BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFJ062298
AUDIENCIA NACIONAL
Sentencia 9/2016, de 10 de diciembre de 2015
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 282/2013

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Ampliación. El plazo para dictar el acuerdo de ampliación se fija excluyendo las dilaciones [Vid., STS de 7 de diciembre de 2012, recurso n.º 4728/2009, (NFJ049180)]. El acuerdo ha de producirse antes de que finalice el plazo de 12 meses, sin tener en cuenta las interrupciones ni las dilaciones.
Sociedades patrimoniales. Sociedades de cartera. *Valores poseídos con la finalidad de gestionar la participación.* Se trata de participaciones significativas en cuanto al control de la entidad. Cuando la gestión de las participaciones se encomienda a un miembro del órgano de administración se entiende que la entidad dispone de medios materiales y personales [Vid. consultas DGT de 10-07-2003, V0048/2003, (NFC018490), de 20-06-2007, V1321/2007, (NFC026363), y de 30-01-2008, V0164/2008, (NFC028386)].
IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. *Procedimiento.* La omisión del trámite de notificación del procedimiento de comprobación a la otra parte vinculada se puede hacer valer por quien fue preterido y puede recurrir la determinación del valor de mercado, pero la recurrente, a la que se postergó, no puede esgrimir un derecho o interés de tercero.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 150.
Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.
RD 939/1986 (RGIT), art. 31 bis.
RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), art. 184.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 16 y 61.
RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 16.

PONENTE:

Doña Concepción Mónica Montero Elena.

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

A U D I E N C I A N A C I O N A L

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000282 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00278/2013

Demandante: LEGIO AURIENSE S.A

Procurador: D.ALBERTO ALFARO MATOS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

S E N T E N C I A Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ
D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Madrid, a diez de diciembre de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Legio Auriense S.A. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Alberto Alfaro Matos, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 21 de marzo de 2013 , relativa a Impuesto de Sociedades ejercicio 2006, siendo la cuantía del presente recurso de 1.568.371,81 euros y la cuota superior a 600.000 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero :

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Legio Auriense S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Alberto Alfaro Matos, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 21 de marzo de 2013, solicitando a la Sala, que dicte sentencia en la que, estimando el recurso: a) anule la Resolución impugnada, b) que se notifique a Técnicos Asociados Gallegos SL el resultado de los EVNM 15/10 y 16/10, y c) declare que el régimen de tributación que corresponde a la recurrente en 2006 es el Sociedad Patrimonial.

Segundo :

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro del plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto y confirmando los actos recurridos.

Tercero :

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, denegado éste y evacuado el trámite de Conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo para lo que se acordó señalar el día veintiséis de diciembre de dos mil quince, en que efectivamente se deliberó, votó y falló.

Cuarto :

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero :

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 21 de marzo de 2013, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a liquidación por Impuesto de Sociedades ejercicio 2006.

La primera cuestión que se plantea en la demanda, es la relativa a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, al haberse excedido las actuaciones inspectoras del plazo legalmente establecido ya que el Acuerdo de ampliación de actuaciones se adopta con posterioridad al transcurso de 12 meses.

Segundo :

El inicio de las actuaciones inspectoras se produce el 29 de abril de 2009, el 6 de julio de 2010 se notifica al interesado propuesta de ampliación del plazo de duración de actuaciones inspectoras, el 9 de agosto de 2010 se notificó el Acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y el 23 de mayo de 2011 se notifica el Acuerdo de Liquidación.

Dado la fecha del inicio de las actuaciones inspectoras, es de aplicación la Ley 58/2003.

Veamos la regulación legal.

El artículo 150 de la Ley 58/2003 establece:

"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 ...

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo..."

La discrepancia en la forma en que se ha planteado ante el TEAC y, posteriormente, ante esta Sala, se centra en determinar si, como sostiene la Administración, el plazo para dictar el Acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de fijarse excluyendo las dilaciones imputables al interesado, o, por el contrario, como sostiene el recurrente, tal Acuerdo ha de dictarse necesariamente antes del transcurso de 12 meses, sin descontar las dilaciones imputables al recurrente.

