

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058534

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 26 de marzo de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 25/2012

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Dilaciones. *Lugar de las actuaciones inspectoras. Examen de los libros de contabilidad.* Al no constar manifestación en contra del obligado y haber presentado los libros de contabilidad en las oficinas de la Inspección existe un consentimiento tácito en la aportación. Se discute si existiendo ese consentimiento tácito la aportación incompleta de la contabilidad da lugar a una dilación imputable a la entidad. No cabe esa calificación de dilación pues se trataba de una actuación abreviada que no requirió el examen de la contabilidad y, por tanto, su incidencia en la comprobación ha sido nula. Además, no se estableció un plazo para su aportación y la tardanza no afectó al desarrollo de las actuaciones.

IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. *Momento de la materialización.* Se discute si la fecha de reinversión en la adquisición de acciones es la fecha de otorgamiento de la escritura o la de inscripción en el Registro Mercantil. Según la norma, la reinversión se entenderá efectuada en la fecha de la puesta a disposición de los elementos patrimoniales, lo que se ha producido con la escritura, sin que se pueda hacer depender de un requisito formal exigido por la norma mercantil, por lo que se estima el recurso.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 66, 68, 69, 150 y 151.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 30.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.

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

Código Civil, arts. 609 y 1.095.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 7.

RDLeg. 1564/1989 (TRLISA), arts. 8 y 15.

PONENTE:*Don Jesús Nicolás García Paredes.*

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000025 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01598/2012

Demandante: JONKO S.L

Procurador: D^a ROSA SORRIBES CALLE

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES

S E N T E N C I A N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES

D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a veintiseis de marzo de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo 25/2012 que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D^a Rosa Sorribes Calle, en nombre y representación de JONKO S.L, frente a la Administración del Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado, contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 1 de diciembre de 2011 sobre IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho), siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

Por el recurrente expresado se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado en fecha 2 de febrero de 2012 contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión a trámite por Decreto de fecha 7 de febrero de 2012 con reclamación del expediente administrativo.

Segundo :

En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó demanda mediante escrito presentado en fecha de 25 de febrero de 2013, en el cuál, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos recurridos.

Tercero:

El Sr. Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 1 de abril de 2013 en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso, y confirmación del acto impugnado.

Cuarto :

No solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba se dió traslado a las partes para conclusiones con el resultado obrante en autos.

Quinto :

Por providencia de esta Sala de fecha 25 de febrero de 2015 se señaló para votación y fallo de este recurso el día 18 de marzo de 2015 que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero:**

En el presente recurso se impugna la resolución de fecha 01.12.2011, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que confirma el acuerdo de liquidación, de fecha 21.01.2010, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la A.E.A.T., por el Impuesto sobre Sociedades, períodos 2004, 2005 y 2006, por importe de 285.967,80 , según Acta de disconformidad A02-71634368, en la que se modifican los importes deducibles por reinversión de la plusvalía obtenida por la entidad derivada de la transmisión de una nave industrial.

