado por agente tributario en el domicilio del interesado en esa misma fecha, es decir, dentro del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, resulta que, en todo caso, de acuerdo con el artículo 104.2 de la LGT y sin necesidad de entrar a conocer sobre las alegaciones relativas a la validez o no de la notificación efectuada al representante del obligado tributario ante la inspección, las pretensiones del reclamante acerca del exceso de duración de las actuaciones inspectoras deben desestimarse y, por ello, las de prescripción.

Finalmente, interesa dejar constancia que, en la declaración de IRPF del ejercicio 2007 que consta en el expediente que obra ante este Tribunal Central figura que la misma fue presentada en fecha 20 de agosto de 2008, por lo que en ningún caso podría prosperar la alegación de prescripción del reclamante, dado que ni siquiera a la fecha en que se interpuso la reclamación nº 3872-12 había transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años contados desde la presentación de la citada declaración (artículos 66, 67 y 68 LGT).

Quinto.

Entrando en el fondo del asunto, la reclamante centra sus alegaciones en defender la procedencia de aplicar el régimen especial de tributación regulado en el Capítulo VIII del Título VIII del TRLIS a la operación de fusión efectuada en 2007 entre las sociedades **TGEN GRUPO DE INVERSIONES SL**, sociedad absorbente y **MTA SL**, **HON GTA SL**, **MFDI SL** (de la que es socio el reclamante) y **DM SPT SL**, sociedades absorbidas.

Como se ha hecho constar, en fecha 5 de febrero de 2015 este Tribunal Central ha dictado Resolución, recaída en la reclamación nº 3909-12 R.G. y ac. interpuesta por la entidad **DM SPT SL** (denominación de la sociedad absorbente tras la fusión) confirmando el acuerdo de liquidación de fecha 26 de junio de 2012, dictado en relación con el Impuesto sobre Sociedades, periodo 2007. En la misma, este Tribunal confirma la improcedencia de aplicar el régimen especial a dicha operación de fusión de 2007, pronunciándose este Tribunal en los Fundamentos de Derecho Séptimo y Octavo de dicha Resolución en los siguientes términos:

SÉPTIMO. Se plantea a continuación si a la operación de fusión realizada en 2007 le era aplicable el régimen especial de tributación regulado en el Capítulo VIII del Título VIII del TRLIS.

La inspección considera improcedente la aplicación del régimen especial al no quedar acreditada la existencia de motivo económico válido en la operación de fusión efectuada, denegando por ello la amortización del fondo de comercio deducida por la reclamante en su declaración.

Asimismo, añade la inspección que, en cualquier caso, la deducción del fondo de comercio efectuada es excesiva, dado que el momento a partir del cual puede ser objeto de amortización sería el de la inscripción de la fusión en el Registro Mercantil, el 14 de diciembre de 2007.

Pues bien, en primer lugar debe determinarse si concurre en dicha operación de fusión un motivo económico válido en los términos previstos en el artículo 96.2 del TRLIS: *“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”*. Esta norma constituye la incorporación a la normativa española del régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, objeto de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990.

La redacción del artículo 96.2 del TRLIS, que viene a sustituir al artículo 110.2 de la Ley 43/1995 en redacción dada por la Ley 14/2000, se encuadra dentro del principio de neutralidad fiscal que se introdujo con la Ley 29/1991 para aquellas operaciones que puedan acogerse al régimen fiscal especial de fusiones. Al amparo de este artículo y, por ello, de la neutralidad impositiva perseguida por la norma, debe evitarse que los motivos fiscales obstaculicen las operaciones de reestructuración de empresas, de forma que determinadas operaciones pueden ser excluidas por la Administración de dicho régimen fiscal especial mediante la prueba de que se han realizado con fines de fraude o evasión fiscal, enervando así la finalidad organizativa o comercial en la que se fundan las decisiones empresariales de esta índole y sin que pueda confundirse la finalidad fraudulenta con el aprovechamiento de determinadas ventajas fiscales mediante los mecanismos tributarios previstos.