Como correctamente pone de relieve el recurrente, el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la cuestión debatida. Así en la sentencia de 7 de diciembre de 2012, RC 4728/2009 , se afirma en el fundamento jurídico tercero:

"TERCERO.- En el primer motivo el Abogado del Estado mantiene la posibilidad de adoptar el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras incluso después de transcurrido un año, porque habrían de computarse las dilaciones imputables al obligado tributario.

La tesis que defiende la representación estatal no ha sido compartida por esta Sala.

Así, en la sentencia de 3 de octubre de 2011, (recurso de casación núm. 1706/2007), relativa a la misma sociedad recurrente, se declaró que el acuerdo de ampliación ha de adoptarse y notificarse antes de que expire el plazo inicial de doce meses y que para el cómputo de este plazo, a estos efectos, no se han de tomar en consideración las eventuales interrupciones justificadas por la petición de información a autoridades extranjeras, en base a la siguiente fundamentación:

"Según hemos tenido ocasión de decir en nuestra sentencia de 24 de enero de 2011 (casación 5990/07 , FJ 5º), las previsiones del artículo 29 de la Ley 1/1998 constituyen, como su exposición de motivos 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 fue 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, como los constituidos por la necesidad de esperar a la llegada de la información recabada a otras autoridades. 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).

Lo que pretende el legislador es que el límite temporal fijado no se supere y sea respetado por la Administración, que deberá concluir su actuación dentro del plazo previsto. Ello no impide que, de manera excepcional y tasada, no se computen las dilaciones imputables al sujeto pasivo, para que no pueda obtener beneficio de un eventual incumplimiento de su obligación formal de colaborar con la Administración tributaria, o las justificadas interrupciones que impidan el progreso de la actividad inspectora. Por eso, cuando de interrupciones justificadas de las actuaciones inspectoras se trata, el artículo 31 bis, apartado 4, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos dispone que «la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse».

En este diseño resulta contrario a la limitación temporal que estableció la Ley 1/1998 que la Administración acuerde la prórroga una vez que el plazo a ampliar ha fenecido, amparándose en que las actuaciones estaban justificadamente interrumpidas, cuando lo cierto es que nada le impedía, de haber desplegado la oportuna diligencia, acordar dentro del plazo la prórroga de las actuaciones inspectoras por otros doce meses".

Por otra parte en la sentencia de 2 de Febrero de 2011 (recurso de casación núm. 720/2006), se niega incluso eficacia a un acuerdo de ampliación adoptado con anterioridad al transcurso de los doce meses desde el inicio de las actuaciones pero notificado después y frente al criterio de la Sala de instancia que estableció que la eficacia del acuerdo de ampliación del plazo no quedaba supeditado a su oportuna notificación, por tratarse de un acto de trámite que no causaba indefensión al administrado, se establece lo siguiente:

"Es patente la relevancia que dicho acuerdo ampliatorio tiene sobre la posición jurídica del recurrente, pues si dicho acuerdo ampliatorio no se dicta, y tampoco se dicta la liquidación pertinente en el plazo del año, desaparece la interrupción de la prescripción que las actuaciones comprobadoras e investigadoras comportan.

De esta manera, puede ocurrir, y de hecho sucede en este recurso, que, si el acuerdo cuestionado no se produce, la obligación tributaria del recurrente está prescrita.

Nos parece imposible sostener que, pese al efecto reseñado, pueda afirmarse que ese acto notificado seis meses después no causa indefensión al interesado. La posición que automáticamente, y por el mero transcurso de los doce meses, ostenta el recurrente, cuando no se produce la notificación del acuerdo ampliatorio es hacer cesar el efecto interruptivo de la prescripción que el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación comporta. Afirmar que la notificación de un acto de ampliación del plazo de comprobación no afecta a la posición jurídica y los derechos de recurrente, nos parece contrario a la realidad".

Ante esta doctrina, procede el rechazo del primer motivo del recurso, debiendo seguirse el mismo criterio en el caso de dilaciones indebidas imputables, ante el tratamiento común de todos los supuestos de paralización de las actuaciones que se postula en esta sentencia."