La entidad recurrente fundamenta su impugnación en los siguientes motivos: 1) Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, al amparo de lo establecido en el art. 66.a), de la Ley General Tributaria , en relación con sus arts. 68.1 y 69.2. Alega que la declaración del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, la presentó en 25.07.2005, por lo que el plazo de prescripción se produce en 25.07.2009. Entiende que, partiendo de que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras es de 12 meses (art. 150 LGT), iniciadas las actuaciones en 17.12.2008 y habiendo finalizado en 28.01.2010 (notificación del acuerdo de liquidación), se aprecia que se incumplió dicho plazo de duración del procedimiento inspector, al haber transcurrido 407 días, aún teniendo en cuenta el período de 56 días de dilaciones imputado, se considere como único período o como períodos sucesivos de 27 y 29 días, pues dichos períodos (20-01-2009 a 16-02-2009 y 16-02-2009 a 17-03-2009) no son imputables en el sentido manifestado por la Administración, al no haber supuesto interrupción de las actuaciones inspectoras, pues en la primera se le requirió para la aportación genérica de documentación, "contratos y documentos", con transcendencia tributaria, aportando la entidad en 16.02.2009, los contratos de arrendamiento, sin que, por otra parte, se le hubiera advertido de las consecuencias de la falta de aportación de la documentación. Invoca sentencias de diversos Tribunales en apoyo de esta pretensión. Muestra su disconformidad con la dilación (16.02.2009 a 17.03.2009) correspondiente a la aportación del Libro Diario de contabilidad, al entender que se infringe el art. 151.1 de la Ley General Tributaria , al no existir obligación de llevar los Libros a la oficina de la Inspección, no existiendo previa conformidad por la entidad para ello. Por ello, considera que a los 351 días de duración, únicamente procede añadir el período de 27 días, lo que suma 380 días de duración de las actuaciones, superándose el plazo de 12 meses. Y 2) La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios es aplicable a la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2004, que se materializó en la adquisición de acciones de JONKO INDUSTRIAL, S.A, producida en el año 2005, al haberse producido la inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad (constituida en 20.12.2004), en fecha 16.03.2005, al amparo de lo establecido en el art. 42.4 del TRLIS. Alega que la adquisición de los elementos patrimoniales se produce en el momento del otorgamiento de la escritura pública de la constitución de la sociedad, es decir, en el año 2004, por lo que la deducción por reinversión es procedente en dicho ejercicio. Trae a colación lo expresado en el Voto particular emitido frente a lo declarado en la resolución impugnada.

El Abogado del Estado apoya los argumentos de la resolución impugnada, manifestando que no se ha producido la prescripción, habiendo advertido en la primera diligencia la Inspección las consecuencias de la no aportación de la documentación requerida, al haber sido computadas dilaciones imputables a la entidad; existiendo, por otra parte, la posibilidad de que la actora se hubiera opuesto al requerimiento de la aportación del Libro Diario en las oficinas de la Inspección. En cuanto al fondo, considera que no se cumplen los requisitos del art. 42 del TRLIS, pues la materialización de la reinversión se produjo, efectivamente, en el ejercicio 2005.

Segundo:

Como se desprende de lo actuado en el expediente administrativo, las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación notificada el 17 de diciembre de 2008, y que las mismas finalizaron con la notificación del acuerdo de liquidación, en fecha 28 de enero de 2010. La Inspección computa 56 días de dilaciones, por dos períodos:

- del 20.01 al 16.02 de 2009 (27 días), por aportación incompleta de documentación, consistente en el retraso en la aportación de los contratos de arrendamiento referidos a la deducción por reinversión.

- del 16.02.2009 al 17.03.2009 (29 días), por aportación incompleta de documentación, retraso en la aportación del Libro Diario de contabilidad.

Empezamos por analizar la dilación imputada de 29 días, correspondiente al segundo de los períodos expuestos.

El art. 151 , de rúbrica "Lugar de las actuaciones inspectoras", de la Ley 58/2003 , General Tributaria, dispone:

" 1. Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente, según determine la inspección:

a) En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.

b) En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.

c) En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

d) En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

2. La inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales.

3. Los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de esta ley deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la inspección podrá analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos.

4. Tratándose de los registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por éstas a los que se refiere el párrafo c) del apartado 2 del artículo 136 de esta ley, podrá requerirse su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen.

5. Reglamentariamente se podrán establecer criterios para determinar el lugar de realización de determinadas actuaciones de inspección.

6. Cuando el obligado tributario fuese una persona con discapacidad o con movilidad reducida, la inspección se desarrollará en el lugar que resulte más apropiado a la misma, de entre los descritos en el apartado 1 de este artículo."

En relación con el examen de los libros de los comerciantes, esta norma es respetuosa con lo establecido en el art. 30 del Código de Comercio , obligación de conservación, constituyendo una regla especial, la de que estos deben guardarse donde se realicen las actividades mercantiles y allí tendrá que desplazarse la Inspección para estudiarlos, salvo que el contribuyente dando su conformidad los aporte a las Oficinas de Inspección.

