

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066001

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de marzo de 2017

Vocalía 2.^a

R.G. 4580/2013

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Documentación. Actas de disconformidad. Tramitación. Acta de disconformidad en la que se incluye la regularización por algún concepto al que el sujeto pasivo presta su conformidad. Alega el interesado la nulidad de pleno derecho del Acuerdo de liquidación al haber incoado la Administración una única acta de disconformidad en lugar de dos actas, una de conformidad y otra de disconformidad. Así las cosas, a efectos de resolver la presente controversia, es preciso señalar que, entiende el Tribunal Central, que no es vicio determinante de nulidad el que, a pesar de haber prestado el obligado tributario conformidad respecto de algunas de las regularizaciones propuestas, la Inspección no incoe dos actas, una de conformidad y otra de disconformidad, sino solamente un acta de disconformidad en la que se incluyan todas las regularizaciones, de manera que esta forma de proceder no determina ni la nulidad ni tan siquiera la anulabilidad de las actuaciones inspectoras por mor del principio antiformalista que inspira el derecho administrativo español. El Tribunal considera que nos hallamos ante una infracción procedimental que tan sólo constituye una mera irregularidad no invalidante por cuanto no concurren los requisitos que determinarían la anulabilidad -que el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin, se dicte fuera del plazo previsto, cuando éste tenga un valor esencial, o se produzca una situación de indefensión-. No obstante lo anterior el hecho de que el actuario no haya incoado acta A01 por las regularizaciones a las que el contribuyente prestó conformidad tiene repercusión en cuanto a la cuantificación de los intereses de demora. Así las cosas, habiéndose liquidado intereses de demora sobre la totalidad de la cuota a ingresar hasta el 12-07-2013 pero habiéndose incoado el acta el 05-04-2013 procederá se recalculen dichos intereses sobre la parte de cuota que corresponda a las regularizaciones a las que el contribuyente prestó conformidad. Alega asimismo el interesado que la citada acta de disconformidad no es válida al no contener los conceptos aceptados por el obligado tributario y al no constatar en modo alguno de manera separada y clara las cifras y conceptos para la regularización propuesta a la que se prestó conformidad, siendo preciso señalar al respecto que, en contra de lo alegado por el interesado, el acta de disconformidad sí contenía los conceptos aceptados por el obligado tributario - no deducibilidad fiscal de determinados gastos contabilizados y declarados- así como las cifras y conceptos de la regularización propuesta a la que se prestó conformidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), arts. 187 y 191.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 14, 156, 213, 217, 222, 223, 225, 235 y 239.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 19, 42, 87, 108 y 114.
Código Civil, arts. 3 y 5.
RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 35.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 27.
Ley 11/2007 (Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos), art. 28.
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 48 y 110.
RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 4 y 6.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto las reclamaciones económico-administrativas relativas a los expedientes acumulados 4580/13, 5249/14 y 4637/15 interpuestas por la entidad **SN SL.**, con CIF:, y en su nombre y representación D. **Ix...**, con NIF: y domicilio a efectos de notificaciones en C/..., contra el Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional

de Inspección, Delegación Especial de Madrid, en fecha 12-07-2013 relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 y su correlativo expediente sancionador.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 12-07-2013 el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Madrid, dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 derivado del acta de disconformidad número: **A02-...** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **SN SL.**, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 16-07-2013 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 13-06-2012.

La entidad **SN SL** presentó declaración por el período impositivo objeto de comprobación con los siguientes importes:

EJERCICIO	BASE IMPONIBLE	LÍQUIDO A INGRESAR
2007	1.885.029,04	366.925,30

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa los siguientes:

EJERCICIO	BI	LÍQUIDO A INGRESAR	AUTOLIQUIDACIÓN	CUOTA DEL ACTA	INTERÉS DEMORA	DEUDA TRIBUTARIA
2007	1.927.554,97	556.000,32	366.925,30	189.075,02	49.387,51	238.462,53

En cuanto al objeto social de la entidad **SN SL** el artículo 3 de sus Estatutos Sociales establece que:

“La sociedad tiene por objeto:

- a) *La adquisición y tenencia de terrenos, fincas o parcelas, tanto rústicas como urbanas, para su posterior reconstrucción o para su venta o explotación.*
- b) *La promoción y construcción de edificios para viviendas o usos comerciales e industriales, así como la urbanización de terrenos.*
- c) *La prestación de los servicios de administración, gestión y venta, explotación y tasación de propiedades inmobiliarias, por cuenta propia o de terceros.*
- d) *La adquisición, cesión, tenencia, disfrute, administración, gestión y negociación en general de valores mobiliarios y participaciones sociales, todo ello siempre que lo realice la sociedad por cuenta propia y con excepción de la intermediación, quedando siempre excluidas las actividades objeto de la legislación de Instituciones de Inversión Colectiva y del Mercado de Valores.*
- e) *Asesoramiento y mediación en operaciones comerciales, importación y exportación, desarrollo y apertura de mercados.*
- f) *El asesoramiento sobre actividades de investigación y desarrollo de las empresas gestionadas o asesoradas, así como la prestación de servicios de apoyo a la gestión de dichas empresas.*
- g) *La realización y prestación a terceros por sí o mediante contraprestación al efecto de estudios técnicos o de mercado sobre viabilidad y rentabilidad comercial de actividades empresariales asumidas o por asumir por aquellos.*
- h) *La gestión o participación en la gestión empresarial de las empresas asesoradas.*

Las actividades arriba enumeradas podrán también ser desarrolladas por la sociedad, total o parcialmente, mediante la titularidad de acciones o de participaciones en otras sociedades con objeto idéntico o análogo”.

Segundo.

Apreciada la comisión de una infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT), se acordó iniciar procedimiento sancionador notificándose al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción, de fecha 09-01-2014, con fecha 13-01-2014, imponiéndose sanción leve al 50%.

Tercero.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

- En la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007 se acogió contribuyente al régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión tributando al tipo del 25% por la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 € y al tipo del 30% por la parte de la base imponible restante.

A juicio de la Inspección, no habiendo realizado el obligado tributario ninguna actividad económica, no procedería la aplicación del régimen fiscal de empresas de reducida dimensión regulado en el Capítulo XII del Título VII del TRLIS, debiendo tributar la totalidad de su base imponible al tipo impositivo general del 32,5%.

- Asimismo, aplicó el contribuyente en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007 una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que, a juicio de la Inspección, no procedía aplicar al establecer el artículo 42.3 del TRLIS como uno de los requisitos para poder practicar la citada deducción que los valores adquiridos otorguen una participación no inferior al 5% sobre el capital social, requisito que en el presente caso a 31-12-2007 no se cumplía.

- Aplicó el obligado tributario en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 deducciones por doble imposición por un importe total de 60.493,92 € de los cuales, 479,25 € correspondían a la deducción intersocietaria al 50% prevista en el artículo 30.1 del TRLIS (base de la deducción 3.229,45 €) y 60.014,57 € correspondían a la deducción intersocietaria al 100% prevista en el artículo 30.3 del TRLIS (base de la deducción 202.205,41 €).

El contribuyente calculó dichas deducciones aplicando a la base de las mismas el tipo medio de gravamen declarado en Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 que fue del 29,68%, si bien, dado que a juicio de la Inspección la totalidad de la base imponible debía resultar gravada al tipo impositivo general del 32,5%, el tipo medio de gravamen a aplicar a la base de las citadas deducciones debía ser también del 32,5%.

Cuarto.

Disconforme el interesado con el citado Acuerdo de liquidación interpuso contra el mismo ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 09-08-2013, la reclamación económico-administrativa nº 4580/13.

Han sido incorporados al expediente los antecedentes remitidos por el órgano de gestión cuya puesta de manifiesto se notificó al reclamante con fecha 30-05-2014 quien presentó ante este Tribunal escrito de alegaciones con fecha 27-06-2014 solicitando la anulación del citado Acuerdo y formulando las cuestiones siguientes:

Primera. Nulidad de pleno derecho del Acuerdo de liquidación al haber incoado la Administración una única acta de disconformidad en lugar de dos actas, una de conformidad y otra de disconformidad.

Segunda. Procedencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Tercera. Cumplimiento de los requisitos exigidos para aplicar los incentivos a empresas de reducida dimensión.

Quinto.

Disconforme el interesado con el Acuerdo sancionador interpuso contra el mismo ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 04-07-2014, la reclamación económico-administrativa nº 5249/14.

Han sido incorporados al expediente los antecedentes remitidos por el órgano de gestión cuya puesta de manifiesto se notificó al reclamante con fecha 11-02-2015 quien presentó ante este Tribunal escrito de alegaciones con fecha 10-03-2015 solicitando la anulación del citado Acuerdo, formulando las cuestiones siguientes:

Primera. Nulidad de pleno derecho del Acuerdo sancionador por nulidad de pleno derecho del Acuerdo de liquidación del que deriva.

Segunda. Falta del elemento subjetivo del ilícito tributario y concurrencia de motivo de exoneración de responsabilidad al haber actuado el contribuyente según una interpretación razonable de la norma.

Sexto.

Asimismo, con fecha 08-07-2014 presentó el interesado ante la Administración escrito de solicitud de rectificación de errores materiales padecidos en el citado Acuerdo de imposición de sanción.

Séptimo.

Además de lo anterior, con fecha 09-07-2014 interpuso el interesado ante el TEAR de Madrid la reclamación económico administrativa nº28/22929/14 contra el citado Acuerdo sancionador, si bien, de acuerdo con la documentación que consta en los archivos informáticos de este Tribunal, la citada reclamación habría sido acumulada a la reclamación económico-administrativa nº 5249/14, arriba citada, interpuesta por el interesado contra el Acuerdo sancionador ante este Tribunal Económico-Administrativo Central con fecha 04-07-2014, acumulación que resulta correcta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 230 de la LGT en conexión con lo dispuesto en el artículo 212.1 de la misma Ley.

Octavo.

Con fecha 11-09-2014, notificada al interesado el 15-09-2014, dictó la Delegación Especial de Madrid resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de errores materiales disponiendo lo siguiente:

“El interesado invoca el error material, de hecho o aritmético, al entender que procede en el presente expediente sancionador la aplicación del artículo 188.1 LGT, en orden a aplicar la reducción del 30% a la parte de sanción correspondiente a la no deducibilidad de los gastos a los que prestó conformidad (no recogidos en A01, sino en una nota manuscrita en el acta incoada y en el escrito de alegaciones a la misma).

Sin embargo, tal como se ha expuesto, ello no resulta incardinable en el concepto de error material, de hecho o aritmético, sino que versa sobre una cuestión referente a la aplicación o no de una norma. En este sentido la jurisprudencia ha resuelto en numerosos casos que no existe error de hecho cuando se trata de aplicar una norma.

Así tiene establecido que no son errores de hecho la aplicación o inaplicación de exenciones, bonificaciones y otros beneficios fiscales en sentencias por ejemplo del Tribunal Supremo de 15/12/1993, y 30/04/1998.

Por tanto, el error invocado por el interesado no es conceptuable como error material, de hecho o aritmético, por lo que habiendo transcurrido respecto de la liquidación practicada por sanción los plazos de recurso, y habiendo devenido la misma firme, no procede a esta Oficina Técnica su análisis.

Lo que le notifico para su conocimiento y demás efectos, advirtiéndole que:

Contra el presente acto administrativo de liquidación tributaria podrá interponer recurso de reposición ante esta misma Dependencia Regional de Inspección en el plazo de 1 mes a contar desde el día siguiente al de la notificación (art 222 y siguientes LGT, Título III Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa aprobado por RD 520/2005, en adelante RGR) o bien, en el mismo plazo y sin que puedan simultanearse ambos recursos, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de MADRID.”

Noveno.

Con fecha 16-10-2014 interpuso el interesado recurso, dictando la Administración, con fecha 18-11-2014, notificado al interesado el 24-11-2014, Acuerdo de resolución del recurso de reposición contra el Acuerdo por el que se resolvía la solicitud de rectificación de errores materiales, disponiendo lo siguiente:

“SEGUNDO: Cuestión planteada

La cuestión planteada en el presente expediente resulta ser si, en base a las circunstancias obrantes, la Administración incurrió en error al no aplicar la reducción del 30% de la sanción aplicable a la parte de cuota (dejada de ingresar) correspondiente a los elementos a los que el interesado prestó conformidad, procediendo, en su caso, la rectificación de la sanción impuesta.

De los hechos acaecidos y documentos obrantes en el expediente, los cuales han sido expuestos, detalladamente, en el apartado de los hechos, al que nos remitimos a efectos de evitar reiteraciones innecesarias, se desprende lo siguiente:

. El interesado hizo constar de forma manuscrita en el acta incoada, su conformidad expresa a la regularización propuesta en relación a la no deducibilidad de los gastos detallados en el mencionado acta (apartado 1.2 de los fundamentos de derecho del acta).

*. En el expediente sancionador, que nos ocupa, se padeció un error en la transcripción de los hechos y consecuente cálculo de la sanción, ya que se hizo constar en el mismo que el obligado tributario no había prestado conformidad ni a la totalidad ni a parte de la propuesta de regularización, cuando, tal como se ha expuesto, sí manifestó expresamente su conformidad a parte de los elementos regularizados. **Dicho error es el que procedemos a rectificar en el presente recurso interpuesto** en base a los art. 220 y 222 LGT.*

Cálculo de la reducción de la sanción aplicable:

...Por tanto tal como hemos expuesto, resulta de aplicación la reducción por conformidad prevista en el artículo 188.1.b de la LGT, respecto de la parte de cuota dejada de ingresar (base de la sanción) correspondiente a los elementos regularizados a los que el interesado prestó conformidad (gastos no deducibles regularizados).