Esta doctrina es reiterada, entre otras, en la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 2015, RC 440/2012 :

"TERCERO. Esto sentado, la Sala anticipa que procede estimar el motivo, por contradecir el criterio que mantiene la sentencia sobre la posibilidad de adoptar el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras, incluso después de transcurrido un año, ante la necesidad de computar las dilaciones imputables al obligado tributario, la doctrina jurisprudencial sentada, interpretando el artículo 31 ter 3 del antiguo Reglamento General de la Inspección de Tributos , que desarrollaba el art. 29 de la ley 1/1998 , y que resulta aplicable también tras la entrada en vigor de la ley General Tributaria de 2003, toda vez que el art. 150 , que se remite en cuanto a la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, a los efectos del alcance y requisitos, a lo que reglamentariamente se determine, fue desarrollado por el art. 184 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, manteniendo el apartado 4, párrafo segundo, un texto similar al antiguo artículo 31 ter al señalar que "no podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no haya transcurrido al menos seis meses desde su inicio. A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración".

En efecto, según la consolidada doctrina de la Sala el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses, sentencias de 28 de septiembre de 2012 (cas. 4718/09), 30 de mayo de 2013 , (cas. 3258/2010), 31 de mayo de 2013 , (cas. 3258/2010), 5 de junio de 2003 (cas. 2709/2011), 6 de junio de 2013 (cas. 3383/2010), 14 de octubre de 2013 (rec. unif. doctrina 1342/2013), 9 de enero de 2014 (cas. para unificación de doctrina 1877/2010), 29 de enero de 2014 (cas. 4649/2011), 12 de enero de 2015 (cas. 2452/2013), 26 de enero de 2015 (cas. 2945/2013), 12 de febrero de 2015 (cas. 2452/2013).

TERCERO. Estimado el primer motivo, resulta innecesario pronunciarse sobre los demás, comportando dicha estimación, a su vez, y por las mismas razones, la estimación del recurso contencioso administrativo interpuesto toda vez que la falta de eficacia del acuerdo de ampliación conlleva la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda , en este caso por el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, ya que el inicio de la prescripción tuvo lugar el 7 de marzo de 2005, fecha en que se notifica al obligado tributario la exención del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte, y comenzadas las actuaciones el 27 de febrero de 2008, aun admitiendo las dilaciones que se imputan al contribuyente por 37 días, el procedimiento debió finalizar, al ser nulo el acuerdo de ampliación, el día 5 de abril de 2009, habiéndose notificado el acuerdo de liquidación el 14 de diciembre de 2009, con la consiguiente pérdida de virtualidad interruptiva de la prescripción, ante lo que determina el art. 150.2 a) de la ley 58/2003 ."

La doctrina expuesta, reiteradísima como resulta del texto de las sentencias parcialmente trascritas, afirma que el Acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras ha de adoptarse, necesariamente, antes de la conclusión del plazo de 12 meses desde el inicio de las actuaciones inspectoras, sin descontar los periodos de dilaciones imputables al interesado. De las fechas de inicio de actuaciones, propuesta de ampliación y Acuerdo de ampliación antes expuestas, resulta, sin lugar a dudas, que el Acuerdo de ampliación se notifica al recurrente una vez que había transcurrido el plazo de 12 a contar desde el inicio de las actuaciones inspectoras.

Tal Acuerdo, extemporáneamente adoptado y notificado, no puede producir el efecto de ampliar el plazo de las actuaciones inspectoras, por lo que éstas excedieron del plazo señalado en el artículo 150 de la Ley 58/2003 y, por ello, no produjeron efecto interruptivo de la prescripción, y ello, sin necesidad de entrar a analizar las dilaciones imputables al recurrente, pues las actuaciones inspectoras se excedieron del plazo señalado en el citado artículo. El primer acto con aptitud para interrumpir la prescripción lo es el Acuerdo de Liquidación de 19 de mayo de 2011, notificado el 23 del mismo mes y año. Ahora bien, toda vez que las actuaciones inspectoras y la liquidación que nos ocupa, son las correspondientes al ejercicio de 2006, el plazo de prescripción de cuatro años se inicia el 25 de julio de 2007, por lo que al 23 de mayo de 2011 no habían transcurrido los cuatro años de prescripción.