En el precepto transcrito, efectivamente, se parte del reconocimiento de ese privilegio empresarial, de forma que la regla general es la del examen de los Libros en "el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe".

Es cierto que la jurisprudencia, en relación con otros supuestos, como el relativo a la autorización para la entrada en el domicilio de una persona jurídica, ha declarado que: «() nada se opone a que el consentimiento para la entrada en el domicilio de una persona jurídica pueda entenderse prestado mediante una voluntad que se infiera de actos inequívocos y concluyentes del contribuyente y de su representante ()» (FJ 3º). (STS de 21 de diciembre de 2011 -RCUD 40/2009 -).

Aplicando este criterio, en un principio, al no constar manifestación por parte del obligado tributario en contra de dicho requerimiento, es decir, aportar los "Libros de contabilidad", y haber procedido a su presentación en las oficinas de la Inspección, se podría entender que existe un "consentimiento tácito" en la dejación de ese derecho de conservar los libros de comercio en su propia sede, exonerando a la Inspección de la obligación que le impone el citado art. 151.3, de la Ley General Tributaria .

La cuestión que suscita el otorgamiento de ese "consentimiento tácito", es, si a los efectos de la imputación de dilaciones al contribuyente, quien tiene reconocido legalmente su derecho a ser informado "sobre el ejercicio de sus derechos" (art. 34.1.a) LGT), de forma que la Administración no agrave el cumplimiento de sus

obligaciones (art. 34.1.k.: "Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ."), la presentación incompleta, en un primer momento, de la aportación de los "libros de contabilidad", al que se refiere la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación, sin especificar qué "libros", teniendo en cuenta el carácter parcial de las actuaciones, como la propia comunicación de inicio pone de manifiesto, expresamente, puede suponer una dilación imputable a la actora, como si el contribuyente tuviera que adivinar los libros que debía de aportar ante una comprobación parcial de su autoliquidación.

En este sentido, es significativo que en el Acta de disconformidad, en relación con la situación contable del obligado tributario, se haga constar: "Por tratarse de una actuación abreviada no se han examinado en su totalidad ni la contabilidad ni los registros obligatorios a efectos fiscales."

Otro de los hechos relevantes es, que frente a la exigencia genérica de los "libros de contabilidad", sin especificación de qué libros son los relevantes para la Inspección en esas actuaciones de "carácter parcial", la conducta de la entidad aportando todos los libros que consideró oportunos, dada la limitación de la comprobación anunciada, como consta en la Diligencia de fecha 16.08.2009, en la que, a su vez, se hace constar que no se aporta el "Libro Diario", y la aportación de este libro en la siguiente visita, según Diligencia de fecha 17.03.2009, puede entenderse como una conducta impeditiva de la labor inspectora.

La Sala considera que la dilación imputada por la Administración por este concepto, de "entrega incompleta de documentación" no puede calificarse como de dilación. Primero, porque, como se desprende de lo expresado por el propio actuario en el Acta de disconformidad, la relevancia de la aportación del "Libro diario" y su incidencia en las actuaciones de comprobación ha sido nula, precisamente por su irrelevancia para la regularización de la deducción para la reinversión. Y segundo, porque la cuestión que se suscita es la de la imputación temporal, es decir, la determinación del ejercicio en la que es aplicable, pues la operación de la que deriva la plusvalía y la reinversión no se ponen en duda, sino que se trata de una cuestión puramente jurídica, como luego expondremos.

Tercero:

En este sentido, debemos traer a colación la jurisprudencia que declara:

«() como hemos subrayado en sentencia de esta misma fecha (casación 5990/97 , FJ 5º), el legislador quiso, a través del artículo 29 de la Ley 1/1998 , que las actuaciones de inspección se consumaran en un plazo máximo de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia Ley prevé (apartado 1), determinando, no obstante, que para su cómputo se descuenten las dilaciones imputarle al contribuyente y las interrupciones justificadas que se determinen reglamentariamente (apartado 2).