A. Por ello en primer lugar, atendiendo también a lo solicitado por el interesado, procede determinar la cuota correspondiente a la regularización relativa a los gastos no deducibles (a cuya regularización el obligado tributario prestó conformidad),

*...En consecuencia, **el incremento de base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2007 comprobada por la Inspección al que el interesado prestó conformidad asciende a 42.525,93 euros** (31.026,63 euros del apartado a) + 11.499,30 euros del apartado b) + 664,82 euros del apartado c))*

...En consecuencia, procede rectificar la sanción impuesta al interesado a efectos de aplicar el 30% de reducción por conformidad (art. 188.1.b) LGT), y corregir el error padecido, quedando establecida en los términos expuestos.

Por tanto, en base a todo lo expuesto procede estimar el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo por el que se denegaba la rectificación de errores materiales, y en consecuencia:

- 1. Anular la liquidación por sanción practicada por el Impuesto sobre Sociedades 2007 (liquidación nº ...).*
- 2. Practicar la siguiente liquidación por sanción por el Impuesto sobre Sociedades 2007: (...)*

Sanción a ingresar: 92.623,84 €.”

Décimo.

Disconforme el interesado con la resolución del recurso de reposición, interpuso contra el mismo ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 19-12-2014, la reclamación económico-administrativa nº 4637/15.

Han sido incorporados al expediente los antecedentes remitidos por el órgano de gestión cuya puesta de manifiesto se notificó al reclamante con fecha 22-09-2015 quien presentó ante este Tribunal escrito de alegaciones con fecha 23-10-2015 solicitando la anulación de la citada resolución del recurso de reposición, formulando las cuestiones siguientes:

Primera. Incorrecta calificación del recurso de nulidad planteado.

Segunda. Nulidad de pleno derecho del Acuerdo sancionador por nulidad de pleno derecho del Acuerdo de liquidación del que deriva.

Tercera. Falta del elemento subjetivo del ilícito tributario y concurrencia de motivo de exoneración de responsabilidad al haber actuado el contribuyente según una interpretación razonable de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante e impugnabilidad del acto reclamado, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), de 17 de diciembre, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las recogidas en los apartados CUARTO, QUINTO y DÉCIMO del expositivo de los antecedentes de hecho.

Segundo.

Se refiere la primera alegación planteada por el interesado a la nulidad de pleno derecho del Acuerdo de liquidación al haber incoado la Administración una única acta de disconformidad en lugar de dos actas, una de conformidad y otra de disconformidad, manifestando al respecto lo siguiente:

“...no hablamos de anulabilidad del acuerdo de liquidación, sino de nulidad de pleno derecho al haber sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, lo que ha derivado, inexcusablemente, en una total indefensión para mi representada.

Tal y como se ha señalado, la Compañía manifestó su conformidad con la regularización practicada respecto de la deducibilidad de los gastos registrados, si bien no respecto del resto de los aspectos debatidos en el procedimiento inspector.

...Así lo establece la norma cuando el obligado tributario muestre conformidad a unos hechos de los que no deriva cantidad a devolver, y así es como debe ser por expreso dictado legal; no obstante, insistimos, si bien la Inspección debería haber procedido así, no lo hizo; en su defecto, ante la manifestación de mi representada de suscribir en conformidad parte de los elementos regularizados, la Inspección prefirió emitir un sólo acta, el acta de disconformidad A02 Núm. Acta ... en el que mi representada hubo de manuscibir que mostraba su conformidad frente a la regularización propuesta en relación a la deducibilidad de los gastos señalados en el apartado 1.2 de los fundamentos de derecho del citado acta.

Esa manifestación no fue más que el intento desesperado por parte de mi representada de que se dejara constancia de la irregularidad existente en el procedimiento incoado ante la negativa del actuario a emitir, tal y como le exigía la norma, dos actas distintas, una de conformidad y otra de disconformidad.

...De este modo, las actas suscritas por mi representada debían haber sido dos, una de conformidad y otra de disconformidad, recogiendo aquella de conformidad, entre otros, los recursos que procediesen contra el acto de liquidación derivado del mismo; no obstante, insistimos, no fue así; al margen de lo dispuesto por la normativa, la Inspección emitió un sólo acta, el acta de disconformidad que obra en el expediente, que no diferenciaba en modo alguno la liquidación derivada de los elementos con los que mi representada había mostrado conformidad de aquella consecuencia de los elementos con los que mi representada se mostraba disconforme.

...Insistimos, en el caso que nos ocupa, el citado Acta de disconformidad no es válido (como tampoco lo es la liquidación que trae causa del mismo), pues no debería contener los conceptos aceptados por mi representada, pero además, porque tampoco constata en modo alguno de manera separada y clara las cifras y conceptos para la

regularización propuesta a la que mi representada prestó conformidad, ni tampoco aquellos extremos exigidos por el citado artículo 153 de la Ley 58/2003, que resulta necesario para la validez y eficacia de las actas de la Inspección, tal y como ha reconocido en numerosas ocasiones la Jurisprudencia.

Así, mostrada conformidad con la regularización de los gastos y ante la imposibilidad de presentar recurso alguno frente al acta emitida, sólo podía considerar que pasado el mes sin que mi representada hubiera recibido acuerdo de liquidación con alguno de los extremos señalados en el artículo 156.3 de la Ley General Tributaria, el "improvisado" acta de conformidad, se había "transformado" en el acuerdo de liquidación derivado del mismo ¿era esto así aun cuando lo único que la Inspección había emitido era un acta de disconformidad aun cuando la Compañía había señalado reiteradamente que no podía ser así? Mi representada desconoce la respuesta.

...El procedimiento establecido por la norma ha de respetarse por la Administración, de suerte que de no hacerse, se produce como en este caso, la más absoluta confusión entre los elementos más esenciales del procedimiento de inspección, como son las actas y las liquidaciones, que conlleva, irremediabilmente, que el contribuyente, la Compañía, se encuentre en una situación de total y absoluta indefensión.

Por todo ello, se ha considerar acreditado que, en este caso, i) se ha vulnerado de forma flagrante la normativa que rige el procedimiento inspector, ii) lo que ha situado a la Compañía en una situación de total y absoluta indefensión, por lo que acuerdo de liquidación emitido por la Inspección en relación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 de la Compañía ha de ser declarado nulo de pleno derecho."

En el acta de disconformidad número: **A02-...**, suscrita por el obligado tributario en relación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, quedó recogida la siguiente manifestación realizada por el representante del contribuyente:

"Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de la presente acta, yo **Bx...** en nombre y representación del contribuyente manifiesto conformidad frente a la regularización propuesta en relación a la deducibilidad de los gastos señalados en el apartado 1.2 de los fundamentos de derecho del presente acta."

Señala el artículo 187.2 del Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007 – RGGI):

2. Cuando el obligado tributario preste su conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación formuladas se procederá de la siguiente forma:

a) Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:

1.º Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.

2.º Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad.

Así las cosas, a efectos de resolver la presente controversia, es preciso señalar que entiende este TEAC que no es vicio determinante de nulidad el que, a pesar de haber prestado el obligado tributario conformidad respecto de algunas de las regularizaciones propuestas, la Inspección no incoe dos actas, una de conformidad y otra de disconformidad, sino solamente un acta de disconformidad en la que se incluyan todas las regularizaciones, de manera que esta forma de proceder no determina ni la nulidad ni tan siquiera la anulabilidad de las actuaciones inspectoras por mor del **principio antiformalista** que inspira el derecho administrativo español. Al respecto de dicho principio, entre otras muchas, expone la sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de la Jurisdicción (7ª), de 16-06-2008, con cita de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, lo siguiente:

"**TERCERO:** En relación a los defectos de forma señalados en la demanda conviene señalar que la doctrina del Tribunal Supremo se pronuncia con carácter general en el sentido de que **«no todo defecto de forma, aunque existiese, lleva necesariamente a la nulidad de las actuaciones y a la reposición del expediente al momento**

en que se cometieron: para que esto se produzca es preciso que esa defectuosa actuación haya sido causa de indefensión» (STS 11-7-1988). Y es que, como también declara la Sentencia del mismo Alto Tribunal de 27-12-1990 «el Derecho administrativo, en principio, se ha decidido por un antiformalismo ponderado que, sin merma ni quiebra de la legalidad, permita el desarrollo de la actuación administrativa conforme a normas y principios de celeridad y eficacia, hasta el punto de que al vicio de forma o del procedimiento, **no se le reconoce tan siquiera virtud invalidante de segundo grado, anulabilidad, más que en aquellos casos excepcionales en que el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin, se dicte fuera del plazo previsto, cuando éste tenga un valor esencial, o se produzca una situación de indefensión, supuestos todos que acreditan que dicho vicio, carente de fuerza en sí mismo y de naturaleza estrictamente instrumental, sólo adquiere relieve propio cuando su existencia ha provocado una disminución efectiva, real y trascendente de garantías, incidiendo así en la decisión de fondo y alterando, eventualmente, su sentido en perjuicio del administrado y de la propia Administración**». La genérica exigencia de que deba producirse indefensión, cuando de mero quebrantamiento de forma se trata, aparece recogido ya en el artículo 238.3º de la Ley Orgánica del Poder Judicial admitiendo el 243 la subsanación.

En definitiva, tanto la antigua LPA como la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reducen al mínimo los efectos invalidatorios de los vicios de forma, de manera que o bien el defecto es muy grave, en cuyo caso estamos en presencia de la nulidad absoluta o de pleno derecho, o no es tanto y entonces no invalida el acto constituyendo simplemente una **irregularidad no invalidante**.”

Por esa razón consideramos que nos hallamos ante una infracción procedimental que tan sólo constituye una **mera irregularidad no invalidante** por cuanto no concurren los requisitos que determinarían la anulabilidad (que el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin, se dicte fuera del plazo previsto, cuando éste tenga un valor esencial, o se produzca una situación de indefensión), habiéndose pronunciado en este sentido este Tribunal, entre otras, en resolución de 28-04-2013.

No obstante lo anterior el hecho de que el actuario no haya incoado acta A01 por las regularizaciones a las que el contribuyente prestó conformidad tiene repercusión en cuanto a la cuantificación de los intereses de demora toda vez que el artículo 191.1 del RGGI a tenor del cual “La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación”, disponiendo el artículo 156.3 de la LGT respecto de las actas de conformidad que “Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta sí, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar.....”

Así las cosas, habiéndose liquidado intereses de demora sobre la totalidad de la cuota a ingresar hasta el 12-07-2013 pero habiéndose incoado el acta el 05-04-2013 procederá se recalculen dichos intereses sobre la parte de cuota que corresponda a las regularizaciones a las que el contribuyente prestó conformidad según lo dicho en el párrafo inmediato anterior.

Alega asimismo el interesado que la citada acta de disconformidad no es válida al no contener los conceptos aceptados por el obligado tributario y al no constatar en modo alguno de manera separada y clara las cifras y conceptos para la regularización propuesta a la que se prestó conformidad, siendo preciso señalar al respecto lo siguiente:

1. Tal y como ha quedado arriba expuesto, manifestó el obligado tributario en el acta de disconformidad lo siguiente:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de la presente acta, yo **Bx...** en nombre y representación del contribuyente manifiesto conformidad frente a la regularización propuesta en relación a la deducibilidad de los gastos señalados en el apartado 1.2 de los fundamentos de derecho del presente acta.”

2. El citado apartado 1.2 de los Fundamentos de Derecho del citado acta disponía:

“De acuerdo con el artículo 14 del TRLIS, no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, entre otros, los que representen una retribución de los fondos propios y los donativos y liberalidades. El párrafo

siguiente del precepto citado establece que no se entenderán comprendidos entre los donativos y liberalidades los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos.

A continuación se analiza la deducibilidad de los gastos declarados en relación con la vivienda y el coche y de las cuotas de IVA a compensar declarados como deducibles en el Impuesto sobre Sociedades de 2007.

i) Gastos declarados relativos a la vivienda y al coche

De acuerdo con los hechos constatados, el contribuyente ha contabilizado y deducido en el Impuesto sobre Sociedades de 2007 los gastos que se indican en el siguiente cuadro, todos ellos relativos a la vivienda y al coche que figuran en su activo: (...)

TOTAL 30.361,81

Por tanto, dichos gastos contabilizados y deducidos en el Impuesto sobre Sociedades de 2007 por importe de 30.361,81 euros no son fiscalmente deducibles de acuerdo con el artículo 14 del TRLIS.

ii) Cuotas de IVA deducidas en el Impuesto sobre Sociedades.

Tal y como ha quedado constatado en los hechos, el contribuyente ha contabilizado y deducido como gasto extraordinario en 2007 la cantidad de 11.499,30 euros. De acuerdo con la documentación aportada, esta cantidad se corresponde con cuotas de IVA deducidas y declaradas a compensar en periodos posteriores en el modelo 300 del 3T de 2006 (declaradas por un importe total de 14.095,56 euros) y no consignadas como cuotas a compensar de periodos anteriores en el modelo 300 del 4T de 2006 (en el que el importe declarado fue de 2.596,26 euros). La diferencia entre ambas partidas declaradas, 11.499,30 euros, el contribuyente lo declaró como gasto extraordinario en el Impuesto sobre Sociedades de 2007.

...Por tanto, el gasto contabilizado como extraordinario y deducido en el impuesto sobre Sociedades de 2007 por importe de 11.499,30 euros no es fiscalmente deducible de acuerdo con el artículo 14 del TRLIS.

iii) Otros gastos deducidos de los que no se aportó factura rectificativa.

El contribuyente ha contabilizado y deducido por Primas de seguros (cuenta 625000), la cantidad de 664,82 euros.