Tercero :

Veamos la cuestión de fondo. El origen de la regularización que nos ocupa se encuentra en dos operaciones: a) Operación por la que el 15/12/2006 LEGIO AURIENSE, SA vendía a TECNICOS ASOCIADOS GALLEGOS, SL, 1.503 participaciones sociales de la entidad PATRIMONIO HIDROELECTRICO DE GALICIA, SL. El precio pactado en la operación fue de 1.503,00 €. LEGIO AURIENSE, SA es accionista de TECNICOS ASOCIADOS GALLEGOS, SL con una participación del 40,12 %.

Según la Inspección, esta operación de venta de participaciones pudiera determinar que se produzca en España una menor tributación por el Impuesto sobre Sociedades, al haberse acordado entre las partes vinculadas un precio distinto al de mercado. Con ello se cumple la condición necesaria para que, de conformidad con el artículo 16.1 del Texto Refundido de la LIS , la Administración Tributaria pueda proceder a efectuar la valoración por su valor normal de mercado de la operación descrita.

Para determinar el valor de mercado de la operación, se utiliza el método de descuento de flujos de caja (DFC) y se acordó considerar 5.545.044,03 € (50% de 11.090.088,06) como valor normal de mercado de la operación de venta de 1.503 participaciones de PATRIMONIO HIDROELECTRICO DE GALICIA, SL a TECNICOS ASOCIADOS GALLEGOS, SL realizada por LEGIO AURIENSE, SA con fecha 15/12/2006, mediante escritura de compraventa nº 2288 y por importe de 1.503,00 €. Por lo que se propone un ajuste positivo en la base imponible del Impuesto para el ejercicio 2006 por la diferencia entre el valor comprobado (5.545.044,03 €) y el declarado (1.503,00 €), es decir, por importe de 5.543.541,03 €.

b) Operación por la que el 15/12/2006 LEGIO AURIENSE, SA vendía a TECNICOS ASOCIADOS GALLEGOS, SL, 1.503 participaciones sociales de la entidad PATRIMONIO DEL LEREZ, SL. El precio pactado en la operación fue de 1.503,00 €. LEGIO AURIENSE, SA es accionista de TECNICOS ASOCIADOS GALLEGOS, SL con una participación del 40,12 %.

Según la Inspección, esta operación de venta de participaciones pudiera determinar que se produzca en España una menor tributación por el Impuesto sobre Sociedades, al haberse acordado entre las partes vinculadas un precio distinto al de mercado. Con ello se cumple la condición necesaria para que, de conformidad con el artículo 16.1 del Texto Refundido de la LIS , la Administración Tributaria pueda proceder a efectuar la valoración por su valor normal de mercado de la operación descrita.

Para determinar el valor de mercado de la operación, se utiliza el método de descuento de flujos de caja (DFC) y se acordó considerar 7.161.255,83 € (50% DE 14.322.511,66) como valor normal de mercado de la operación de venta de 1.503 participaciones de PATRIMONIO DEL LEREZ, SL a TECNICOS ASOCIADOS GALLEGOS, SL realizada por LEGIO AURIENSE, SA con fecha 15/12/2006, mediante escritura de compraventa nº 2287 y por importe de 1.503,00 €. Por lo que se propone un ajuste positivo en la base imponible del Impuesto para el ejercicio 2006 por la diferencia entre el valor comprobado (7.161.255,83 €) y el declarado (1.503,00 €), es decir, por importe de 7.159.752,83 €.

La primera de las cuestiones que se plantean, es la relativa al régimen de tributación de la recurrente en el año 2006. Se afirma ante la Inspección, ante el TEAC, y, después, ante esta Sala, que la recurrente tiene el carácter de sociedad patrimonial, carácter que es negado por la Administración demandada.

El artículo 61 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , establece, en lo que ahora interesa:

"1. Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurran las circunstancias siguientes:

a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas....

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este párrafo a).

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que más del 50 por ciento del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a 10 o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive.

Las circunstancias a que se refiere este apartado deberán concurrir durante más de 90 días del ejercicio social."

Como se recoge en la Resolución impugnada, no existe controversia sobre el cumplimiento del requisito referente a la composición del accionariado.

Se discuten los requisitos relativos a la composición del activo y el requisito temporal.