Esas previsiones constituyen, como la exposición de motivos de la propia Ley 1/1998 dice respecto de todo su contenido, expresión de un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración (punto II).

Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4).

Con este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente", a las que alude el artículo 29.2 de la Ley 1/1998 y que el artículo 31 bis, apartado 2, define con mayor detenimiento como el retraso en que incurriere al cumplimentar las solicitudes de información, requerimientos o comparencias, así como el que se derive de los aplazamientos que interesare. Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, 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.

Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio

relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. En tal tesitura, habida cuenta de la finalidad que la norma contenida en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 persigue, el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones, según prevén el apartado 2 de dicho precepto legal y el párrafo segundo del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos .

Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado. ()» (FJ 3º). (Sentencia de fecha 24 de enero de 2011, dictada en el rec. casación nº 485/2007 ; entre otras).

Por otra parte, también es criterio jurisprudencial que, en relación con las dilaciones imputables a la Administración, declara que, al no establecer plazo para el cumplimiento del requerimiento de aportación de documentación, no existe dilación imputable al contribuyente (STS 13 de febrero de 2014 -RC 4884/2011 -); de forma que, la falta de señalamiento de un concreto plazo para cumplir el requerimiento, no puede ser considerada dilación imputable al sujeto pasivo, (SSTS de 30 de septiembre de 2010 -RC 401/2007 - y de 2 de julio de 2013 -RC 5956/2010 -).

En el presente caso, como puede apreciarse del contenido de la comunicación de inicio de las actuaciones, y de la primera Diligencia citada, no se desprende la fijación de un plazo concreto para la aportación de los "libros de contabilidad", sino que la Inspección fija la fecha de la próxima visita, pero sin hacer una referencia específica para la aportación, en este caso, del Libro Diario.

Por último, añadir que, es criterio reiterado de este tribunal, avalado repetidamente por el Tribunal Supremo, el de que para que pueda hablarse de dilación, en sentido jurídico, no sólo basta la superación del plazo concedido para llevar a cabo determinada actuación inspectora o aportar datos o documentación, sino que se precisa un elemento teleológico, al decir del Alto Tribunal (STS de 28 de enero de 2011 , por virtud de la cual la Administración debe razonar que la dilación ha afectado al desarrollo de las actuaciones), razonamiento que, no figura en el acto de liquidación; además de que los referidos "libros de contabilidad" se presentaron ante la Inspección dentro de los primeros tres meses a partir del inicio de las actuaciones inspectoras.

Cuarto:

Así las cosas, partiendo del hecho de que las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación notificada el 17 de diciembre de 2008, y que las mismas finalizaron con la notificación del acuerdo de liquidación, en fecha 28 de enero de 2010, el plazo de duración de las mismas fue de 407 días. Si al plazo de 365 días sumamos el primer período de dilación (27 días), se obtiene la cifra de 398 días, por lo que se aprecia que el plazo de duración del procedimiento inspector se excedió de los doce meses, pues duró 407 días.

La consecuencia es la prescripción para determinar la deuda tributaria del ejercicio 2004, al haberse rebasado el plazo de los cuatro años, a computar desde el 25.07.2005, pues el acuerdo de liquidación se notificó en 28.01.2010, es decir, superados los cuatro años.

Por ello, procede estimar este motivo de impugnación, que afecta a la liquidación del ejercicio 2004.

Quinto:

El siguiente motivo es el que la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios es aplicable a la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2004, que se materializó en la adquisición de acciones de JONKO INDUSTRIAL, S.A., producida en el año 2005, al haberse producido la inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad (constituida en 20.12.2004), en fecha 16.03.2005, al amparo de lo establecido en el art. 42.4 del TRLIS. Alega que la adquisición de los elementos patrimoniales se produce en el momento del otorgamiento de la escritura pública de la constitución de la sociedad, es decir, en el año 2004, por lo que la deducción por reinversión es procedente en dicho ejercicio.