Dado que el contribuyente no ha aportado factura justificativa de dicha partida no puede admitirse la deducibilidad de la misma en el Impuesto sobre Sociedades de 2007. Además, en el presente caso, difícilmente podría admitirse como deducible un gasto por seguro de responsabilidad civil cuando, tal y como ha quedado constatado, el obligado tributario no realiza ninguna actividad económica, no siendo por tanto necesario el gasto por dicho seguro. En consecuencia, dicho gasto no es más que una liberalidad y, por tanto, no deducible de acuerdo con el artículo 14 del TRLIS.

En consecuencia, de acuerdo con todo lo anterior, se incrementa la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2007 comprobada por la Inspección en el importe de 42.525,93 euros (31.026,63 euros del apartado i) + 11.499,30 euros del apartado ii) + 664,82 euros del apartado iii)).”

3. Disponiendo al respecto el Acuerdo de liquidación impugnado, lo siguiente:

“SÉPTIMO: NO DEDUCIBILIDAD FISCAL DE DETERMINADOS GASTOS CONTABILIZADOS Y DECLARADOS

- El contribuyente contabilizó y se dedujo en el Impuesto sobre Sociedades de 2007 la amortización de la vivienda sita en C/... (que constituye el domicilio fiscal del administrador único y socio mayoritario y de su esposa y sus dos hijos) que ascendió a la cantidad de 9.996,14 euros (Cuenta “682000 Amort. Inmov. Material”).

En diligencia número 7, de 17/01/2013, se preguntó por el uso que el contribuyente le dio en 2007 al citado inmueble. En diligencia número 8, de 07/02/2013, la representante aportó una fotocopia del Modelo 036, presentado

por el obligado tributario el 07/02/2008, y manifestó que “se aporta este documento en contestación a la solicitud realizada en la anterior diligencia sobre el uso que el contribuyente le dio en 2007 a la construcción; así se observa que en modelo 036 citado se declaró el inmueble sito en ..., como domicilio fiscal y como domicilio social o de gestión administrativa. Por tanto, el uso que se le dio a la construcción es el lugar donde se realiza la gestión administrativa de la sociedad”.

Hay que hacer constar que, de acuerdo con las declaraciones del Impuesto sobre Patrimonio de 2007 presentadas por **Ix...**, por su esposa **Ox...** y por su hijo **Ax...**, ninguno de los tres miembros de la familia tienen inmuebles de su propiedad. Según las bases de datos de la Agencia Tributaria, la otra hija doña **Cx...** no figura como titular de ningún inmueble.

- **Un vehículo** automóvil de turismo en régimen de arrendamiento financiero.

El contribuyente contabilizó y se dedujo en el Impuesto sobre Sociedades de 2007 la amortización correspondiente al Leasing del vehículo que ascendió a la cantidad de 6.068,96 euros (Cuenta “681000 Dot. Amort. Inmov. Inmaterial”).

En diligencia número 7, de 17/01/2013, también se preguntó por el uso que el contribuyente le dio en 2007 al citado vehículo. En diligencia número 8, de 07/02/2013, después de que la Inspección realizara otra vez la misma pregunta, la representante manifestó que “el vehículo es el coche de la empresa utilizado por el administrador de la misma o quien lo necesitase”.

Hay que señalar que en 2007 **Ix...** y su esposa e hijos no tienen en propiedad ningún vehículo, de acuerdo con las bases de datos de la Agencia Tributaria.

En cuanto a los **servicios recibidos**, de acuerdo con los libros mayores, las facturas recibidas y justificantes de pago aportados, en 2007 el contribuyente ha contabilizado los gastos que se detallan a continuación y los ha deducido en el Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio:

- Servicios de profesionales independientes (cuenta 623000), por importe de 135,04 euros. Se corresponden con gastos principalmente del registro mercantil.

- Primas de seguros (cuenta 625000), por importe de 664,82 euros. En diligencia número 10, de 08/03/2013, la representante manifestó que “Con relación a la Justificación documental de los gastos por primas de seguros contabilizados por importe de 664,82 euros, el contribuyente no ha podido localizar el recibo del seguro. No obstante, manifiesto que el mismo se debe a una póliza de seguro por responsabilidad civil suscrita por el contribuyente”.

- Suministros (cuenta 628000), por importe de 1.229,74 euros. De los cuales, 1.100,32 euros son facturados por **TM** por el uso de un teléfono móvil y 199,42 euros son facturados por CANAL ISABEL II por el suministro de agua (tarifa doméstica) en la vivienda sita en C/...

- Otros servicios (cuenta 629000), por importe de 1.039,47 euros. De los cuales, 593,36 euros son facturados por la **COMUNIDAD DE PROPIETARIOS DE LA C/...**, y 400,00 euros son facturados por **ZA GESTORES SL**, entre otros.

- Intereses de deudas y otros gastos financieros (cuentas 663200 y 669000) por importe total de 24.827,80 euros. De los cuales, 12.388,31 euros se corresponden con un préstamo hipotecario contratado con el Banco **X** para la adquisición del inmueble sito en C/... y 1.115,62 euros son los intereses correspondientes al arrendamiento financiero del vehículo señalado anteriormente, todo ello según ha reconocido la representante en diligencia número 8, de 7 de febrero de 2013.

Además, el contribuyente ha contabilizado y deducido como gasto extraordinario en 2007 la cantidad de 11.499,30 euros. De acuerdo con la documentación aportada, esta cantidad se corresponde con cuotas de IVA declaradas a compensar para periodos posteriores en el modelo 300 del 3T de 2006 (declaradas por un importe total de 14.095,56 euros) y no consignadas como cuotas a compensar de periodos anteriores en el modelo 300 del 4T de 2006 (en el que el importe declarado fue de 2.596,26 euros). La diferencia entre ambas partidas declaradas, 11.499,30 euros, el contribuyente lo declaró como gasto extraordinario en el Impuesto sobre Sociedades de 2007.

Por otra parte, de acuerdo con los datos del libro diario de 2007, entre los días 24 y 25 de cada mes se produce una salida de dinero de una cuenta bancaria del contribuyente por importe de 6.500 euros, contabilizándose con cargo a la cuenta corriente con socio "553003 Ix...".

4. El importe de la regularización propuesta en el acta de disconformidad se vio confirmado en su totalidad por el Acuerdo de liquidación, ascendiendo la cuota del acta a 189.075,02 €.

De acuerdo con lo anterior podemos comprobar que, en contra de lo alegado por el interesado, el acta de disconformidad sí contenía los conceptos aceptados por el obligado tributario (no deducibilidad fiscal de determinados gastos contabilizados y declarados) así como las cifras y conceptos de la regularización propuesta a la que se prestó conformidad (gastos declarados relativos a la vivienda y al coche por un total de 30.361,81 €, cuotas de IVA deducidas en el Impuesto sobre Sociedades por importe de 11.499,30 € y gastos por primas de seguros por importe de 664,82 €) de manera que, habiendo procedido el Acuerdo de liquidación a confirmar la propuesta contenida en el acta de disconformidad, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras relativas a una supuesta situación de indefensión del interesado.

Tercero.

Alega en segundo lugar el interesado la procedencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, manifestando al respecto lo siguiente:

"Tal y como señala el acuerdo de liquidación, mediante escritura pública de 4 de julio de 2007 otorgada ante el Il. Notario D. Hx..., con número ... de su protocolo, la Compañía transmitió 70.073 acciones que tenía de GE, S.A. (i) 42.044 acciones de 10 euros de valor nominal y ii) 28.029 acciones de 2,5 euros de valor nominal) y que representaban un 23,35% de su capital social por un precio de 3.503.660,71 Euros.

Dicho precio, habría de ser satisfecho por el adquirente en los siguientes plazos:

- Importe cobrado con anterioridad a 4 de julio de 2007: 234.428,49 Euros.
- Importe cobrado el 15 de octubre de 2007: 2.026.266,69 Euros
- Plazo 2 (15 de octubre de 2008): 414.321,85 Euros.
- Plazo 3 (15 de octubre de 2009): 414.321,85 Euros.
- Plazo 4 (15 de octubre de 2010): 414.321,85 Euros.

El precio de adquisición de las acciones vendidas por la Compañía ascendía a 619.435,45 Euros.

Por ello, la Compañía obtuvo en el ejercicio 2007 un beneficio (extraordinario) derivado de la venta de las citadas acciones de 2.884.225,26 Euros (i.e. 3.503.660,71 Euros - 619.435,45 Euros).

No obstante, en la medida en que la citada operación cualificaba para aplicar el criterio de caja, conforme a lo dispuesto por el artículo 19.4 del TRLIS, la Compañía practicó en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007 un ajuste extracontable negativo por importe de 1.023.213,40 Euros, esto es, el importe de la renta que conforme al citado artículo se entendía no obtenida en el citado ejercicio.

...De este modo, los requisitos que han de reunir los elementos adquiridos para ser aptos para generar la citada deducción son, tratándose de participaciones:

i) Que otorguen una participación no inferior al 5%. El cómputo de la participación adquirida se referirá al plazo establecido para efectuar la reinversión.

En este punto, se ha de señalar que el citado plazo alcanza, en términos generales, desde el año anterior a la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido a los tres años posteriores.

Así, en el caso que nos ocupa, habiéndose realizado la transmisión mediante escritura de 4 de julio de 2007, el plazo alcanza desde el 4 de julio de 2006 hasta el 4 de julio de 2010.

Se ha de señalar, que la Inspección no ha cuestionado en modo alguno el citado plazo, en la medida en que, con acertado criterio, la norma hace referencia a la puesta a disposición de los elementos transmitidos, que tiene lugar con el otorgamiento de la citada escritura pública; por ello, habrá de atender a la fecha de la citada escritura a los efectos de determinar el plazo para efectuar la reinversión.

ii) Que los citados valores correspondan a entidades que tengan más del 85% de su activo afecto a la realización de actividades económicas. Si la entidad es dominante de un grupo fiscal, dicho importe habrá de determinarse en términos consolidados. Tal y como la Inspección ha constatado, el citado requisito se cumple en el presente caso.

Considerando lo anterior, la Compañía adquirió mediante escritura pública de 15 de octubre de 2007 otorgada ante el lltre. Notario D. **Fx...** con número ... de su protocolo 25.334 participaciones de **IS, S.L.**, por 1.316.855,95 Euros.

Con anterioridad a la citada adquisición, la Compañía tenía de **IS, S.L.** las siguientes participaciones:

i) 1.202 participaciones adquiridas el 29 de noviembre de 2006 mediante escritura de compra otorgada ante el lltre. Notario D. **Jx...** con número ... de su protocolo, por un precio de 1.202 Euros.

ii) 204.000 participaciones adquiridas el 29 de noviembre de 2006 mediante escritura pública de ampliación de capital por aportaciones no dinerarias otorgada ante el lltre. Notario D. **Jx...** con número ... de su protocolo.

La Compañía acudió a dicha ampliación aportando 240.000 acciones que poseía en **LPMR..., S.A.** (en adelante "**LP**") adquiridas:

o 24.040 acciones mediante escritura de compra de fecha 18 de julio de 2005.

o 215.960 acciones mediante escritura de ampliación de capital de 18 de julio de 2005.

La citada operación se acogió al régimen especial de canje de valores regulado en el Capítulo VII del Título VII del TRLIS.

Así, a 31 de diciembre de 2007 la Compañía disponía de un total de 230.536 participaciones de **IS, S.L.** que representaban el 35,108% de su capital social.

En este punto, se ha de señalar, que pese a que, conforme a lo expuesto, se cumplen los requisitos para considerar que la adquisición de participaciones de **IS, S.L.** realizada en 2007 reúne los requisitos para ser válida a los efectos de materializar la reinversión objeto de controversia, la Inspección señala que las participaciones adquiridas en 2007, esto es, 25.334, no otorgan el 5% de la participación de **IS, S.L.** y que dicho porcentaje tampoco se adquiere considerando las 1.202 participaciones adquiridas el 29 de noviembre de 2006.

Y es que, la Inspección rechaza el porcentaje de participación otorgado por la operación realizada el 29 de noviembre de 2006 en la medida en que se adquirió mediante una operación protegida de canje de valores...

...cabe indicar que, la Inspección confunde erróneamente antigüedad con fecha de adquisición, ya que una cosa es la antigüedad de los valores transmitidos, a la que se refiere el artículo 42.2 del TRLIS cuando hace referencia al tiempo de posesión de los citados valores, y otra distinta es cuándo se produce la puesta a disposición de los elementos adquiridos o se entiende producida la adquisición de los citados elementos, tal y como establece el artículo 42.6 del TRLIS.

De este modo, no cabe aceptar la interpretación, carente de toda motivación, realizada por la Inspección, en la medida en que, a nuestro juicio y dicho sea en términos de estricta defensa, no resulta ajustada a Derecho.

Así, en la medida en que, tal y como se ha acreditado, concurren en el presente caso todos los requisitos para que la Compañía acredite en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 la citada deducción, resulta improcedente la liquidación realizada por este concepto, de modo que ha de ser declarada nula / anulada."

Disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación dictado, lo siguiente:

"El art. 42 del TRLIS permite la deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades de 2007 del 14,50% de las rentas positivas integradas en la base del impuesto obtenidas en la transmisión onerosa de determinados elementos patrimoniales a condición de la reinversión del importe obtenido en los elementos patrimoniales que el artículo señala.

El obligado tributario declaró un BENEFICIO EN ENAJENACION DE INMOVILIZADO por importe de 2.884.225,26 euros:

Para determinar si en el presente expediente se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 42 del TRLIS para tener derecho a la deducción por reinversión es pertinente analizar los hechos tanto en lo referente a los elementos patrimoniales enajenados como en los que se materializa la reinversión, así:

1. Elementos patrimoniales enajenados

En el presente caso las participaciones sociales vendidas (ampliamente descritas en el apartado octavo de los hechos) cumplen el requisito del porcentaje sobre el capital de la participada, ya que el obligado tributario poseía acciones que otorgaban una participación del 23,3577 % sobre el capital social de **GE SA**.