Como señala el Tribunal Supremo en Sentencia de 12 de noviembre de 2012 (rec. casación nº 4299-10):

“En esa indagación sobre la existencia de motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial, que permitan descartar que su finalidad principal fuera el fraude o la evasión fiscal, han de considerarse, como hemos dejado sentado en las sentencias de 14 de mayo de 2012 (casación 2144/10, FJ3º) y 18 de junio de 2012 (casación 5352/09, FJ3º), las circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores a la fusión

por absorción acaecida, porque, en otro caso, no se estaría efectuando un verdadero examen global de la misma, como exige la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Habida cuenta de que este régimen especial persigue establecer «normas fiscales neutras respecto a la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional», de forma que las «fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros», salvo que «la operación contemplada tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal» (apartado 45 de la sentencia Leur-Bloem), tal objetivo espurio ha de estar plenamente acreditado, porque el artículo 11.1, letra a), de la Directiva 90/434 «debe interpretarse de manera estricta y teniendo en cuenta su tenor, su finalidad y el contexto en el que se inscribe» (apartado 46 de la sentencia de 20 de mayo de 2010, Modehuis A. Zwijnenburg).

Se ha de recordar, en fin, que una operación de reestructuración basada en diversos objetivos, entre ellos los de naturaleza fiscal, puede haberse realizado por motivos económicos válidos si estos últimos no son los preponderantes. En ese análisis no puede actuarse aplicando criterios generales predeterminados, privando automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se ha producido o no efectivamente la evasión o el fraude fiscal; debe procederse caso por caso al estudio global de la operación (apartados 35 y 37 de la mencionada sentencia Foggia).

En consecuencia, la valoración del cumplimiento de dicho requisito requiere un examen global de las circunstancias que concurren en cada operación, lo que deberá efectuarse en fase de comprobación administrativa. No podemos enunciar, a priori, criterios objetivos y susceptibles de aplicación generalizada que permitan identificar aquellas operaciones de fusión, escisión..., que se consideren, por su mera concurrencia, realizadas "principalmente" con fines de fraude o evasión fiscal. El examen de la finalidad de la operación exige analizar no sólo la operación en sí misma, sino también los actos anteriores y posteriores, que se hallen regidos por un mismo propósito o finalidad, para a la luz de todos ellos, determinar la validez o no del motivo económico. Se han de examinar las compras, ventas, y demás operaciones amparadas en el régimen especial y cualesquiera otro acto ligado por un mismo propósito.

Y puesto que el art. 96.2 TRLIS exige que la existencia de evasión fiscal haya sido el objetivo principal que ha motivado la operación, cuando la causa que motiva la operación es obtener meramente una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial de fusiones. Si se prueba que existen motivos económicos válidos que supongan que el ahorro fiscal, aun concurriendo, no es el objetivo principal, deberá admitirse la aplicación del régimen especial.

OCTAVO: De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 114 de la LGT "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo". Por tanto, corresponde a la reclamante acreditar que la operación se llevó a cabo por motivos económicos válidos, o lo que es lo mismo, a fin de dar cobertura a necesidades empresariales en términos organizativos, comerciales, financieros, de distribución o análogos. De forma que la operación de fusión no haya tenido como única finalidad la de proporcionar un ahorro fiscal.

En el presente caso, nos encontramos, con una "fusión apalancada" consistente, como señala el Tribunal Supremo en Sentencias de 12 de noviembre de 2012 (rec. nº 4299/10) y de 25 de abril de 2013 (rec. 5431/2010) "en que, primero, una sociedad existente o creada al efecto ("sociedad vehículo" o "holding company", "venture capital company" o "newco") se endeuda para adquirir el control de otra, es decir, realiza una "compra apalancada" o Leveraged Buy Out (LBO), y después la adquirente absorbe a la controlada ("sociedad objetivo" o "target company"), dando lugar a la que se conoce como fusión hacia delante o "forward leveraged buy-out", o es absorbida por ella, produciéndose la fusión inversa o "reverse leveraged buy-out". El coste financiero de la operación termina recayendo en todo caso sobre el patrimonio de la sociedad adquirida".

Y como señala el Tribunal Supremo, el que no exista inconveniente legal a las operaciones realizadas no significa que ello conlleve necesariamente el considerar que a la fusión le es de aplicación el régimen especial, sino que deberán examinarse cuáles son los "objetivos designios perseguidos por la operación para determinar si los fiscales son los preponderantes, puesto que sólo si se llega a esa convicción podrá concluirse que la fusión apalancada no se realizó por motivos económicos válidos. De poco sirve, por consiguiente, alegar que la Dirección General de Tributos haya admitido la existencia de motivos económicos válidos en operaciones similares."