No existe controversia respecto de la no afectación de los activos inmobiliarios, y, ya que, las inversiones en participaciones representan el 53,94% del activo, la cuestión suscitada consiste en determinar si tales valores han de computarse conforme al artículo 61.1 a) 1º del Real Decreto Legislativo 4/2004 . En tales términos se planteó la divergencia en sede económica administrativa, y ahora ante esta Sala.

Según los cálculos del obligado tributario, desde enero hasta abril de 2006, los activos afectos representaban el 51,30% del total del activo, desde mayo hasta junio, los activos afectos representaban el 50,21% del total del activo, desde julio hasta noviembre, el 48,88% (excluyendo las participaciones correspondientes a GENERACIÓN DEL NORTE, SL, TASGA RENOVABLES, SL, GESTIÓN DEL SUELO RÚSTICO, SL, ACCIONES Y GESTIONES ESPECIALES SA.), y en diciembre 50,15%.

Así las cosas, como señala el TEAC, la entidad cumpliría por más de 90 días (desde julio hasta noviembre) el requisito de que más de la mitad de su activo no estuviese afecto a actividades económicas. Ahora bien, la cuestión se suscita respecto a la consideración como cartera de control de su participación en las siguientes entidades, GENERACIÓN DEL NORTE, SL, TASGA RENOVABLES, SL, GESTIÓN DEL SUELO RÚSTICO, SL, ACCIONES Y GESTIONES ESPECIALES SA. Se trata de determinar si tales entidades responden a la previsión del artículo 61.1 a) 1º, último párrafo: " Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este párrafo a)."

En todos los casos, la recurrente ostenta en el capital de las entidades señaladas, un porcentaje mayor al 5% (el 50% en los tres primeros casos y el 33,33% en el último).

Estas participaciones son significativas, en cuanto al control de la entidad, lo que le confiere la gestión y dirección de las respectivas entidades.

La actividad económica de las referidas entidades participadas:

1.- GENERACIÓN DEL NORTE, SL

La empresa se constituyó en mayo de 2006 y en septiembre de 2006 procedió a instalar torres para la medición de vientos en distintos puntos geográficos. Esta actuación ha de entenderse dirigida a cumplir su objeto social: producción de energía eléctrica, y como tal actividad preparatoria significa que durante su realización la entidad no estuvo inactiva.

Por tanto, debemos considerar que GENERACIÓN DEL NORTE, SL era una entidad con actividad económica desde su creación.

2.- TASGA RENOVABLES, SL

Esta entidad se constituyó en julio de 2006 y desarrolló actividad en diciembre del mismo año, a través de su participación en otras empresas hidroeléctricas.

3.- GESTIÓN DEL SUELO RÚSTICO, SL

Esta entidad participa en la compañía Residencial El Rocío SL que es titular de unos terrenos que no han sido objeto de desarrollo inmobiliario. En relación con ello la inspección manifiesta en su informe que dichos terrenos se han adquirido con la intención de desarrollar una actividad de promoción inmobiliaria, y, como se sostiene en el Acuerdo de liquidación "según la doctrina de la DGT (CV0495-04, CV1490-05, V0776-06, V1190-06), la adquisición de terrenos con la finalidad de destinarlos a la promoción inmobiliaria constituye una actividad económica, aun cuando no haya habido un inicio material de las obras de urbanización"

4.- ACCIONES Y GESTIONES ESPECIALES, SA

Queda excluida del concepto de Sociedad Patrimonial, en la medida en que han de ser consideradas activos afectos más del 50% de las participaciones que ostenta.

En consecuencia, considerando que, a excepción de Gestión del Suelo Rústico, todas las entidades realizan actividad empresarial, ello supone que más de la mitad del activo de la entidad comprobada no está formado por valores o por elementos no afectos. Efectivamente, considerando estas entidades como unas de las que no están comprendidas en el párrafo a) del artículo 61.1 a), las participaciones en las mismas están afectas a actividades económicas, por lo que, en los meses de julio a noviembre, el porcentaje de afectación supero el 50% del total de los activos.