No obstante, para una parte de las acciones transmitidas no se cumple el requisito que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión. Así, tal y como ha quedado señalado en los hechos, de las 70.073 acciones de **GE** (42.044 acciones de 10 euros de valor nominal y 28.029 acciones de 2,5 euros de valor nominal) vendidas mediante escritura de 04/07/2007 con número de protocolo 1.807, 15.073 acciones (9.044 acciones de 10 euros de valor nominal y 6.029 acciones de 2,5 euros de valor nominal) habían sido adquiridas por el contribuyente el mismo día en que las vendió, mediante escritura de 04/07/2007 con número de protocolo 1.806. Las restantes acciones vendidas (33.000 acciones de 10 euros de valor nominal y 22.000 acciones de 2,5 euros de valor nominal) sí que cumplen el requisito de permanencia de un año ya que habían sido adquiridas por el contribuyente en los ejercicios 2001 y 2002.

Dado que, tal y como se ha indicado en los hechos, el precio de venta de las acciones de 10 euros de valor nominal fue de 71,42857 euros/acción y el precio por el que se vendieron las acciones de 2,5 euros de valor nominal fue de 17,85714 euros/acción, el precio de venta de todas las acciones que incumplen el requisito de permanencia fue de 763.660,71 euros (9.044 acciones x 71,42857 euros/acción + 6.029 acciones x 17,85714 euros/acción). El precio de venta de las acciones que sí cumplen el requisito de permanencia fue de 2.750.000 euros (33.000 acciones x 71,42857 euros/acción + 22.000 acciones x 17,85714 euros/acción). El precio total de la venta de todas las acciones que poseía el contribuyente fue de 3.503.660,71 euros (2.750.000 + 763.660,71).

Teniendo en cuenta que las acciones que no han llegado a estar un año en el patrimonio del contribuyente incumpliendo así el requisito de permanencia representan el 21,51% (763.660,71 / 3.503.660,71) de todas las acciones vendidas, se ha confeccionado el siguiente cuadro en el que se desglosan los datos de beneficio contabilizado, precio de venta cobrado en 2007 y beneficio integrado en la base imponible de 2007, que corresponden a cada tipo de acciones según cumplan o no el requisito de permanencia: (...)

...Dado que las 15.073 acciones adquiridas el mismo día de la transmisión incumplen el requisito de permanencia establecido en el apartado 2 señalado, la renta obtenida en su transmisión integrada en la base imponible de 2007, es decir 400.316,02 euros, en ningún caso se podrá computar en la base de la deducción por reinversión del Impuesto sobre Sociedades de 2007 ni de ningún otro ejercicio.

Del mismo modo, la parte del beneficio extraordinario contabilizado que todavía no se ha integrado en la base imponible del impuesto por existir pagos aplazados, o sea, 220.100,00 euros (620.416,03 – 400.316,02) tampoco podrá computarse en la base de la deducción por reinversión en el ejercicio en el que se integre en la base imponible del Impuesto ni en ningún otro ejercicio.

Por tanto, una vez analizados los requisitos de los elementos patrimoniales transmitidos sólo es susceptible de formar parte de la base de la deducción por reinversión la cantidad de 1.460.694,84 euros, que es el beneficio integrado en la base imponible de 2007 que se corresponde con la venta de las acciones que cumplen todos los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 42 del TRLIS.

2. Elementos patrimoniales objeto de reinversión

Hay que analizar a continuación los elementos en que la sociedad ha materializado su reinversión, los cuales han sido ampliamente descritos en el apartado octavo de los hechos.

...Los elementos patrimoniales transmitidos se vendieron, tal y como ha quedado señalado, en fecha 04/07/2007; por lo que el plazo de reinversión de la renta obtenida en dicha transmisión será el periodo comprendido entre el 04/07/2006 y el 04/07/2010.

Por otro lado, "la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión" (art. 42,6,c TRLIS) y "la reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca

la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice” cumpliéndose los requisitos del apartado 3º del art. 42 relativo a los elementos patrimoniales objeto de reinversión que, por lo que al caso interesa, exige que los valores en que se reinvierta confieran una participación en el capital o en los fondos propios no inferior al 5%.

El contribuyente ha computado como importe reinvertido el precio de adquisición de 25.334 acciones de **LF SL** (nº NIF ...), antes denominada **IS SL**, adquiridas mediante escritura de 15/10/2007 por 1.316.855,95 euros, entendiéndose que cumple el requisito del 5% de participación exigido.

De acuerdo con la documentación que obra en el expediente, a 31/12/2007 el obligado tributario posee un total de 230.536 acciones de **LF SL**, lo que representa un 35,108% de su capital social, puesto que éste está compuesto a 31/12/2007 por 656.649 acciones de un euro de valor nominal cada una.

El obligado tributario adquirió las 230.536 acciones de **LF SL** de la siguiente forma:

- 25.334 acciones adquiridas, tal y como ha quedado señalado, mediante escritura de compra de 15/10/2007, que son las únicas computadas por el contribuyente como elemento patrimonial objeto de reinversión a la hora de calcular la deducción por reinversión declarada. Estas acciones representan el 3,858% del capital social de **LF SL** (25.334 acciones / 656.649 acciones).

- 1.202 acciones adquiridas mediante escritura de compra de fecha 29/11/2006 con número de protocolo ..., por un precio de 1.202 euros. Estas acciones representan el 0,183% del capital social de **LF SL** (1.202 acciones / 656.649 acciones).

- 204.000 acciones adquiridas mediante escritura de ampliación de capital por aportaciones no dinerarias (canje de valores) de fecha 29/11/2006 con número de protocolo Estas acciones representan el 31,067% del capital social de **LF SL** (204.000 acciones / 656.649 acciones). Así, en la ampliación de capital por canje de valores, el obligado tributario para suscribir las 204.000 acciones de **LF SL** aportó las 240.000 acciones que poseía de **LP** y que las había adquirido del siguiente modo:

- 24.040 acciones adquiridas mediante escritura de compra de fecha 18/07/2005.

- 215.960 acciones adquiridas mediante escritura de ampliación de capital de 18/07/2005.

Según el acuerdo Cuarto de la Junta General de **LF SL** unido a la escritura de ampliación de capital señalada, se acordó por unanimidad someter la citada operación de canje de valores al régimen tributario regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS (Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social).

El artículo 87 del TRLIS que regula el régimen fiscal del canje de valores al que se sometió la citada operación establece en su apartado 3 que: (...)

De acuerdo con este precepto, la fecha de adquisición de las 204.000 acciones de **LF SL** recibidas por **SN SL** en la operación de canje de valores es a todos los efectos el 18/07/2005, que es la fecha de adquisición de las 240.000 acciones de **LP** entregadas a cambio por el contribuyente.

Por tanto, de acuerdo con el apartado 6 del artículo 42 del TRLIS antes citado, estas 204.000 acciones de **LF SL** no se podrán computar como elementos patrimoniales en los que se ha reinvertido el importe obtenido en la transmisión realizada el 04/07/2007 porque su fecha de adquisición (18/07/2005) es anterior a la fecha de inicio del plazo de reinversión (04/07/2006), incumpléndose así el requisito del plazo para efectuar la reinversión. De hecho el contribuyente no computó el precio de adquisición de estas acciones cuando determinó la base de la deducción en su declaración de IS del ejercicio 2007.

Y por ello mismo estas 204.000 acciones de **LF SL** tampoco se podrán computar para calcular el porcentaje de participación adquirida dentro del plazo de reinversión a efectos de determinar si alcanza el 5% establecido en el mencionado precepto, puesto que su fecha de adquisición es anterior al inicio del plazo de reinversión.

Y esto es así porque el requisito de participación no inferior al 5% referido en la letra b) del apartado 3 del artículo 42 del TRLIS ha de entenderse en términos netos, es decir, el porcentaje de participación en una determinada entidad debe haberse incrementado, en términos netos, en al menos un 5% a lo largo del plazo de reinversión (DGT, Consulta Vinculante número 793/2012, de 16 de abril). Y será en el periodo impositivo en que este porcentaje se alcance, siempre y cuando las correspondientes adquisiciones se realicen dentro del plazo de

reversión, en el que habrá de practicarse la deducción computando todas las adquisiciones de valores correspondientes (DGT, Consulta Vinculante 117/2003, de 29 de enero).

De acuerdo con los hechos constatados, el contribuyente adquirió entre el 04/07/2006, fecha de inicio del plazo de reinversión, hasta el 31/12/2007, último día del periodo impositivo comprobado, un total de 26.536 acciones de **LF SL**, que son las 25.334 acciones adquiridas mediante escritura de compra de 15/10/2007 y las 1.202 acciones adquiridas mediante escritura de compra de fecha 29/11/2006. Estas 26.536 acciones representan el 4,041% del capital social de **LF SL** (26.536 acciones / 656.649 acciones), porcentaje que es inferior al 5% establecido en la ley. Por tanto, a 31/12/2007, no se ha cumplido el requisito del porcentaje mínimo del 5% sobre el capital social de la entidad cuyos valores se han adquirido, por lo que la obligada tributaria no cumple los requisitos establecidos para practicar la deducción en el Impuesto sobre Sociedades de 2007.

En consecuencia, al haberse incumplido en relación con los elementos patrimoniales objeto de la reinversión el requisito establecido en el apartado 3 del artículo 42 del TRLIS mencionado, se deniega la deducción por reinversión practicada en el Impuesto sobre Sociedades de 2007 por importe de 127.865,97 euros.

A este respecto el interesado alega que la norma (art. 42.6 TRLIS) no vincula los efectos de la citada deducción a cuándo sea la fecha de adquisición fiscal, sino cuándo se produzca la puesta a disposición, "puesta a disposición" que no ha de entenderse en el sentido de antigüedad recogido en el artículo 83 TRLIS sino en el sentido jurídico privado en el que una entidad (el obligado tributario) puede disponer de un elemento (las participaciones de **IS SL**), que en este caso tiene lugar con cada uno de los otorgamientos de las citadas escrituras.

La operación de canje de valores, desde el momento en que se acoge al régimen especial del Capítulo VIII del Título VII, no tiene consecuencias fiscales para el contribuyente cuando el art. 87 del TRLIS permite no integrar en la base imponible, ni de la sociedad ni de sus socios, las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores y en consecuencia establece que los valores recibidos por los socios se valorarán al precio de adquisición de los entregados y tendrán la misma fecha de adquisición que éstos. Es por ello que, cuando el obligado tributario realiza esta operación de canje de valores acogida al régimen especial, no puede computarse ninguna reinversión a los efectos del art. 42 del TRLIS.

El artículo 87 del TRLIS en cuanto a las operaciones acogidas al mismo, es norma especial aplicable a dichos supuestos en cuanto a todos sus efectos, así la misma claramente dispone que, en las operaciones de canje de valores acogidas al mismo, los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados a cambio.

Por lo que es a esta fecha a la que habrá que estar a la hora de concretar el cumplimiento o no de los requisitos establecidos en el artículo 42 del TRLIS. En este sentido también lo entendió el interesado puesto no computó el precio de adquisición de las acciones recibidas en la operación de canje de valores cuando determinó la base de la deducción en su declaración de IS del ejercicio 2007.

...En consecuencia, como ya se ha señalado, las reinversiones computables realizadas por el contribuyente dentro del plazo de reinversión hasta el 31-12-07 no otorgan un 5% sobre el capital de la participada, por lo que en el ejercicio 2007 la entidad no puede practicar la deducción pretendida de 127.865,97 euros.

En el procedimiento de comprobación la representante manifestó verbalmente (en la comparecencia de 08/03/2013, según consta en el acta) que en ejercicios posteriores a 2007, esto es 2008 y 2009, el contribuyente realizó otras adquisiciones de acciones de **LF SL** alcanzándose con ellas el requisito del 5% sobre el capital de la participada dentro del plazo de reinversión y que, por tanto, se debía admitir la deducción en 2007 por el importe correspondiente a las adquisiciones realizadas en dicho ejercicio aunque la misma no alcanzase el 5%.

A este respecto hay que volver a reiterar que la ley es clara y no deja lugar a dudas, ya que el artículo 42.3 del TRLIS establece como uno de los requisitos para poder practicar la deducción que los valores adquiridos otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre el capital social y, en el presente caso, a 31/12/2007 que es último día del periodo impositivo comprobado, dicho requisito no se cumple."

Dispone el artículo 42 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 (TRLIS) en su redacción vigente en el periodo impositivo que aquí nos ocupa y respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

"2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

...

b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre su capital y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de esas entidades. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

A efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos.

...

3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

...

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre el capital social de aquéllos. El cómputo de la participación adquirida se referirá al plazo establecido para efectuar la reinversión. Estos valores no podrán generar otro incentivo fiscal a nivel de base imponible o cuota íntegra. A estos efectos no se considerará un incentivo fiscal las correcciones de valor, las exenciones a que se refiere el artículo 21 de esta Ley, ni las deducciones para evitar la doble imposición.

...

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.

...

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.

7. Base de la deducción.

La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 2 de este artículo, que se haya integrado en la base imponible, con las limitaciones establecidas en dicho apartado. A los solos efectos del cálculo de esta base de deducción, el valor de transmisión no podrá superar el valor de mercado.

(...)

La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en este artículo, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida.

Así las cosas, pasaremos a continuación a analizar los hechos acaecidos en el caso que nos ocupa a efectos de determinar si procede o no la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios pretendida por el contribuyente:

Respecto de los elementos transmitidos:

· Mediante escritura pública de 04-07-2007 transmitió el obligado tributario 70.073 acciones que poseía de la sociedad **GE SA.**, (42.044 acciones de 10 € de valor nominal y 28.029 acciones de 2,5 € de valor nominal) que representaban un 23,3577% del capital social por un precio de 3.503.660,71 € quedando aplazado el cobro del siguiente modo:

- Importe cobrado con anterioridad al 04-07-2007: 234.428,49 €.
- Plazo 1: Importe cobrado el 15-10-2007: 2.026.266,69 €.