La consecuencia derivada de esta pretensión viene condicionada por la prescripción del referido ejercicio, antes declarada, de forma que si la deducción se aplica a dicho ejercicio, la liquidación de los ejercicios posteriores, 2005 y 2006, estarían viciadas y serían improcedentes. Pese a que con lo declarado ya sería suficiente para no entrar en el análisis de este motivo, conviene hacer las siguientes consideraciones.

La cuestión que se plantea es precisamente la de determinar el momento en el que se materializa la reinversión de los beneficios extraordinarios obtenidos por la actora, es decir, la adquisición de acciones de JONKO INDUSTRIAL, que según la actora se produce en el momento del otorgamiento de la escritura pública de la constitución de la sociedad, es decir, en el año 2004, por lo que la deducción por reinversión es procedente en dicho ejercicio, no en el ejercicio 2005, cuando se produce la inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad (constituida en 20.12.2004), en fecha 16.03.2005.

El art. 42 , de rúbrica "Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios" , del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, redacción originaria, dispone:

"6. Plazo para efectuar la reinversión.

a) La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el período impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del período impositivo.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice .

b) Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio , sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, se considerará realizada la reinversión en la fecha en que se produzca la puesta a disposición del elemento patrimonial objeto del contrato, por un importe igual a su valor de contado. Los efectos de la reinversión estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

c) La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión."

La puesta a disposición se entenderá producida en el momento en el cual, desde el punto de vista jurídico privado, se adquiere el dominio del bien objeto del contrato. es decir, que para la determinación de la fecha en que debe entenderse efectuada la reinversión, se ha de estar a las reglas sobre transmisión de la propiedad previstas en el Código Civil.

En este sentido, la jurisprudencia tiene declarado:

"Pues bien, hay que reconocer que la doctrina que sienta la Sala de instancia de que para determinar la fecha en que debe entenderse efectuada la reinversión ha de estarse a las reglas sobre transmisión de la propiedad previstas en el Código Civil, artículos 609 y 1095 , es la que debe mantenerse." (FJ 4º).

Así lo declaramos expresamente en nuestras sentencias de 26 de abril de 2005 (RC 314/00), STS de 24 de junio de 2005 (RC 5112/2000), agregando que "en este sentido, la posterior Ley 43/1995 , en su artículo 21 , vigente hasta el 1 de enero de 2002 , aunque abandonó el método de exención por reinversión por otro basado en el diferimento impositivo que se producía por la no integración en la base imponible del ejercicio de los rendimientos positivos obtenidos en la transmisión que se acogía a este régimen especial, disponía que la reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice. También la Ley 24/2001 , que derogó el artículo 21 de la ley 43/1995 , y en su lugar añadió el Art. 36 ter (artículo 42 del Decreto legislativo 4/2004 , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), incorporando una deducción denominada por reinversión de beneficios extraordinarios, establece que la reinversión se entenderá en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

Por ello, si en el presente caso, la entrega de las cosas objeto de los contratos privados celebrados no se produjo dentro del tiempo legalmente establecido, resulta que, a efectos de disfrutar la exención, es patente el incumplimiento del requisito exigido, lo que suponía la pérdida parcial de la exención como apreció la liquidación practicada.

Cuestión distinta es que la entrada en funcionamiento de los nuevos activos adquiridos no fuera posible por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, problema sobre el que se refieren las sentencias de 16 de Junio de 2010 , (casación 11339/04), y 15 de Julio de 2010 (casación 3849/2005), pero esta no es la situación de autos." (Sentencia de fecha 15 de marzo de 2011 , dictada en el rec. de casación nº 2952/2006; entre otras).

Sexto:

En el presente caso, consta que la entidad Jonko, S.L. transmitió en escritura pública de fecha 27 de octubre de 2004, la propiedad de un edificio industrial, sito en la ciudad de Barcelona, por un precio de venta de 2.400.000 , a la entidad Putxet Inversiones, S.L. En el momento de la venta, la nave tenía un valor contable de 832.419,99, y la venta conllevó unos gastos documentados por importes de 4.800 y 72.000, más el 16% de IVA;

gastos que se pueden incluir como menor importe de los beneficios obtenidos por la enajenación del inmueble. La plusvalía declarada es de 1.567.580,01, mientras que el resultado contable de la operación calculado por la Inspección es de 1.490.780,01 .