La inspección considera que no se han acreditado por el reclamante otros motivos que justifiquen la operación de reestructuración, en qué medida la creación de **TGEN** y su posterior fusión con **MTA** y **DM** ha aportado algo a la estructura existente con anterioridad, al margen de la creación de un fondo de comercio.

A los efectos de acreditar los motivos económicos válidos de la operativa realizada, reitera la interesada ante este Tribunal las alegaciones en su día realizadas ante el órgano inspector. En síntesis, que la motivación

económica válida de la fusión se encuentra en ser la misma continuación de la desinversión y adquisición derivada de un procedimiento de concentración instruido por la Comisión Europea y de la Decisión adoptada en el seno del mismo; y que la misma venía exigida por la simplificación de la estructura de participación existente a la entrada del nuevo socio y por las condiciones de financiación concedidas.

Pues bien, en cuanto al motivo de que la desinversión fuera obligada por la Decisión de la Comisión Europea, ello no supone que el procedimiento llevado a cabo por la reclamante fuera asimismo el obligado por la Decisión, y que, por ello, resulte justificada la aplicación a la ulterior fusión del régimen especial. Si bien la Comisión obligaba a dicha desinversión para evitar situaciones de concentración empresarial de tipo monopolístico en el seno de la Unión Europea, esa obligación de cambio en la persona del socio mayoritario (sociedad de capital riesgo) no justifica la concreta operativa realizada (constitución de sociedad inactiva que se endeuda, compra de participaciones y fusión), pues ni la misma resultaba obligada por la Decisión ni puede encontrar amparo en ella. Como señala la inspección *“no se cuestiona la operación de adquisición de participaciones a través de una LBO, creación de una sociedad para realizar la compra apalancada, sino que se pretenda con una operación posterior, la fusión, conseguir la aplicación de un régimen fiscal privilegiado y protegido sin motivo alguno de reestructuración, al no resultar acreditada la existencia de motivos económicos válidos en la fusión llevada a cabo por la sociedad inactiva constituida al efecto, nueve meses después de la adquisición por ella de las participaciones de la absorbida.”*

Alega asimismo la interesada como motivo económico de la fusión el necesario cumplimiento de las obligaciones “covenants” establecidas para la financiación concedida, alcanzando el EBITDA necesario para que la financiación otorgada a **TGEN** no se encareciera.

Se desprende del expediente que el contrato de financiación con el objeto de adquirir las participaciones de **MTA** contenía unas cláusulas financieras (covenants) en virtud de las cuales se establecían para el prestatario determinadas obligaciones accesorias y paralelas a la devolución del préstamo. Una de ellas consistía en el aumento por los prestamistas del margen aplicable para cada fondo en particular en un 0,25% anual cada trimestre, es decir, se aumentaba la carga financiera del préstamo si no se llegaba en un determinado periodo a “un nivel elevado de actividad”.

Pues bien, debe tenerse en cuenta que tanto **MTA** como **TGEN** eran sociedades inactivas y que la actividad económica operativa se encontraba en **DM** por lo que era del todo imposible que las entidades **MTA** y **TGEN** pudieran cumplir tales condiciones bancarias; circunstancias todas ellas conocidas en todo momento. De forma que, tal y como señala la inspección, nos encontramos con que lo aportado como justificación de la operación de fusión es una motivación que ya está pensando en la fusión (el subrayado es nuestro): *“Esta inspección no entiende cómo se pueden cumplir unas obligaciones que consisten en que para que no haya un coste adicional (similar a la comisión de intermediación exigida por un país fuente de la financiación) la entidad **TGEN** (recuérdese que se compra por 3.006 € un mes antes y carente de actividad) y **MTA** lleguen a alcanzar un EBITDA superior a 25 millones de euros 18 meses después, teniendo en cuenta que a 31/12/2006 **TGEN** alcanzó la cifra de ventas de 125.259 € y **MTA** la de 20.274 € y añadiendo a esto que las actividades que ambas realizan son las propias de sociedades tenedoras de participaciones. Esto ya era sabido por los autores de la operación. Ya que todas las Due Dilligences presentadas a los bancos prestadores contemplan, no el negocio de **TGEN** o de **MTA**, que carecen de actividad económica, sino el negocio de **DM** y a esta sociedad se refieren en todas la Due Dilligences. Así los convenants están firmados en momentos muy cercanos en el tiempo (en concreto la compra de **TGEN** se lleva a cabo el 13/07/2006 y el contrato de préstamo sindicado el 03/08/2006) es decir era una operación prediseñada donde la fusión era el eslabón final de toda la operatoria iniciada en julio del 2006 y finalizada en septiembre del 2007”*.