De acuerdo con escritura de novación de 14-10-2008 ha quedado acreditado que el 15-10-2007 el obligado tributario cobró la citada cantidad de 2.026.266,69 €.

- Plazo 2 (15-10-2008): 414.321,85 €.
- Plazo 3 (15-10-2009): 414.321,85 €.
- Plazo 4 (15-10-2010): 414.321,84 €.

Una vez llegado el día 15-10-2008 no satisfizo el deudor el importe del primer pago aplazado, formalizándose escritura de novación con reconocimiento de deuda y aplazamiento de pago mediante la que se ampliaba el plazo del primero de los tres pagos pendientes hasta el 15-04-2009. Llegada esta fecha el deudor volvió a incumplir su compromiso de pago y el contribuyente, junto con los demás acreedores, presentaron una demanda civil el 17-09-2009 para reclamar el pago y, posteriormente, una querrela penal el 10-05-2012.

· De acuerdo con lo anterior la cantidad total cobrada en 2007 por la venta de las acciones de **GE SA.**, fue de 2.260.695,18 € (234.428,49 + 2.026.266,69) quedando a 31-12-2007 un crédito pendiente de cobro por importe de 1.242.965,53 € (414.321,85 + 414.321,85 + 414.321,84).

· De acuerdo con los datos de la escritura de compraventa, las 42.044 acciones de 10 € de valor nominal se vendieron por 3.003.142,86 €, de lo que resultó un precio por acción de 71,42857 €, y las 28.029 acciones de 2,5 € de valor nominal se vendieron por 500.517,85 €, de lo que resultó un precio por acción de 17,85714 €, justamente la cuarta parte del precio de las acciones de 10 € de valor nominal.

· El comprador de las acciones de **GE SA** fue la sociedad **V GRUPO EMPRESARIAL SL.**, que también adquirió en la misma escritura las participaciones de otros socios de **GE SA.**

V GRUPO EMPRESARIAL SL estaba participada en un 99,99% por la entidad **D SL.**, antes denominada **RQ SL.**, la cual estaba participada en un 100% por Don **Rx...**

· Las acciones transmitidas por el obligado tributario el 04-07-2007 habían sido adquiridas por éste tal y como se indica a continuación:

- 33.000 acciones de 10 € de valor nominal proceden de la constitución de **GE SA** (escritura de fecha 27-06-2001), siendo el precio de adquisición de 330.000 €.
- 22.000 acciones de 2,5 € de valor nominal proceden de la ampliación de capital realizada según escritura de fecha 22-02-2002. La ampliación se realizó mediante la emisión de acciones de 10 € de valor nominal con un desembolso del 25% quedando pendiente de desembolsar 7,5 € por acción.

Posteriormente, mediante escritura de fecha 28-03-2003 se procedió a la reducción de capital por condonación de dividendos pasivos, pasando el valor nominal de las acciones emitidas en la ampliación de 22-02-2002 de 10 € a 2,5 €. Por tanto, el precio de adquisición de las 22.000 acciones señaladas fue de 55.000 € (22.000 x 2,5).

- 9.044 acciones de 10 € de valor nominal y 6.029 acciones de 2,5 € de valor nominal fueron adquiridas por el contribuyente el mismo día de la venta mediante escritura de 04-07-2007 siendo el precio de adquisición total de las mismas de 234.435,45 €.

· De acuerdo con los datos expuestos el precio de adquisición total de las acciones vendidas por el contribuyente el 04-07-2007 fue de 619.435,45 € (330.000 + 55.000 + 234.435,45).

· El beneficio extraordinario contabilizado y declarado en el Impuesto sobre Sociedades de 2007 fue de 2.884.225,26 € (3.503.660,71 € de precio de venta - 619.435,45 € de precio de adquisición de las acciones). En relación con este beneficio, en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007 practicó el contribuyente un ajuste fiscal negativo disminuyendo el resultado contable en la cantidad de 1.023.213,40 € al haber quedado aplazado el pago de una parte del precio de venta de las acciones, ascendiendo el beneficio extraordinario integrado por el contribuyente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2007 a 1.861.011,86 € (2.884.225,26 - 1.023.213,40).

El ajuste negativo practicado resultaba de multiplicar el beneficio contabilizado (2.884.225,26 €) por la proporción existente entre la parte del precio pendiente de cobro a 31-12-2007 (1.242.965,53 €) y el precio total de venta de las acciones (3.503.660,71 €).

· Con ocasión de lo anterior, se acogió el obligado tributario a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del TRLIS, calculando la base de deducción en la cantidad de 881.834,26 € después de prorratear la renta positiva integrada en la base imponible en función del cociente entre la cantidad reinvertida y el precio de venta cobrado en 2007, minorando la cantidad resultante en la parte que correspondía a la deducción por doble imposición.

Los motivos por los que la Inspección rechaza la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios pretendida por el interesado son los siguientes:

1. Las 15.073 acciones adquiridas por el contribuyente el mismo día de la transmisión (04-07-2007) incumplen el requisito de permanencia establecido en el artículo 42.2 del TRLIS, de manera que la renta obtenida en su transmisión integrada en la base imponible de 2007, es decir 400.316,02 €, en ningún caso se podrán computar en la base de la deducción por reinversión del Impuesto sobre Sociedades de 2007 ni de ningún otro ejercicio.

2. La parte del beneficio extraordinario contabilizado que no se integró en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 por existir pagos aplazados, esto es, 220.100,00 € (620.416,03 - 400.316,02) tampoco podrá computarse en la base de la deducción por reinversión en el ejercicio en el que se integre en la base imponible del Impuesto ni en ningún otro ejercicio.

Todo ello de acuerdo con el siguiente cuadro confeccionado por la Inspección en el que se desglosan los datos del beneficio contabilizado, el precio de venta cobrado en 2007 y el beneficio integrado en la base imponible de 2007, correspondientes a cada tipo de acciones según se cumpla o no el requisito de permanencia:

	ACCIONES TOTALES	ACCIONES DE MÁS DE 1 AÑO	ACCIONES DE MENOS DE 1 AÑO
Nº de acciones según su valor nominal 10€ / 2,5€	42.044/28.029	33.000/22.000	9.044/6.029
Precio de venta de las acciones	3.503.660,71	2.750.000,00	753.660,71
% que representan sobre el total	100,00%	78,49%	21,51%
Bº extraordinario contabilizado	2.884.225,26	2.263.809,23	620.416,03
Precio de venta de las acciones cobrado en 2007	2.260.695,18	1.774.404,62	486.290,56
Beneficio integrado en BI de 2007	1.861.011,86	1.460.695,84	400.316,02

Pues bien, en primer lugar es preciso señalar que no presenta el interesado alegación alguna respecto a la negativa de la Inspección de integrar en la base de la deducción por reinversión la renta derivada de las 15.073 acciones adquiridas por el obligado tributario el mismo día de la transmisión (04-07-2007) integrada en la base imponible de 2007, debiéndose confirmar lo dispuesto en este punto por la Inspección por cuanto se trata de acciones que no poseyó el obligado tributario al menos, con un año de antelación a la fecha de su transmisión tal y como exige el artículo 42.2 del TRLIS arriba expuesto.

En segundo lugar niega la Inspección el cómputo en la base de la deducción por reinversión de la parte del beneficio extraordinario contabilizado que no se integró en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 por existir pagos aplazados, esto es, 220.100,00 € (620.416,03 - 400.316,02), siendo preciso señalar al respecto que el obligado tributario se acogió a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios calculando la base de la deducción en la cantidad de 881.834,26 € después de prorratear la renta positiva integrada en la base imponible en función del cociente entre la cantidad reinvertida y el precio de venta cobrado en 2007, minorando la cantidad resultante en la parte correspondiente a la deducción por doble imposición. A continuación se reproducen los cálculos realizados por el contribuyente:

Importe reinvertido en adquisición de acciones	1.316.855,26
Precio venta acciones cobrado en 2007	2.260.695,18
% reinvertido en 2007	58,25% (1.316.855,26 / 2.260.695,18)
Bº integrado en la BI	1.861.011,86
Base previa de deducción por reinversión	1.084.039,67 (1.861.011,86 * 58,25%)
Base deducción doble imposición	202.205,41
Base deducción por reinversión	881.834,26 (1.084.039,67 - 202.205,41)
Tipo deducción por reinversión	14,50%
Deducción por reinversión	127.865,97 (881.834,26 * 14,50%)

Dispone el artículo 19.4 del TRLIS lo siguiente:

“4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.”

Asimismo, es preciso traer a colación la Consulta de la DGT V0813-08, que dispone, en lo que respecta a los pagos aplazados a efectos de determinar la base de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, lo siguiente:

“En el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado reguladas en el artículo 19.4 del TRLIS, cuando las rentas se consideren obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúan los correspondientes cobros, el sujeto pasivo podrá aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, siempre que se cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos en el citado artículo 42 del TRLIS, y entre ellos que la reinversión se produzca en el plazo previsto en el mismo, permitiéndose, por tanto, que ambos artículos se apliquen simultáneamente, ya que el TRLIS establece un plazo determinado para realizar la reinversión al efecto de consolidar el derecho a la deducción, pero no establece ninguna limitación ni plazo para la integración de rentas en la base imponible.

Por consiguiente, para el caso planteado, en el que la renta se integrará proporcionalmente según el criterio de las operaciones a plazos y, además, la reinversión se realizará en diferentes periodos impositivos, la deducción se practicará en los periodos impositivos en los que se vaya integrando la renta en la base imponible. La deducción

será del 20% de la renta integrada en la base imponible del periodo 2006, del 14,5% y del 12% de la renta integrada en la base imponible de los periodos 2007 y 2008, respectivamente.”

Esta interpretación permite compatibilizar de forma coordinada los dos requisitos exigidos por la Ley para gozar de la deducción:

- a) Que se produzca la reinversión.
- b) Que la renta generada con la transmisión se integre en la base imponible.

Pudiéndose aplicar la deducción por reinversión en los ejercicios en que concurren ambos requisitos de manera que, realizada la reinversión, se aplicará la deducción en dicho ejercicio (si hay renta integrada en la base imponible del mismo y/o anteriores) y siguientes en los que se vayan integrando las rentas pendientes, esto es, en la medida en que el contribuyente reinvierta el importe obtenido en la transmisión generadora de la renta acogible a la deducción en los términos y condiciones establecidos en el artículo 42 del TRLIS podrá aplicar dicha deducción, independientemente de cuándo se produzca el cómputo de dicha renta en la base imponible por razón de lo dispuesto en el artículo 19.4 del TRLIS. La deducción se aplicará adoptando como base de la misma el importe de la renta integrado en la base imponible en cada período impositivo.

En el caso que nos ocupa, integró el obligado tributario en la base imponible correspondiente al ejercicio 2007 un importe de 1.861.011,86 € correspondiente a la diferencia entre el beneficio extraordinario contabilizado y declarado en dicho ejercicio (2.884.225,26 €) y la parte del precio de venta aplazado (1.023.213,40 €) por lo que, de acuerdo con lo anterior, habiendo calculado el obligado tributario la base de la deducción por reinversión partiendo precisamente del referido beneficio integrado en la base imponible de 2007, procederá practicar la deducción por reinversión en el citado ejercicio tomando como base de la misma la renta efectivamente integrada en la base imponible, esto es 1.861.011,86 € minorada, eso sí, en el importe correspondiente a las acciones que fueron adquiridas el mismo día de la venta, esto es 400.316,02 €, procediendo asimismo practicar la deducción por reinversión por los correspondientes cobros aplazados percibidos correspondientes a la parte de renta integrada en la base imponible de cada uno de ellos siempre y cuando se cumplan los restantes requisitos previstos en el artículo 42 del TRLIS arriba expuesto, debiéndose por tanto estimar en parte las pretensiones del interesado en este punto, y ello porque si se minorase la base de la deducción en los 220.100,00 € adicionales pretendidos por la Inspección, correspondientes a la parte del beneficio extraordinario contabilizado que no se integró en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 por existir pagos aplazados, se estaría minorando la citada base en un importe que previamente no fue computado por el contribuyente.

Respecto de los elementos adquiridos:

· Mediante escritura pública de 15-10-2007 adquirió el obligado tributario a la entidad D SL 25.334 acciones de la entidad **LF SL**., antes denominada **IS SL**., por importe de 1.316.855,95 €.

De acuerdo con la documentación que obra en el expediente, a 31-12-2007 el obligado tributario poseía un total de 230.536 acciones de **LF SL**, lo que representaba un 35,108% de su capital social, habiendo sido adquiridas del siguiente modo:

- 25.334 acciones fueron adquiridas, tal y como ha quedado señalado, mediante escritura de compraventa de 15-10-2007, siendo éstas las únicas acciones computadas por el contribuyente como elemento patrimonial objeto de reinversión a la hora de calcular la deducción por reinversión declarada.

- 1.202 acciones fueron adquiridas mediante escritura de compraventa de fecha 29-11-2006 por importe de 1.202 €.