El importe declarado por corrección monetaria es de 259.167,50, que coincide con el comprobado, por lo que la base de la deducción comprobada asciende a 1.490.780,01 -259.167,50 es decir, 1.231.612,51 .

La plusvalía obtenida se reinvierte en la adquisición del 99,99 del capital social, suscribiendo 33.998 acciones por valor de 1.699.900 , de la entidad de nueva creación Jonko Industrial, S.A., mediante escritura de constitución de fecha 20 de diciembre de 2004, que fue inscrita en el Registro Mercantil en fecha 16 de marzo de 2005, de la que la actora es "socio fundador".

La Inspección considera que la deducción no puede imputarse, como ha hecho la entidad recurrente, en la declaración del ejercicio 2004, sino en el ejercicio 2005, teniendo en cuenta la fecha de inscripción de la escritura de constitución de la sociedad en la que se reinvierte la plusvalía, es decir, en fecha 16 de marzo de 2005.

Séptimo:

Es cierto que, a los efectos de determinar el carácter de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, en los supuestos de una "sociedad en formación", la jurisprudencia tiene declarado:

" TERCERO.- En relación con el tema de fondo, resulta interesante resaltar que la sociedad se constituyó el 2 de diciembre de 1998 con un capital de pesetas que se suscribió mediante la aportación no dineraria de acciones de la sociedad, que representaban el ...% de su capital. La entidad fue inscrita en el Registro Mercantil el día 11 de febrero de 1999. Cierra su primer ejercicio social, según indican sus Estatutos, el día 31 de diciembre de 1998, por lo que presentó una declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1998, solicitando y obteniendo una devolución de pesetas. La regularización pone de manifiesto que la sociedad debe contribuir en régimen de atribución de rentas y no como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, al no estar en dicho ejercicio inscrita en el Registro Mercantil.

La sentencia debe confirmarse, pues con arreglo al artículo 11 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada , "La sociedad se constituirá mediante escritura pública que deberá ser inscrita en el Registro Mercantil. Con la inscripción adquirirá la sociedad limitada su personalidad jurídica".

En consecuencia la inscripción es determinante de la personalidad, lo que implica, que con arreglo al artículo 7 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , no pueda ser sujeto pasivo del tributo, y tributarán respecto de los ingresos correspondientes que se generan hasta la inscripción, de conformidad con el artículo 6, en régimen de atribución de rentas a los socios.

De la conjunción de los preceptos mencionados no puede extraerse otra consecuencia que la mencionada. Es cierto que existe la posibilidad de que la sociedad realice actividades y constituya relaciones jurídicas antes de la inscripción, y que para amparar a terceros se preocupe la Ley de regular las consecuencias de estas actividades, pero en ningún caso serán actividades sociales, sino de un ente en formación sin personalidad jurídica. Estas actividades serán validadas posteriormente cuando se realice la inscripción, pero entre tanto se considerarán efectuadas por un ente sin personalidad, ente que, por tanto, no puede ser sujeto pasivo del impuesto. (...)" (Sentencia de fecha 3 de julio de 2012, dictada en el rec. casación nº 6349/2009 ; entre otras).

La Sala considera que, este criterio jurisprudencial no es aplicable en el presente caso, pues no se trata de determinar si la entidad recurrente es sujeto pasivo o no del Impuesto sobre Sociedades, sino de apreciar si la actora ha cumplido con el requisito exigido por la norma fiscal para poderse aplicar la deducción por reinversión, por lo que la cuestión de la necesidad de que la entidad, en cuyas participaciones se materializa la reinversión, tenga o no personalidad jurídica en el momento de producirse dicha materialización, no puede desplazar la cuestión planteada a esta circunstancia.