En definitiva, cabe recordar que **BEI** compra la sociedad inactiva **TGEN** el 13/07/2006; cuatro días después se acuerda la compra por **TGEN** de las acciones de **MTA**, el 17/07/2006. 5 días más tarde **TGEN** suscribe el contrato de préstamo sindicado para dicha adquisición y para pagar el préstamo MTFN, el 03/08/2006. Y por último, tal y como consta en la escritura de fusión, el 15/06/2007 ya se acuerda por los órganos de administración de **TGEN** y todas las sociedades afectadas el proyecto de fusión por absorción, con efectos a 1 de enero de 2007. Como señala la inspección cuando se concertó el préstamo era evidente ya que se iba a llevar a cabo la fusión en la medida que era imposible el cumplimiento de las condiciones fijadas, dado que la actividad de **TGEN** y **MTA**, como entidades Holding era mínima, y la única forma de lograr el Ebitda requerido era la fusión con **DM**. A efectos de aplicación del régimen fiscal especial, estos condicionantes en la financiación que ya estaban contemplando la fusión no pueden por sí mismos justificar la misma, como expone la jurisprudencia citada deben existir motivos en términos de “racionalización o reestructuración de actividades económicas”.

Por tanto, toda la operación de compra, endeudamiento y fusión se acuerda o planifica simultáneamente, conociendo las exigencias de las entidades financieras y realizando la operación de forma que surja un fondo de comercio fiscalmente deducible. No se ha justificado en modo alguno qué reestructuración, eficiencia económica o de gestión ha aportado a través de esta operativa **TGEN**, habiendo quedado acreditado, por el contrario, a juicio de esta Oficina Técnica que, en términos de eficiencia económica, nada ha cambiado en el grupo salvo los socios. Por otra parte, la cláusula o covenant controvertida se refiere al EBITDA de **TGEN** y **MTA**. Por lo tanto, según la

justificación pretendida, no era necesario la fusión de TGEN con MTA sino que bastaba la de esta última con DM para, supuestamente, alcanzar la exigencia y no encarecer la financiación. Nada señala el obligado al respecto y no cabe duda que el fondo de comercio en este caso hubiera sido muy inferior habida cuenta que el precio de adquisición por MTA de DM fue de 105 millones de euros. Ello no quiere decir que, a juicio de la Inspección, tal fusión de MTA con DM pudiese acogerse al régimen especial, habida cuenta que la interposición de la sociedad MTA se calificó como simulada en la anterior actuación inspectora y que, como en el caso presente, se trata de una sociedad inactiva sin ningún activo o razón para justificar la fusión, pero sí se quiere poner de manifiesto esta circunstancia para poner de relieve la falta de solidez de los argumentos aportados por el obligado tributario, dado que, en su posición, (las actuaciones se firmaron en disconformidad), la sociedad MTA no es una sociedad interpuesta.”

No se ha producido cambio alguno en el negocio económico generador de ingresos, pues lo ostentaba la única sociedad operativa de forma exclusiva, y lo sigue ostentado.

En cuanto a las alegaciones relativas a la simplificación de costes de gestión y administrativos, las mismas tampoco pueden considerarse como motivo económico válido a estos efectos, al ser inherentes a todo proceso de fusión por absorción, como así señala la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto Foggia (C-126/2010) Sentencia del 10/11/2011 (el subrayado es nuestro):

“47.

Por tanto, nada se opone, en principio, a que una operación de fusión que lleve a cabo una reestructuración o una racionalización de un grupo que permita reducir los gastos administrativos y de gestión de éste pueda tener motivos económicos válidos. No obstante, ése no es el caso de una operación de absorción, como la controvertida en el litigio principal, en el que parece resultar que, habida cuenta de la amplitud de la ventaja fiscal que se pretende obtener, a saber más de 2 millones de euros, el ahorro realizado por el grupo de que se trata en términos de costes estructurales es completamente marginal.

48.