- 204.000 acciones fueron adquiridas mediante escritura de ampliación de capital por aportaciones no dinerarias de fecha 29-11-2006. La ampliación de capital de **LF SL** tuvo lugar por una cantidad total de 510.003 acciones de 1 € de valor nominal y a la misma concurren todas las personas y entidades que en esa fecha eran socios de **LP... SA.**, entre los que se encontraba el contribuyente. Dicha ampliación de capital fue íntegramente desembolsada por la aportación de 600.004 acciones de **LP** las cuales constituían el 100% del capital social de la misma, por lo que a raíz de dicha operación **LF SL** pasó a ser propietaria del 100% de las acciones de **LP**, las cuales

fueron entregadas por los que eran socios de ésta que recibieron a cambio las acciones correspondientes de **LF SL** emitidas en dicha ampliación. Así, en la operación de ampliación de capital por canje de valores, el obligado tributario, para suscribir las 204.000 acciones de **LF SL**, aportó las 240.000 acciones que poseía de **LP**, que habían sido adquiridas del siguiente modo:

- 24.040 acciones fueron adquiridas mediante escritura de compraventa de fecha 18-07-2005.
- 215.960 acciones fueron adquiridas mediante escritura de ampliación de capital de fecha 18-07-2005.

Según el acuerdo Cuarto de la Junta General de **LF SL** unido a la escritura de ampliación de capital señalada, se acordó por unanimidad someter la citada operación de canje de valores al régimen tributario regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS (**Régimen especial** de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social).

De acuerdo con la documentación aportada por el contribuyente y las manifestaciones de éste:

- **LP**, entre los ejercicios 2005 a 2007, promovió la construcción de un parque fotovoltaico en la provincia de ..., el cual estaba dividido en 200 plantas fotovoltaicas que fueron cedidas en arrendamiento a otros tantos inversores individuales. Así, **LP** firmó 200 contratos de arrendamiento de servicios con cada uno de dichos inversores, encargándose del mantenimiento y de los gastos de funcionamiento de la totalidad del parque y facturando por ello a cada uno de los inversores individuales.

- **LF SL** firmó 200 contratos de gestión con dichos inversores en virtud de los cuales llevaba a cabo la gestión y explotación de las plantas fotovoltaicas de 100 Kw cada una, percibiendo el 8% del importe facturado por la venta de electricidad de cada planta. Para prestar este servicio **LF SL** subcontractaba los medios materiales y personales de **LP**, que era remunerada por ello.

· En lo que respecta al plazo de reinversión, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 42 del TRLIS, será el periodo comprendido entre el 04-07-2006 y el 04-07-2010, cuestión ésta que no suscita ninguna controversia en el presente caso.

Dispone el artículo 87.3 del TRLIS, que regula el régimen fiscal especial al que se sometió la citada operación de canje de valores en virtud de la cual el obligado tributario para suscribir las 204.000 acciones de **LF SL** aportó las 240.000 acciones que poseía de **LP**, lo siguiente:

“3. Los valores recibidos por los socios se valorarán, a efectos fiscales, por el valor de los entregados, determinado de acuerdo con las normas de este impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según proceda. (...)

Los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.”

De acuerdo con lo anterior podemos determinar que la fecha en que las 204.000 acciones de **LF SL** fueron adquiridas por el contribuyente mediante la aportación de las 240.000 acciones que poseía de **LP... SA** fue el **18-07-2005**, por tanto, antes del **04-07-2006**, incumpléndose así el requisito exigido por el artículo 42.6 del TRLIS respecto del plazo para efectuar la reinversión (comprendido entre el 04-07-2006 y el 04-07-2010), no pudiéndose computar estas 204.000 acciones de **LF SL** como elementos patrimoniales en los que se reinvertió el importe obtenido en la transmisión realizada el 04-07-2007 al ser su fecha de adquisición (18-07-2005) anterior a la fecha de inicio del plazo de reinversión (04-07-2006), habiendo sido el propio obligado tributario quien decidió aplicar el citado régimen fiscal especial.

Cuarto.

Así las cosas, de acuerdo con las alegaciones planteadas por el interesado, pasaremos a continuación a determinar la procedencia o no de computar estas 204.000 acciones de **LF SL** a efectos de calcular el porcentaje de participación adquirida dentro del plazo de reinversión.

De acuerdo con los hechos constatados:

- El contribuyente adquirió entre el 04-07-2006, fecha de inicio del plazo de reinversión, y el 31-12-2007, último día del periodo impositivo comprobado, un total de 26.536 acciones de **LF SL** de las cuales 25.334 fueron adquiridas mediante escritura pública de compraventa de 15-10-2007 y 1.202 fueron adquiridas mediante escritura pública de compraventa de fecha 29-11-2006.

- Estas 26.536 acciones representaban el 4,041% del capital social de **LF SL** (26.536 / 656.649 acciones), porcentaje inferior al 5% establecido en la Ley.

- Con fecha 18-07-2005, con anterioridad a la fecha de inicio del plazo de reinversión, debe entenderse según lo dicho en el FD anterior que adquirió el contribuyente 204.000 acciones de **LF SL**.

A este respecto es preciso traer a colación la resolución de este Tribunal de 25-10-2012 en la que dispusimos:

“Pues bien, el art 36.ter, en su apartado 3.b) señala que, entre los elementos patrimoniales en los que se debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, se encuentran “Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas”. Interpreta la reclamante que pretende el legislador con este precepto que la entidad inversora alcance en total el 5% de participación, considerando también las participaciones que poseía con anterioridad. Sin embargo, no podemos interpretar esta norma nada más que en sus propios términos. El precepto nos dice que los valores en los que se reinvierte deben otorgar una participación no inferior al 5 %. En nuestro caso, los valores adquiridos otorgan una participación del 1,29% del capital social de la participada, aunque con la adquisición de dichos valores y teniendo en cuenta los que poseía con anterioridad la entidad alcance una participación total de 5,131%.

Ha de destacarse la identidad de redacción tanto de la exigencia del porcentaje mínimo respecto de los elementos patrimoniales transmitidos (apartado 2.b) del artículo 36 LIS) como de los elementos patrimoniales objeto de la reinversión (apartado 3. b) del mismo precepto).

De ahí que la solución a la cuestión aquí acogida sea congruente con el criterio manifestado por este TEAC en relación con los títulos transmitidos, en Resolución de 5 de mayo de 2006 (RG 3661/2003)DOCTRINA (base histórica), si bien ahí referido al artículo 21 de la Ley 43/1995, cuyo tenor a este respecto era igual. Esta interpretación ha sido ratificada por la Audiencia Nacional, que en sentencia de 23 de febrero de 2006, en recurso interpuesto contra la mencionada resolución del TEAC, confirmó que el referido porcentaje del 5% se exigía en relación con la participación transmitida, con independencia del grado de participación que se tuviera. Igual criterio se sostiene por la Audiencia Nacional en posteriores sentencias de 19 de septiembre de 2006 y 17 de diciembre de 2009.

Ha de añadirse que el Tribunal Supremo ha confirmado asimismo esta interpretación cuando en la sentencia de 18 de marzo de 2011, recaída en el recurso de casación nº 5488/06, interpuesta contra la SAN de 19.09.2006, manifiesta (FD Quinto):

“La Inspección resolvió no ser aplicable el beneficio de la no integración en la base imponible, previsto en los preceptos indicados, al entender que el requisito del 5% de la participación ha de referirse a los valores objeto de enajenación, lo que no se alcanzó en este caso, ni por las sociedades individualmente consideradas (BBVA, Inversiones Mobiliarias, S.A. y Occival, S.A.) ni por el Grupo. Frente a ello, BBVA consideró que siempre que la entidad transmitente posea, antes y después de la transmisión de los valores, una participación igual o superior al 5%, es indiferente que la cuantía de lo transmitido sea inferior a dicho mínimo, en la medida en que el requisito legal persigue favorecer las participaciones empresariales de gestión en otras sociedades y no los movimientos especulativos.

En este caso, la sentencia impugnada también confirma el criterio de la Administración, transcribiendo el criterio recogido en el Fundamento de Derecho Séptimo de la sentencia de la propia Sala de instancia, de 23 de febrero de 2006, antes referida.

La Sala anticipa que no procede estimar el motivo por las razones que se exponen a continuación:

En primer lugar, desde un punto de vista gramatical, y pese a la insistencia de la entidad recurrente en lo contrario, es claro que la expresión “valores” que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital”, va referida a la participación transmitida, por lo que hay que confirmar el criterio de la sentencia impugnada, la cual

señala que: "Según se desprende de la literalidad del precepto, uno de los requisitos que se exigen es el de que la participación transmitida represente un porcentaje del 5% del capital social" de la entidad participada. Dicho requisito se predica con independencia del grado de participación que se tenga tanto con anterioridad como con posterioridad a la transmisión, pues se pone en relación con el momento de la transmisión. En este sentido, se ha de confirmar la resolución cuando declara que, "ciertamente, puede ser discutible el límite cuantitativo exigido por la Ley, que podría ser superior o inferior, o incluso variar en función de las magnitudes de la sociedad cuyas alícuotas de capital representan los valores transmitidos; mas lo que no cabe duda es que el requisito se exige a la transmisión, como bien dice el precepto, que si hubiera querido decir otra cosa la hubiera dicho (como, por ej., en el ya citado artículo 28.5 LIS)".

Así pues, por esta sola razón no sería posible llegar a la conclusión de la entidad recurrente.

Pero es que además, y en segundo lugar, desde un punto de vista sistemático, la Ley 43/1995, se refiere en diversos preceptos a los valores que otorgan una participación no inferior al 5 por 100, pero así como en unos casos lo hace en relación a la participación mantenida antes de la realización de un determinado hecho (deducción por doble imposición interna), otras es con relación a la participación en un determinado hecho (reversión de beneficios extraordinarios).

Así ocurre que el artículo 28 de la Ley regulador de la deducción para evitar la doble imposición en dividendos y plusvalías de fuente interna, se refiere en su apartado 5 a las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de fondos propios de entidades residentes en territorio español que tributen al tipo general o al de 40%, reconociendo el derecho a la deducción siempre que "el porcentaje de participación, directo o indirecto, con anterioridad a la transmisión sea igual o superior al 5%".

En cambio, el artículo 21 se refiere al régimen de diferimiento al que nos hemos referido.

La entidad recurrente argumenta que la incompatibilidad que el artículo 28.5 establece entre el régimen de deducción regulada y el de diferimiento del artículo 21 es demostrativa de que los mismos tienen que estar refiriéndose a idénticos valores a efectos de cuantificar su participación, esto es, al porcentaje de participación en el momento de la transmisión y no al monto de la participación transmitida.

Sin embargo, no se comparte el argumento porque la razón de la incompatibilidad es que el artículo 28 regula una deducción que equivale a una exención de la plusvalía obtenida correspondiente al incremento neto de los beneficios no repartidos generados por la entidad participada, por lo que tratándose de una renta con beneficio fiscal de exención no puede aplicarse el régimen de diferimiento aun cuando se cumpliera el requisito exigido por el artículo 21.

En fin, en cuanto a la finalidad de la norma, tiene razón el acuerdo de liquidación cuando a partir de entender que es facilitar a los sujetos pasivos las operaciones de recomposición del activo y que por esta razón condiciona el diferimiento del gravamen de las plusvalías obtenidas a la inversión en "cualesquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, entre los que se encuentran los valores que otorguen una participación igual o superior al 5 por 100", afirma: "Puede observarse que el conjunto de los elementos patrimoniales cuya transmisión da lugar a rentas amparadas en el diferimiento por inversión y el conjunto de elementos patrimoniales en los que se puede reinvertir está compuesto de los mismos elementos. Pues bien, es evidente que en éste último conjunto no pueden entenderse comprendidos otros valores que aquellos que otorguen una participación del 5 por 100, porque ningún otro tipo de valores podría cumplir la idea de identidad de los conjuntos de elementos patrimoniales transmisibles e invertibles."

Por ello, y como se ha anticipado, se desestima el motivo."

Esta congruencia interpretativa en lo relativo a los elementos transmitidos y los objeto de inversión es asimismo resaltada en la resolución TEAC de 18/10/2011, siguiendo lo expuesto en la SAN de 17 de diciembre de 2009.

En este sentido se exponía:

"Conviene resaltar que esta conclusión es la que más se ajusta a una interpretación integradora de la norma, en cuanto a los elementos enajenados y elementos objeto de inversión, y a la finalidad de la misma. Es de todos conocida la distinción dentro de las inversiones financieras de una empresa entre dos tipos fundamentales: de una parte, aquellas que presentan un horizonte temporal de permanencia en la empresa, constitutivas en definitiva del

inmovilizado financiero; y de otra, la cartera que la empresa tiene con un horizonte temporal de corto plazo, que es la comunmente denominada cartera especulativa.

Pues bien, como expone la Audiencia Nacional en sentencia de 17 de diciembre de 2009, manifestando que hace suyas dos consideraciones al respecto del TEAC en la resolución recurrida, "Por otra parte, y ya en relación con el artículo 36 ter, al expresarse el porcentaje del 5% en el objeto de la transmisión se es acorde con la finalidad de la ley, que es otorgar un beneficio fiscal a las ganancias obtenidas en la transmisión de activos empresariales, excluyendo del beneficio a operaciones propias de la gestión de una cartera especulativa.

La propia redacción del artículo 36 ter introducida para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2002 ... refuerza la idea de lo que se transmite ha de ser una cartera de gestión, aunque flexibilice el beneficio en el sentido de referir la exigencia al período impositivo y no a cada operación transmisoria."

Si bien tal reflexión se vierte en relación con los elementos transmitidos, que duda cabe que es extrapolable a los valores objeto de reinversión, pues sería un contrasentido que la normativa exigiese que lo transmitido fuese cartera de inversión y no, en cambio, lo reinvertido."

En conclusión, no se cumple el requisito exigido por la Ley, por lo que procede desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto."