El art. 15, del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, dedicado a la "sociedad en formación", dispone:

"1. Por los actos y contratos celebrados en nombre de la sociedad antes de su inscripción en el Registro Mercantil, responderán solidariamente quienes los hubieren celebrado, a no ser que su eficacia hubiese quedado condicionada a la inscripción y, en su caso, posterior asunción de los mismos por parte de la sociedad.

(...).

3. Una vez inscrita, la sociedad quedará obligada por los actos y contratos a que se refiere el apartado anterior. También quedará obligada la sociedad por aquellos actos que acepte dentro del plazo de tres meses desde su inscripción.

En ambos supuestos cesará la responsabilidad solidaria de socios, administradores y representantes a que se refieren los apartados anteriores.

(...)"

En el art. 8º, relativo a la "escritura de constitución", se enumeran una serie de datos que se han de hacer constar en dicha escritura, entre los que se encuentra el del "metálico, los bienes o derechos que cada socio aporte o se obligue a aportar, indicando el título en que lo haga y el número de acciones atribuidas en pago".

En el presente caso, la adquisición de las participaciones de la entidad Jonko Industrial, S.A. se produce en el momento de constitución de la sociedad, es decir, con la escritura pública de constitución de fecha 20 de diciembre de 2014, haciéndose constar que la actora adquiere y suscribe el 99,99 % del capital social. Por lo tanto, la "aportación" se produce en dicha fecha, teniendo la entidad recurrente, a partir de ese momento, la disponibilidad de los derechos económicos y sociales que dicha adquisición le otorga, tratándose de una operación que, antes de la inscripción de la escritura de constitución, cuyos efectos, si bien son puramente internos, a los efectos fiscales discutidos suponen la "puesta a disposición" de las participaciones adquiridas por el "socio fundador", que, en el presente caso, es la entidad recurrente, que suscribe las acciones en una proporción del 99,99%

Como hemos declarado, el art. 42.6.a, último párrafo, del TRLIS, establece que "la reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice".

La "puesta a disposición" es el hecho que la norma contempla para entender que se ha producido la "reinversión", y esta circunstancia supone, primero, el traslado o desplazamiento patrimonial de la plusvalía obtenida, al salir del patrimonio de la entidad que la obtuvo; y segundo, la atribución de aquellos elementos patrimoniales en las que se ha materializado el importe de la plusvalía obtenida.

Estas dos circunstancias se han producido en el presente caso, sin que pueda hacerse depender de un requisito formal, si bien constitutivo, exigido por una norma mercantil, como el de la inscripción de la escritura de constitución en el Registro Mercantil, pues se trata de un requisito exigido a la nueva sociedad constituida y de la que se han adquirido las participaciones sociales, que ella debe cumplir, pero que no puede enervar la realidad del desembolso realizado por la adquirente de las acciones de esta sociedad en formación, pues la norma fiscal no hace depender la viabilidad del beneficio fiscal que reconoce, de la "publicidad" de la escritura de constitución, que, a su vez, es determinante de la "personalidad jurídica" de la nueva sociedad, sino de la "puesta a disposición" de las participaciones, lo que se produce con la escritura de constitución de la sociedad, en la que se determina y fija el importe de las aportaciones de los socios fundadores.

Así las cosas, la Sala estima el presente recurso, confirmando la autoliquidación presentada por la entidad en relación con este concepto.

Octavo:

De conformidad con lo preceptuado en el art. 139.1, de la Ley de la Jurisdicción, redacción vigente dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, las costas se imponen a la Administración demanda, al haber sido estimado el recurso.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la Autoridad conferida por el Pueblo Español.

F A L L A M O S

Que ESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo formulado por la Procuradora, D^a. Rosa Sorribes Calle, en nombre y representación de la entidad JONKO, S.L., contra la resolución de fecha 01.12.2011, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicha resolución judicial es nula por no ser conforme a Derecho; con imposición de las costas a la Administración demandada.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. Don JESÚS N. GARCÍA PAREDES, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.