Al respecto, procede añadir que el ahorro de los costes resultante de la reducción de los gastos administrativos y de gestión mediante la desaparición de la sociedad absorbida es inherente a toda operación de fusión por absorción en la medida en que esta última implica, por definición, una simplificación de la estructura del grupo.

49.

Pues bien, si se admite sistemáticamente que el ahorro de los costes estructurales resultantes de la reducción de los gastos administrativos y de gestión constituye un motivo económico válido, sin tener en cuenta los otros objetivos de la operación proyectada, y más en particular las ventajas fiscales, la regla enunciada en el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 se vería privada completamente de su finalidad, que consiste en salvaguardar los intereses financieros de los Estados miembros al establecer, con arreglo al noveno considerando de dicha Directiva, la facultad de estos últimos de denegar la aplicación de las disposiciones previstas por la Directiva en caso de fraude o de evasión fiscal.

50.

Por otra parte, el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, refleja el principio general del Derecho de la Unión según el cual está prohibido el abuso de derecho. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en dicho Derecho (véanse, en ese sentido, las sentencias de 9 de marzo de 1999, Centros, C-212/97, Rec. p. I-1459, apartado 24; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartados 68 y 69, y Kofoed, antes citada, apartado 38).”

Y en cuanto a la importancia relativa del beneficio fiscal, no considera este Tribunal como “residual” la aplicación de una amortización anual fiscalmente deducible de 2.284.522,23 euros.

Finalmente, y en cuanto al informe pericial emitido por PWC Asesores de Negocios SL de 16 de julio de 2012, el mismo no constituye, a juicio de este tribunal, prueba alguna de la improcedencia de la regularización de la Inspección, pues únicamente pone de manifiesto su opinión sobre la existencia de motivos económico válidos coincidentes con los invocados por la reclamante y que han sido rebatidos por la inspección y asimismo por este

Tribunal, conteniendo motivaciones más propias de la interpretación jurídica (pericia jurídica) que de una pericia técnica, no aportando un conocimiento técnico especializado. Al respecto, 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:

“ el dictamen jurídico no documenta hechos que deban ser objeto de prueba técnica específica, ni tampoco aporta máximas de experiencia propias de un conocimiento especializado del que careciera el Tribunal, porque al haber sido realizado por un jurista, la opinión que en dicho informe se contiene y, no obstante el respeto que el mismo merece a la Sala, y aunque formalmente resulta admisible, no puede aceptarse en su contenido, porque en realidad encubre una pericial jurídica, que no cabe aceptar, no sólo porque la materia de interpretación de las normas es atribución exclusiva del tribunal sentenciador, que no precisa de auxilio alguno en esa tarea esencial, sino porque tales dictámenes de encargo llegan de ordinario a conclusiones favorables a los intereses de quien los encomienda.(...)”

Por todo lo anterior, no quedando acreditado motivo económico válido entendido éste como racionalización o reestructuración de actividades económicas, que amparen la aplicación del régimen especial a la operación de fusión realizada, debe confirmarse la regularización inspectora, lo que implica que no le sea aplicable el régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, y que no proceda admitir la deducción fiscal del “fondo de comercio financiero”. (...)

Por lo tanto, una vez confirmada por este Tribunal Central la inaplicación del régimen especial a la citada operación de fusión, procede la tributación de las rentas derivadas de la operación que correspondan a los socios personas físicas conforme al régimen general de las ganancias patrimoniales, en el presente, de acuerdo con el artículo 37 del TRIRPF, que dispone que:

“Artículo 37. Normas específicas de valoración.

1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda (...)

e) (...)En los casos de escisión, fusión o absorción de sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial del contribuyente se computará por la diferencia entre el valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio y el valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor del mercado de los entregados. (...)”

Siendo por ello procedente el ajuste positivo practicado por la inspección en la base imponible del reclamante por la plusvalía derivada de la transmisión de sus acciones en una de las entidades absorbidas, **MFDI**, con ocasión de la operación de fusión realizada y que no tributó, ajuste al que el reclamante únicamente se opone en cuanto considera improcedente la inaplicación del régimen especial, debiendo por ello desestimarse las pretensiones del reclamante y confirmarse la regularización inspectora practicada.

Sexto.