Por tanto, para que el contribuyente pueda gozar de este beneficio fiscal es necesario que los valores adquiridos en que se materializa la reinversión supongan, al menos, una participación del 5% del capital social de la entidad participada, con independencia de los porcentajes de participación que sobre la misma tuviere anteriormente el adquirente, es decir, el porcentaje de participación en la entidad debe haberse incrementado en al menos un 5% en el plazo de reinversión, habiéndose pronunciado en este sentido este TEAC, entre otras, en resolución de 06-02-2014. Y esto es así porque el requisito de participación no inferior al 5% referido en la letra b) del apartado 3 del artículo 42 del TRLIS ha de entenderse en términos netos, es decir, el porcentaje de participación en una determinada entidad debe haberse incrementado, en términos netos, en al menos un 5% a lo largo del plazo de reinversión (Consulta Vinculante DGT nº 793/2012) y será en el período impositivo en que este porcentaje se alcance, siempre y cuando las correspondientes adquisiciones se realicen dentro del plazo de reinversión, en el que habrá de practicarse la deducción computando todas las adquisiciones de valores correspondientes (Consulta Vinculante DGT nº 117/2003).

Así las cosas, no pudiéndose computar las 204.000 acciones de **LF SL** a efectos de calcular el porcentaje de participación adquirida dentro del plazo de reinversión, al deberse entender adquiridas dichas acciones con anterioridad al inicio del referido plazo, podemos determinar que no se cumple el requisito del porcentaje mínimo del 5% sobre el capital social de la entidad cuyos valores se han adquirido (4,041%), debiéndose por tanto desestimar las pretensiones del interesado en este punto.

Quinto.

Alega en tercer lugar el reclamante el cumplimiento de los requisitos exigidos para aplicar los incentivos a empresas de reducida dimensión.

Disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación dictado lo siguiente:

*"En el presente caso, de acuerdo con los hechos constatados y los fundamentos de derecho expuestos, **SN SL** no realiza ninguna actividad económica puesto que, tal y como se analiza a continuación, los ingresos por las operaciones realizadas en 2007 no son consecuencia de la ordenación por cuenta propia de medios de producción ni de recursos humanos.*

Tal y como se ha detallado en los hechos, el obligado tributario obtuvo ingresos en 2007 derivados de las siguientes operaciones:

- Facturas emitidas a **GE SA**.
- Beneficio venta acciones **GE SA**.
- Ingresos financieros.

i) Facturas emitidas a GE SA.

En relación con esta facturación, de acuerdo con los datos que figuran en el expediente, ha quedado constatado que:

- **GE SA** se constituyó el 27/06/2001, siendo los socios fundadores **SN SL** con un porcentaje de participación del 36,17%, don **Rx...** (nº NIF ...) con un porcentaje de participación del 22,61% y otras ocho personas físicas con porcentajes de participación más reducidos.

- **SN SL** facturó servicios a **GE SA** durante el periodo exacto en que don **Ix...** (administrador único y accionista mayoritario de la emisora de las facturas) fue presidente del Consejo de Administración y Consejero Delegado de la receptora de las mismas, es decir, desde 27/06/2001 hasta 15/10/2007.

- Tal y como señala el contrato privado detallado en los hechos, dichos servicios los presta el propio don **Ix...** por cuenta de **SN SL**, y bajo la dependencia jerárquica del consejo de administración de **GE SA** (consejo que él mismo preside).

- En relación con la prestación material de dichos servicios no se ha aportado documentación ya que, según las propias manifestaciones de la representante, los mismos "se prestaban verbalmente mediante visitas de don **Ix...** a ..., llamadas de teléfono, asistencias a las reuniones del consejo de administración de **GE SA**, etc".

- Don **Ix...** y el otro consejero delegado de **GE SA**, don **Rx...**, percibieron en 2007 de dicha sociedad la cantidad 2.400 euros cada uno en concepto de retribución a consejeros. Por su parte, **Rx...** percibió en 2007 de **GE SA** la cantidad de 71.211,75 euros en concepto de rendimientos del trabajo, esto es 5.934,31 euros mensuales; mientras que don **Ix...** no percibió cantidad alguna por dicho concepto. Aunque **SN SL** cobra la cantidad de 6.010,12 euros mensuales, vía contrato de prestación de servicios, los cuales son prestados por el propio **Ix...** .

- El importe facturado mensualmente por **SN SL** a **GE SA** es de 6.010,12 euros. El importe retirado mensualmente de una cuenta bancaria del contribuyente con cargo a cuenta corriente con el socio **Ix...** es de 6.500 euros. **Ix...** no ha declarado estas cantidades en el IRPF del ejercicio 2007.

- Tal y como manifestó la representante, el único medio utilizado para prestar los servicios en cuestión es el conocimiento que tiene don **Ix...** del sector en el que opera **GE SA**.

- **SN SL** no dispone de medios personales contratados laboralmente y los únicos activos materiales que tiene en su propiedad son la vivienda que constituye el domicilio fiscal de don **Ix...** y de su familia, con sus muebles, las cuatro plazas de garaje anejas a aquella y un automóvil utilizado por don **Ix...** "o quien lo necesitase" (tal y como manifestó la representante). Ni **Ix...** ni su esposa e hijos tienen inmuebles de su propiedad ni vehículos a su nombre como personas físicas.

El activo de la sociedad se completa con las participaciones financieras detalladas anteriormente en el apartado relativo a los hechos.

- Por lo que se refiere a las prestaciones de servicios recibidas de terceros, **SN SL** no tiene gastos significativos distintos de los intereses por el préstamo hipotecario, el suministro de agua y la comunidad de propietarios, todos ellos relativos a la vivienda señalada, o los intereses del Leasing del vehículo y el seguro de responsabilidad civil del que no se ha aportado factura justificativa.

De todo lo expuesto y de acuerdo con el artículo 27.1 de la LIRPF se concluye que la facturación realizada por **SN SL** a **GE SA** no constituye la realización de una actividad económica ya que dicha facturación no supuso una ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, dado que el obligado tributario tampoco disponía de dichos recursos.

Así, el análisis de la composición del activo y de la estructura de gastos de la sociedad pone de manifiesto que el obligado tributario carece de un infraestructura mínima que nos permita afirmar que cuenta con unos medios personales, materiales y organizativos propios de un "empresa", lo que por otro lado no deja de resultar lógico si tenemos en cuenta que la sociedad no dispone de personal y que los únicos activos que figuran en el patrimonio de **SN SL** son el coche y la vivienda (con sus muebles y plazas de garaje) que constituye el domicilio fiscal de don **Ix...** y de su esposa e hijos y que son usados particularmente por dicha familia ya que no disponen de ningún otro inmueble ni vehículo de su propiedad como personas físicas, tal y como se ha constatado. Es más, tras haber solicitado la Inspección en diligencia número 5, de 31/10/2012, la indicación y justificación de los medios utilizados por el contribuyente para prestar los servicios a **GE SA** y haber reiterado la solicitud en la diligencia número 6, de 19/12/2012, la representante manifestó en diligencia número 7, de 17/01/2013, que "el medio utilizado para prestar los servicios señalados es el conocimiento que tiene don **Ix...** del sector en el que opera **GE SA**". Es decir, el

contribuyente señaló “el conocimiento” del administrador como único medio utilizado y no hizo mención a ningún otro, porque no lo hay.

Ello conlleva además que los elementos patrimoniales señalados (coche y vivienda con sus muebles y las plazas de garaje anejas) no están afectos a ninguna actividad económica, porque como dice la Audiencia Nacional en Sentencia de 09-02-11 (recurso nº 36/2008) “la afectación es el acto de una persona física o jurídica por el que se decide destinar un bien del que se es titular, a una actividad (empresa o profesión), como factor o medio de producción, en uso del derecho a su libre organización. Hablar pues de afectación supone, en el contexto de la LIRPF, afectación a una actividad”. Y si no hay actividad económica no hay afectación a ninguna actividad económica.

A lo anterior hay que añadir que, de acuerdo con la documentación aportada, los servicios facturados a **GE SA** son prestados directamente y verbalmente por don **Ix...** por cuenta de **SN SL**.

En este sentido, no deja de ser sorprendente que, tal y como dice el contrato privado aportado, don **Ix...** preste dichos servicios bajo la dependencia jerárquica del Consejo de administración de **GE SA**, cuando él mismo preside dicho Consejo y además es uno de los dos Consejeros delegados de la compañía.

Hay que resaltar que la facturación de servicios se produce precisamente durante el tiempo en que don **Ix...** ocupa dichos cargos en **GE SA**, es decir, desde 27/06/2001 hasta 15/10/2007. Además, tampoco deja de ser relevante que la cantidad facturada mensualmente por dichos servicios, 6.010,12 euros, es un cifra muy próxima al sueldo mensual que **GE SA** satisface al que ocupa el otro cargo de consejero delegado de la misma (5.934,31 euros) que es don **Rx...**. A lo que hay que añadir que el importe retirado mensualmente por don **Ix...** de una cuenta bancaria de **SN SL** (6.500 euros) también se aproxima al importe percibido mensualmente por ésta de **GE SA** (6.010,12 euros más el IVA correspondiente).

Es decir, el resultado final de todas las operaciones descritas es que, por un lado, don **Ix...** realiza las funciones propias de Consejero delegado y presidente del Consejo de administración de **GE SA**, instrumentándose las mismas a través de un contrato de prestación de servicios en el que se ha interpuesto a la sociedad inactiva **SN SL** a la hora de suscribirlo; Y por otro lado, se constata que don **Ix...** percibe al mes de **SN SL** la cantidad de 6.500 euros, cifra concordante con la cantidad pagada por **GE SA** a **SN SL** en virtud del contrato de prestación de servicios suscrito entre ambas, según el cual dichos servicios son directamente prestados por la mencionada persona física.

Dicho en otras palabras, el contrato de prestación de servicios suscrito cumple dos funciones. La primera simular una actividad económica que no existe en sede del contribuyente. La segunda propiciar que don **Ix...** cobre 6.500 euros mensuales por su condición de Consejero delegado y presidente del Consejo de administración de **GE SA** ocultando su tributación en su impuesto personal, prescrito en el momento actual en cuanto al ejercicio 2007.

Finalmente, hay que recordar que don **Ix...** también participaba en el control desde el punto de vista accionarial de la sociedad receptora de las facturas puesto que a través de **SN SL** participaba indirectamente en el capital social de **GE SA**.

De todo lo anterior, se concluye que don **Ix...** utilizó a **SN SL** como sociedad interpuesta para facturar las cantidades percibidas de **GE SA** por su condición de Consejero delegado y presidente de su Consejo de administración. Y dicha interposición en ningún caso supone la realización de una actividad económica por parte de **SN SL**.

En relación a lo manifestado por el interesado referente a que los 6.500 euros que don **Ix...** percibe al mes de **SN SL** no constituyen retribución alguna sino que se trata de devoluciones de importes previamente prestados a la compañía, solamente hay que manifestar que no se ha aportado a este respecto prueba alguna suficiente para que corrobore lo manifestado por el interesado.

En contestación a lo alegado por el interesado, referente a que lo procedente sería el “levantamiento del velo” hay que poner de manifiesto que lo que se ha comprobado y determinado por la Inspección es que la entidad **SN SL** no desarrolla actividad económica, lo que no obsta para que exista como persona jurídica, “sociedad”, como sociedades de mera tenencia de bienes, a la que de acuerdo con la normativa y jurisprudencia expuesta (entre otras Sentencia de la Audiencia Nacional de sentencia de 23 de diciembre de 2010, Rec. n.º 363/2007), no le resultarían de aplicación los incentivos para empresas de reducida dimensión.

ii) Beneficio venta acciones GE SA e ingresos financieros.

Estos son ingresos provenientes de la tenencia y compraventa de acciones y participaciones financieras, no afectas ni relacionadas a una auténtica actividad económica de carácter empresarial.

Para obtener los rendimientos derivados de la tenencia y compraventa de acciones y participaciones financieras la sociedad no ha necesitado una estructura empresarial, que suponga la ordenación de medios personales y materiales afectos a una actividad económica; los dividendos e intereses se obtienen periódicamente por la mera tenencia de las participaciones financieras y los beneficios derivan de la venta en el mercado de dichas participaciones.

Así, tal y como se ha visto, el contribuyente no cuenta con dicha estructura empresarial ya que no ha tenido ningún trabajador contratado y los únicos activos de su propiedad son el coche y la vivienda (con sus muebles y plazas de garaje) que constituye el domicilio fiscal de don Ix... y su familia, así como las propias acciones y participaciones financieras, las cuales no están afectas a ninguna actividad económica de acuerdo el artículo 29.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, de aplicación supletoria en el presente caso, que establece:

“1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

(...)

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros”.

De acuerdo con el precepto citado, las acciones y participaciones financieras en ningún caso tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica y, en consecuencia, la obtención de rendimientos (intereses, dividendos y beneficios en la venta) procedentes de aquéllas no supuso la realización de una actividad económica.

Por tanto, de acuerdo con todo lo expuesto, dado que el contribuyente no ha realizado ninguna actividad económica no puede aplicar el régimen fiscal de empresas de reducida dimensión regulado en el capítulo XII del título VII del TRLIS.

Por último sólo queda recordar que a esta misma conclusión ya habían llegado antes en casos semejantes, entre otros, el Tribunal Económico-Administrativo Central en resoluciones de 14/03/2008, de 29/01/2009 y 30/05/2012, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en Sentencia 826/2006, de 20/10/2006 o la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante V0150/2010 de 03/02/2010, que dice textualmente “En consecuencia, de acuerdo con ello, si la entidad consultante no realiza ninguna actividad económica, no podrá aplicar los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión que regula el capítulo XII del título VII del TRLIS.

En consecuencia, el contribuyente no puede aplicar a la base imponible los tipos impositivos reducidos previstos para las empresas de reducida dimensión, debiendo tributar toda ella al tipo impositivo general del 32,5%.”

Dispone el artículo 108 del TRLIS, contenido en el Capítulo XII: Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, lo siguiente:

“1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros.”