Cuarto :

Veamos ahora las argumentaciones vertidas en la demanda, en relación a los expuesto anteriormente. La argumentación central del recurrente gira en torno al requisito " se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales " (artículo 61.1 a) 1º in fine).

Niega la recurrente la existencia de medios materiales y personales. El TEAC sostiene que, cuando la gestión de las participaciones se encomienda a un miembro del órgano de administración, se entenderá que el obligado tributario dispone de los medios materiales y personales. En este punto el TEAC sigue el criterio plasmado en las consultas de la DGT V0048/2003, V1321/2007 y 0164/2008. Esta última señala:

"Por otro lado, los valores se han de poseer con la finalidad de dirigir y gestionar la participación disponiendo, a estos efectos, de la correspondiente organización de medios materiales y personales.

La finalidad de la norma es excluir del cómputo como valores a aquéllos que se posean con la finalidad de dirigir y gestionar las participaciones, disponiendo de una organización de medios materiales y personales adecuados para tomar las decisiones necesarias en orden a su correcta administración. En este sentido, ha de indicarse que el TRLIS exige esta organización, no para controlar la gestión de las entidades participadas, sino para ejercer los derechos y cumplir las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como para tomar las decisiones relativas a la propia participación. Lo importante, a estos efectos, será que la entidad disponga, al menos, de medios materiales y personales, aunque mínimos, que se ocupen de la gestión ordinaria de la entidad consultante mediante la adecuada administración de las participaciones poseídas, aunque esta gestión no implique, en sí misma y a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el desarrollo de una actividad empresarial. A este respecto, nada se indica en el escrito de consulta. No obstante, como regla general, podrá entenderse, a estos efectos, que los medios personales y materiales son adecuados siempre que permitan a través de ellos tomar de forma efectiva las decisiones de la empresa relativas al normal desarrollo de dicha gestión y dirección de las participaciones, incluyendo los derechos y obligaciones inherentes a la condición de socio de las entidades. El hecho de que, en el caso de que las limitaciones a que se refiere el escrito de consulta se hubieran reproducido en relación con la sociedad absorbente de A y B, no parece que pueda alterar este planteamiento, al menos, en primer lugar, en cuanto a la opción de venta, por las razones ya comentadas, si bien, en segundo lugar, en cuanto a la obligación de votar en un sentido determinado, quizás podría introducir alguna distorsión en la finalidad de dirigir y gestionar la participación.

No obstante, estas circunstancias, como las que acrediten lo contrario, son cuestiones de hecho que el sujeto pasivo deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria."

La interpretación que se sostiene, parte de la idea de que el requisito que comentamos tiene por finalidad asegurar el real ejercicio de los derechos de socio de las entidades participadas y la toma de decisiones respectos de la propia participación, así como que podrá entenderse, a estos efectos, que los medios personales y materiales son adecuados siempre que permitan a través de ellos tomar de forma efectiva las decisiones de la empresa relativas al normal desarrollo de dicha gestión y dirección de las participaciones, incluyendo los derechos y obligaciones inherentes a la condición de socio de las entidades.

Esta interpretación es compartida por la Sala, en la medida en que lo que la norma trata de asegurar es que los derechos inherentes a una participación significativa, de control, puedan ejercerse de forma que se concluya que tal control es efectivo, pues ello determina la afectación de las participaciones al ejercicio de una actividad económica que no es otra que la realizada por la entidad participada.

En el presente caso concurren las siguientes circunstancias: 1) el administrador único de la recurrente es Dº Jose Manuel , que, por los estatutos sociales, tiene atribuido el ejercicio de los derechos propios de llos accionistas correspondientes a la entidad, 2) el administrador único lo es también solidario de una de las entidades participadas Generación del Norte SL, 3) es también administrador único de Tasga Renovables S.L., Gestión del Suelo Rústico SL y de Acciones y gestiones Especiales SA, todas ellas participadas.

Existen pues medios materiales y personales para la gestión de las participaciones, pues existe una persona a la que se atribuye tal función y que tiene a su disposición los medios materiales, no solo de la recurrente, sino también de las empresas participadas de las que es administrador único o solidario. Como hemos visto anteriormente, las entidades antes citadas, realizan una auténtica actividad económica, lo que hace impensable que no dispongan de los más mínimos medios para el desarrollo de la misma, y, por ende, para la gestión de participaciones, que, en algunos casos, lo son de las propias entidades.