Entrando en las alegaciones relativas a la sanción impuesta, argumenta el reclamante que no concurre tipicidad en su conducta, lo que no comparte este Tribunal, pues confirmada en esta Resolución la liquidación a él practicada por el IRPF, periodo 2007, y resultando de la misma una cantidad a ingresar, no hay duda que concurre el tipo infractor del artículo 191 LGT “1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley (...)”

En cuanto a la existencia de una doble sanción por los mismos hechos, dicha alegación asimismo debe desestimarse. Si bien la razón que motiva la regularización es que no es de aplicación a la operación de fusión el Régimen Especial, el hecho que se regulariza en cuanto al sujeto pasivo ha sido la plusvalía obtenida consecuencia de la transmisión de las participaciones que tenía en una de las entidades absorbidas, mientras que el hecho regularizado en el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007 de la sociedad **DM SPT SL** derivado de dicha operación de fusión ha sido la improcedente deducción de la amortización fiscal del fondo de comercio financiero surgido de la misma. De acuerdo con lo dispuesto en el art. 181 de la LGT, serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes, y en particular, los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes. Resulta evidente que en el supuesto que aquí nos ocupa quien realiza la acción tipificada como infracción, esto es, quien deja de ingresar parte de la deuda tributaria que

debiera resultar de la correcta autoliquidación del IRPF 2007, es D. **D. Cx**, en su condición de sujeto pasivo de dicho impuesto.

Seguindo con las alegaciones, y en lo que respecta a la falta de acreditación por parte de la Inspección de la concurrencia de voluntariedad en la actuación sancionada, debe recordarse aquí que de acuerdo con los criterios sentados por el Tribunal Supremo, entre otras, en Sentencia de 6 de junio de 2008, la acreditación de la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción debe producirse en el propio expediente sancionador, dado que *“en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad”*. Corresponde en consecuencia a la Inspección probar la concurrencia de culpabilidad, mediante la valoración de la concreta conducta del sujeto pasivo más que en función de su resultado, haciendo mención a los elementos de la conducta de los que pueda inferirse el dolo o la culpa (Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2012, dictada en Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 210/2009). En los mismos términos, debemos citar la Sentencia de la misma fecha en Recurso de Casación núm. 4320/2011, en la que se determina que la Administración debe hacer *“explícitos los motivos en un acuerdo por el que se imponen las sanciones, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción”*. La descripción de las concretas conductas del obligado tributario que se consideran merecedoras de sanción puede realizarse con una expresa remisión bien al acta, bien a la propuesta de sanción, no siendo necesario reiterarlas, tal y como reconoce la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de diciembre de 2009, en Recurso contencioso-administrativo núm. 266/2006, confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 10 de diciembre de 2012, en Recurso de casación núm. 563/2010.

Ahora bien, es cierto que de la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada se desprende que no resulta suficiente la acreditación del mero resultado contrario a la normativa fiscal, esto es, no resulta suficiente la descripción de la conducta constitutiva del incumplimiento de la norma constatando la existencia de dicho incumplimiento, sino que debe probarse que dicho resultado contrario a la norma es consecuencia de una conducta que no pueda calificarse como diligente, haciendo explícitos los motivos que le llevan a considerar la concurrencia de culpabilidad, aún a título de simple negligencia (Recurso de casación núm. 4320/2011, ya citado). Y para ello, tal y como establece la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2013 (Recurso de casación núm. 5897/2010), debe justificar dicha ausencia de diligencia y cuidado necesario aportando *“el proceso lógico deductivo que le lleva a dicha conclusión”*.

En el supuesto que nos ocupa, dicho proceso lógico deductivo referido a la específica conducta descrita se contiene en el Fundamento de Derecho CUARTO *“Culpabilidad del sujeto infractor”* del Acuerdo de imposición de sanción. En el mismo, y frente a las alegaciones del reclamante que parecen pretender que su conducta fue la única posible de tal forma que cabría apreciar una eximente de responsabilidad por no existir otra conducta debida por su parte al limitarse a trasladar a su propia autoliquidación por el IRPF de 2007 las consecuencias de la aplicación del Régimen Especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS aplicado por la sociedad, se analiza la concreta conducta de la persona física, haciéndose especial énfasis en las circunstancias concurrentes en el reclamante, al ser el máximo directivo del Grupo **DM**, el director ejecutivo del Grupo, y lo que ello implica en cuanto conocimiento de los hechos, recogiendo: *“En el escrito de alegaciones el obligado tributario manifiesta que dada su condición de socio no puede ser responsable de los acuerdos de fusión adoptados por las sociedades, y que dado que el único elemento determinante de la sanción propuesta sería la falta de motivos económicos válidos de la fusión, y éste será sancionado en la sociedad, resulta evidente que si el mismo motivo se vuelve a sancionar en los socios se está incumpliendo lo dispuesto en los artículos 178 y 180.3 de la LGT”*.

No cabe acceder a las pretensiones del sujeto pasivo, puesto que se trata de un socio que participó en el diseño de la operación (se trata de uno de los socios directivos del Grupo **DM** y administrador de **TGEN**) por lo que, sin duda, es responsable de las consecuencias derivadas de la misma, siendo una de ellas la obtención de una ventaja fiscal que ha resultado indebida y originado en su impuesto personal una falta de ingreso, hecho que constituye la infracción que se propone sancionar, y que es completamente distinto del hecho constitutivo de la infracción tributaria cometida por la entidad resultante de la fusión. Se trata de dos infracciones diferentes imputables a dos sujetos también diferentes, pero que tienen origen en una misma operación, supuesto que respeta el principio de no concurrencia recogido en los preceptos a los que se alude en el escrito de alegaciones.”

Por todo lo expuesto, debe considerarse ajustada a derecho la actuación de la inspección cuando recopila y detalla la totalidad de datos objetivos y subjetivos relativos a una determinada conducta a los que ha podido tener acceso, realiza la tramitación de forma adecuada concediendo trámite de audiencia y alegaciones, verifica que se dan todos los requisitos objetivos al alcance de la Administración que permiten al obligado tributario ejercer la defensa de sus intereses en la forma que considere conveniente y valora de forma imparcial todo ello en orden

a dar cumplimiento a los preceptos legales aplicables a cada caso. Y este Tribunal Central considera suficientemente argumentado en el cuerpo de documentos integrados en el expediente sancionador y por supuesto, en el propio Acuerdo de imposición de sanción, tanto la comisión del tipo infractor como la concurrencia del elemento subjetivo requerido para la imposición de sanción, sin que quepa apreciar causa excluyente de responsabilidad.

Finalmente, y en cuanto a la supuesta incompatibilidad entre la sanción propuesta y el artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE, dicha alegación fue realizada y debidamente contestada en el acuerdo de imposición de sanción, argumentación que comparte este Tribunal Central, pues *“la finalidad de esta Directiva, como la de cual otra, es conseguir armonizar las legislaciones de los diferentes países de la UE, pero ni pretende ni puede pretender que en este supuesto concreto resulte inaplicable la legislación interna en materia sancionadora.”*

Por todo ello, procede desestimar las pretensiones del reclamante y confirmar la sanción impuesta.

Séptimo.

Finalmente, se plantea la procedencia del acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación presentada por el interesado relativa al IRPF del periodo 2011.

EL recurrente presentó solicitud de rectificación de autoliquidación del periodo 2011 alegando que en dicho ejercicio había transmitido participaciones recibidas en la operación de fusión de 2007, tributando por el beneficio derivado de dicha venta calculado según valores que resultaban de la aplicación a dicha operación de fusión, del Régimen Especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS. De forma que, siendo improcedente la aplicación de dicho Régimen Especial y habiendo la inspección regularizado las consecuencias de dicha improcedencia en el reclamante, mediante el acuerdo de liquidación de 25 de junio de 2012 por el IRPF de 2007, consecuentemente debía procederse a la rectificación de la autoliquidación presentada por el IRPF del periodo 2011, determinándose el beneficio derivado de la venta de las participaciones de acuerdo con los valores resultantes de aquella liquidación inspectora, debiéndose proceder a la devolución de lo indebidamente ingresado, al alegar el recurrente haber ingresado tanto la deuda derivada de la liquidación practicada por IRPF, periodo 2007, como la derivada de la autoliquidación presentada por el IRPF, periodo 2011.

Frente a ello, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes desestima la solicitud por considerar que *“Sin perjuicio de la posterior comprobación que pueda corresponder a la Inspección de los Tributos”* dado que la liquidación practicada por inspección por el IRPF, periodo 2007 no es firme al estar siendo objeto de impugnación ante este TEAC, no es este el momento procesal oportuno para pronunciarse sobre la solicitud de rectificación, que lo será cuando resulte firme aquella. Y apoya su desestimación en la Resolución de este TEAC recaída en la reclamación nº 5692/08 R.G.