Respecto de la actividad económica desarrollada, la recurrente estructura su argumentación sobre la base de la personalidad jurídica de las SL (artículo 11 de la Ley 2/1995), la jurisprudencia del TC respecto a tal personalidad y la jurisprudencia del TJUE sobre la no atribución a la entidad participante de la actividad económica a efectos del IVA.

Pero la cuestión no radica en la personalidad jurídica de las SL, ni en la separación entre personalidades jurídicas de entidades componentes de un grupo empresarial, ni el tratamiento a efectos del IVA de la actividad desarrollada por la participada respecto de la participante, sino del cumplimiento de un requisito legalmente establecido para entender que las participaciones que detenta una sociedad están afectas al ejercicio de una actividad económica, cual es que la entidad participada no esté comprendida en este párrafo a), esto es, para entender que las participaciones en otras sociedades se consideren que no están afectas al ejercicio de una

actividad económica, es necesario que la sociedad participada tenga el carácter de Sociedad Patrimonial. Es un requisito legal cuya finalidad es no admitir como sociedades patrimoniales lo que son realmente sociedades instrumentales, que detentan participaciones en otras que realizan actividades económicas. Es un requisito legalmente exigido, que en nada afecta ni a la personalidad de las SL ni a la atribución o no, a la entidad participante, de la actividad desarrollada por la participada.

Por último, debemos referirnos a dos cuestiones más:

1.- la recurrente no cuestiona en su demanda la tributación como empresa de reducido tamaño.

2.- tampoco se cuestiona la valoración dada por la Administraciones a las participaciones objeto de transmisión.

Sin embargo, el recurrente entiende que la nueva valoración debe ser comunicada a la empresa vinculada adquirente en los términos previstos en el artículo 16.1 del Real Decreto 1777/2004 :

"1. Cuando la Administración tributaria haga uso de la facultad establecida en el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto , se procederá de la siguiente manera:

a) Se notificará a la otra parte vinculada, excepto si no está sujeta al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la existencia de un procedimiento de comprobación del que puede derivarse la valoración de la operación vinculada por un valor diferente al pactado por las partes, expresando los motivos por los que puede proceder dicha valoración y los métodos que podrán ser tomados en consideración para establecer el valor normal de mercado.

b) La otra parte vinculada dispondrá del plazo de treinta días, contados a partir del día siguiente a la fecha de la notificación a que se refiere la letra anterior, para efectuar las alegaciones que estime pertinentes.

c) Examinadas las alegaciones de ambas partes vinculadas, e inmediatamente antes de redactar el acto de determinación del valor normal de mercado, se pondrán de manifiesto a las referidas partes vinculadas los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta para dicha determinación, quienes dispondrán de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.

d) El acto de determinación del valor normal de mercado será motivado.

e) El órgano competente para instruir el procedimiento y dictar el acto administrativo de determinación del valor normal de mercado será el que tenga la competencia para dictar el acto administrativo de liquidación respecto de la parte vinculada en la que se inició la comprobación."

La Administración considera que, tratándose de empresas vinculadas, la adquirente ha tenido conocimiento de los nuevos valores. Esta tesis no puede ser aceptada pues el precepto señalado expresamente determina que debe notificarse a la otra parte vinculada la existencia del procedimiento, teniendo un plazo para formular alegaciones.

Ahora bien, la omisión de este trámite puede hacerse valer por quien fue preterida en el procedimiento de fijación del nuevo valor correspondiente al de mercado, y, conforme al párrafo 2 del citado artículo, puede recurrir el acto de determinación del valor normal de mercado. Pero la recurrente, a la que no se postergó en la determinación del nuevo valor, no puede esgrimir un derecho o interés de un tercero, sin la correspondiente representación al efecto. Esta omisión no invalida el procedimiento respecto de la recurrente.

Quinto :

Procede imposición de costas a la recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es desestimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Legio Auriense S.A. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Alberto Alfaro Matos, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 21 de marzo de 2013 , debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y

en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos y, con ella, la liquidación de la que trae causa, con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.