Pues bien, en primer lugar y en lo referente a la citada Resolución de este TEAC (nº 5692/08 R.G.), debe señalarse que, como alega el recurrente, en el supuesto en ella planteado la petición de rectificación se planteaba como subsidiaria, siendo por ello rechazada.

Pero en todo caso, con posterioridad a dicha Resolución este Tribunal ha venido manteniendo el criterio de que la Administración tributaria no sólo está obligada a practicar las correspondientes liquidaciones resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación sino que debe atender a las solicitudes de rectificación de declaraciones tributarias formuladas por los contribuyentes. De forma que si las liquidaciones practicadas por la inspección inciden en autoliquidaciones de ejercicios posteriores no objeto de inspección, la Administración tributaria está obligada a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes aplicando la normativa aplicable, debiendo comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de las devoluciones tributarias, no siendo óbice el que aquellas liquidaciones se encuentren impugnadas.

En el supuesto que nos ocupa es evidente que la regularización practicada en relación al ejercicio 2007, incide en el cálculo de la ganancia patrimonial que se origina en el ejercicio 2011 con ocasión de la enajenación de las participaciones recibidas con ocasión de la fusión realizada en 2007. Por ello, y presentada por el contribuyente solicitud de rectificación de autoliquidación correspondiente al IRPF de 2011, la Administración tributaria tiene la obligación de realizar cuantas comprobaciones estime oportunas a fin de verificar la procedencia de la rectificación solicitada, en aplicación de la obligación expresa de resolver impuesta por el artículo 103 de la LGT, sin que sea conforme a derecho su desestimación por el solo hecho de que la liquidación que fundamenta la rectificación solicitada no es firme. Ahora bien, puesto que de conformidad con el artículo 105 de la LGT quien hace valer su derecho debe probar los hechos constitutivos del mismo, será el reclamante quien deba acreditar documentalmente, en los términos previstos en el artículo 17 del Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo en materia de Revisión en Vía Administrativa, tanto la existencia de ingresos indebidos como su cuantía.

Dicho lo anterior, ha de advertirse que, naturalmente, ello en el bien entendido de que, si con posterioridad a la presente resolución, fuese estimada en vía contencioso administrativa la pretensión del reclamante y anulada la liquidación por el IRPF, periodo 2007, la anulación de tal regularización llevará consigo asimismo la anulación

de la regularización del ejercicio 2011 que hubiera reconocido la improcedencia de la ganancia patrimonial en su día declarada, de manera que no se produzca un exceso de imposición para el reclamante y correlativo enriquecimiento injusto de la Administración, ni una desimposición y correlativo enriquecimiento injusto para el reclamante.

Por tanto se concluye la estimación parcial de las pretensiones del reclamante, debiéndose anular el acuerdo de desestimación de la solicitud de rectificación en cuanto deniega la misma por el solo hecho de no ser firme la liquidación dictada en relación con el obligado tributario por el IRPF, periodo 2007, debiéndose proceder por el órgano competente a la práctica de cuantas comprobaciones se estimen oportunas a fin de regularizar si resultase procedente, en el ejercicio 2011 la ganancia derivada de la transmisión de las participaciones recibidas con ocasión de la fusión realizada en 2007 teniendo en cuenta lo acordado por la inspección en el acuerdo de liquidación dictado por el IRPF de 2007 y confirmado por este Tribunal Central en la presente resolución.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en las presentes reclamaciones económico-administrativas.,

ACUERDA:

1) DESESTIMAR las reclamaciones económico-administrativas números 3872-12 R.G. y 1222-13 R.G., confirmando los acuerdos de liquidación e imposición de sanción por el IRPF ejercicio 2007 objeto de las mismas.

2) ESTIMAR PARCIALMENTE la reclamación económico-administrativa nº 6898-13 R.G. anulando el Acuerdo de resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación, IRPF, ejercicio 2011 y reconociendo el deber de la administración tributaria de entrar a valorar la procedencia de la rectificación de la autoliquidación presentada, todo ello con arreglo a lo dicho al respecto en el último de los Fundamentos Jurídicos de la presente Resolución.

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