Por su parte el artículo 114 del TRLIS prevé para las empresas de reducida dimensión (ERD) la aplicación de un tipo de gravamen inferior al establecido con carácter general. De lo que se deduce que este beneficio es un incentivo fiscal que únicamente pueden aplicar las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere una determinada cantidad. La finalidad de la norma es estimular fiscalmente la realización de actividades empresariales por empresas de reducida dimensión que fomenten el ciclo económico productivo de las empresas y el desarrollo económico. Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, el término “empresa” se encuentra íntimamente ligado al término “cifra de negocios”.

Respecto a lo que se haya de entender por empresa y por cifra de negocios, hay que tener en cuenta lo siguiente:

El artículo 12 de la LGT establece que:

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.”

Y el artículo 3.1 del Código Civil dispone que:

“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.”

Por su parte, el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define empresa como:

“Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos.”

La cifra de negocios es una magnitud definida por la normativa contable. La resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas de 16-05-1991 (RCL 1992,109) por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios» dispone que: *“... El concepto de importe neto de la cifra anual de negocios se establece en nuestra legislación en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que en su artículo 191 lo define de la siguiente forma: «El importe de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios.»*

También el Código de Comercio alude a él en su artículo 35.2: *“la cifra de negocios incluye los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa...”* (Entendemos por actividad ordinaria aquella que realiza la empresa con regularidad en su tráfico habitual y por la que obtiene ingresos de carácter periódico).

Sexto.

Este TEAC se ha pronunciado en numerosas resoluciones en el sentido de que para aplicar a una sociedad el tipo reducido del impuesto establecido en el artículo 114 del TRLIS, la sociedad de que se trate ha de poder calificarse como empresa, es decir, ha de realizar una actividad empresarial. Así, en resolución de 29-01-2009 (RG 5106/08) dictada en recurso de alzada para unificación de criterio, (en una reclamación planteada por una sociedad de mera tenencia de bienes, que en el ejercicio 2002 tributaba como sociedad transparente, siéndole, por tanto, de aplicación la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades) dispusimos que: *“no procede la aplicación del tipo reducido establecido en el artículo 127 bis de la LIS para las empresas de reducida dimensión, al ser la entidad recurrente una entidad de mera tenencia de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 75.1.a) de la LIS, que no realiza actividad económica alguna”. O, en otro momento, que “... de todo lo expuesto con anterioridad se desprende que la entidad no ha sido “una empresa”, entendida ésta conforme a la interpretación usual, como la organización de un conjunto de medios materiales y personales para la realización de una auténtica actividad económica para intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado...”* En el mismo sentido podemos citar, entre otras, la resolución de 07-05-2015 por citar una de las más recientes, así como la de 30-05-2012 (RG 2398/12).

En esta última resolución, de 30-05-2012, también dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, se declara que, dado lo establecido en el artículo 108 del TRLIS, no procede la aplicación del tipo reducido fijado en el régimen especial para las Empresas Reducida Dimensión (ERD) a entidades que no realicen actividades económicas. Y ello porque es éste un incentivo fiscal aplicable a las empresas, -y una sociedad que no ejerce actividad económica no es una empresa ni en su sentido usual ni en el de la Real Academia-, y

además porque los ingresos de las PYMES se miden por cifra de negocios, y este concepto implica que los mismos deriven del ejercicio de una actividad empresarial:

“...Conviene insistir en que lo determinante para que este Tribunal Central adoptase en su día y corrobore ahora el criterio de la improcedencia de aplicar a las entidades de mera tenencia el tipo reducido de gravamen de las empresas de reducida dimensión, no lo es el tipo o naturaleza de la entidad, sino el hecho de que por las mismas no se desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas, y sólo en este sentido se les negó el carácter de "empresa", pues para gozar del régimen de "empresas" "de reducida dimensión", además del requisito de no superar un determinado importe de la cifra de "negocios", es preciso cumplir otro, el esencial pues constituye el eje sobre el que pivota su aplicación: que se trate de "empresas", esto es, que se trate de entidades que desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas (que suponen en todo caso la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción con la finalidad de intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado) circunstancia cuya concurrencia hay que apreciar en cada supuesto concreto.

(...) Conviene subrayar que si bien en el Impuesto sobre Sociedades no hay ningún precepto específico para determinar cuando estamos ante el ejercicio de actividades empresariales o de explotaciones económicas, lo que obliga, como en todos aquellos casos en que nuestras normas utilizan conceptos jurídicos indeterminados, a analizar las circunstancias concurrentes en cada caso (en el sentido de determinar si se trata o no de actividades que suponen la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción con la finalidad de intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado), no es menos cierto que la exigencia de este requisito de las "actividades económicas" para aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión, no resulta en modo alguno excepcional o ajeno a este Impuesto, ni ligado exclusivamente a las sociedades transparentes o patrimoniales, como parece entender el TEAR. Así, pueden traerse a colación los siguientes ejemplos:

- La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la cual requiere, tanto para los elementos patrimoniales transmitidos como para aquellos en los que se materialice la reinversión, su afectación a "actividades económicas".

- El régimen especial de entidades, precisamente, dedicadas al arrendamiento de viviendas, requiere que tales sociedades tengan como actividad principal el arrendamiento de viviendas.

- Dentro de la regulación especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, se exige, en las aportaciones no dinerarias de elementos patrimoniales distintos de acciones o participaciones sociales pro contribuyentes del IRPF, que estén afectos a actividades económicas.

- Y una norma de reciente introducción, la disposición adicional undécima del TRLIS, que regula una libertad de amortización, requieren que las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, estén afectos a actividades económicas.

SÉPTIMO: Finalmente, debe subrayarse que este criterio del Tribunal Central ha sido confirmado por la Audiencia Nacional. Así, en su sentencia de 23 de diciembre de 2010 (Rec. n.º 363/2007), puede leerse literalmente en su fundamento jurídico quinto (...) el concepto "cifra de negocios" da a entender que los ingresos que lo componen provienen de una actividad empresarial que, por sus dimensiones, se trata de primar mediante el establecimiento de un tipo de gravamen reducido para una parte de esa cifra económica, posibilidad que no es posible extender a las sociedades de mera tenencia de bienes que, por tal razón, no desarrollan actividad mercantil alguna o, de hacerlo, lo que debe ser objeto de estricta prueba, han de sujetarse, en el acogimiento de tales beneficios, a la separación entre sus ingresos empresariales y los procedentes de la gestión patrimonial (...).”

Este criterio ha sido recogido también en sentencias de Tribunales Superiores de Justicia; baste con la cita, entre otras muchas, de la sentencia de 30-07-2009 (rec. n.º 841/2009) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña; la sentencia de fecha 20-10-2006 (rec. n.º 1612/2005) del Tribunal Superior de Justicia de Valencia; o la de fecha 04-06-2004 (rec. n.º 734/2003) del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria. En estas dos últimas resoluciones judiciales se hace referencia a la finalidad global del régimen, especial, no lo olvidemos, de empresas de reducida dimensión, cual era fomentar, desde la perspectiva de la regulación fiscal, a las pequeñas y medianas empresas

para reactivar a estos importantes agentes económicos por su papel en el conjunto de la economía global, papel que no reconocen dichas sentencias a las entidades de mera tenencia de bienes.

Finalmente, nos vamos a referir a la STS 5203/2012 de 05-07-2012 (rec. cas. nº 724/2010), si bien dirigida a la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC): "... No es necesario que dichos sujetos estén domiciliados en el archipiélago, pero sí que dispongan de establecimientos situados en Canarias cuya actividad económica, realizada efectiva y materialmente en las islas, haya generado beneficios. Y es que (...) es clara la necesidad de que en los establecimientos se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar, o, lo que es lo mismo, que en ellos exista un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que, por ello, sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados (...) De acuerdo con la doctrina mencionada, al tener que proceder los beneficios del ejercicio de una actividad empresarial, lo que no sucede en el presente caso al encontrarnos en presencia de sociedades consideradas como transparentes, que no ejercen actividad empresarial ni explotación económica alguna, el motivo de casación aducido por doña XXXX ha de ser desestimado..." En el mismo sentido se pueden invocar también las STS de 21-06-2013 (rec. cas. nº 863/2011) y de 25-06-2013 (rec. cas. nº 5414/2010) Y la SAN de 26-05-2011 (rec. n.º 285/2008).

Séptimo.

Una vez sentado que para que una sociedad pueda acogerse al régimen especial establecido para las ERD, ha de ser una empresa, es decir, ha de realizar una actividad económica, procede determinar qué se entiende por tal.

En la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades no se define el concepto «actividad económica», por lo que nos remitimos a la definición dada en la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, que en su artículo 27.1 dispone: "Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios..."

La aplicación de esta definición (del artículo 27.1 de la LIRPF), -que como ya hemos podido comprobar está en línea con la mantenida por el Tribunal Supremo, en el sentido de que "exista un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que, por ello, sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados"-, a las sociedades, sean o no empresas de reducida dimensión, no supone un caso de analogía, prohibida por el artículo 14 de la LGT.

Octavo.

Así las cosas, una vez definido el concepto de actividad económica pasaremos a analizar si la actividad efectivamente desarrollada por el reclamante, que tributó en el ejercicio 2007 como empresa de reducida dimensión, se puede considerar como tal, siendo preciso para ello realizar las siguientes matizaciones:

· Los ingresos obtenidos por el obligado tributario durante el ejercicio 2007 derivaron de las operaciones siguientes:

- a) Facturas emitidas a la entidad **GE SA.**
- b) Beneficio venta acciones **GE SA.**
- c) Ingresos financieros.

· Respecto de las facturas emitidas a la entidad **GE SA.:**

- **SN SL.**, facturó servicios a **GE SA.**, durante el periodo en que D. **Ix...** (Administrador único y accionista mayoritario de **SN SL**) fue presidente del Consejo de Administración y Consejero Delegado de **GE SA.**, esto es, desde el 27-06-2001 hasta el 15-10-2007.

- Dichos servicios los prestó el propio D. **Ix...** por cuenta de **SN SL.**, bajo la dependencia jerárquica del Consejo de Administración de **GE SA.**, que él mismo presidía.

- En relación con la prestación material de dichos servicios no ha aportado el interesado documentación alguna ya que, según las propias manifestaciones del representante de la entidad, los mismos: *“se prestaban verbalmente mediante visitas de don **Ix...** a ..., llamadas de teléfono, asistencias a las reuniones del consejo de administración de **GE SA.**, etc”.*

- D. **Ix...** y D. **Rx...** (el otro Consejero Delegado de **GE SA**) percibieron en 2007 de dicha sociedad la cantidad 2.400 € cada uno en concepto de retribución a Consejeros. Por su parte, D. **Rx...** percibió en 2007 de **GE SA.**, la cantidad de 71.211,75 € en concepto de rendimientos del trabajo, esto es 5.934,31 € mensuales, mientras que D. **Ix...** no percibió cantidad alguna por dicho concepto percibiendo, no obstante, **SN SL.**, la cantidad de 6.010,12 € mensuales, vía contrato de prestación de servicios, los cuales fueron prestados por el propio D. **Ix...** .

- El importe facturado mensualmente por **SN SL.**, a **GE SA.**, era de 6.010,12 €, ascendiendo el importe retirado mensualmente de una cuenta bancaria del contribuyente con cargo a cuenta corriente con el socio **Ix...** a 6.500 €, cantidades que D. **Ix...** no declaró en el IRPF del ejercicio 2007 (dado que formalmente representaban para el no un ingreso fiscal sino una deuda para con la sociedad, titular de los fondos, para la cual dichas cantidades si constituían ingreso fiscal y así lo declaró).

- La cantidad facturada mensualmente por dichos servicios, 6.010,12 €, es un cifra muy próxima al sueldo mensual que **GE SA.**, satisfacía a D. **Rx...** (5.934,31 €).

- D. **Ix...** también participaba en el control desde el punto de vista accionarial de la sociedad receptora de las facturas puesto que a través de **SN SL.**, participaba indirectamente en el capital social de **GE SA.**

- Los únicos activos materiales que tenía **SN SL.**, en su propiedad eran la vivienda que constituía el domicilio fiscal de D. **Ix...** y de su familia, con sus muebles, cuatro plazas de garaje anejas a aquélla y un automóvil utilizado por D. **Ix...** “o quien lo necesitase” (tal y como manifestó el representante). Ni D. **Ix...** ni su esposa e hijos tenían inmuebles de su propiedad ni vehículos a su nombre como personas físicas.

El activo de la sociedad se completaba con participaciones financieras.

- Por lo que se refiere a las prestaciones de servicios recibidas de terceros, **SN SL.**, no tuvo gastos significativos distintos de los intereses por el préstamo hipotecario, el suministro de agua y la comunidad de propietarios, todos ellos relativos a la vivienda señalada, o los intereses del leasing del vehículo y el seguro de responsabilidad civil del que no se ha aportado factura justificativa.

· Respecto del beneficio derivado de la venta acciones de **GE SA.**:

- Se trata de ingresos provenientes de la compraventa en el mercado de acciones y participaciones financieras, no habiendo necesitado la entidad para su obtención una estructura empresarial que suponga la ordenación de medios personales y materiales afectos a una actividad económica.

· Respecto de los ingresos financieros:

- Se trata de dividendos e intereses obtenidos periódicamente por la mera tenencia de las participaciones financieras, no habiendo necesitado la entidad para su obtención una estructura empresarial que suponga la ordenación de medios personales y materiales afectos a una actividad económica.

De acuerdo con lo anterior podemos determinar que D. **Ix...** estuvo realizando las funciones propias de Consejero Delegado y Presidente del Consejo de Administración de **GE SA** a través de un contrato de prestación de servicios en el que la sociedad inactiva **SN SL** actuaba como sociedad interpuesta, percibiendo D. **Ix...** la cantidad de 6.500 € mensuales de **SN SL.**, cifra concordante con la cantidad pagada por **GE SA** a **SN SL** en virtud del referido contrato de prestación de servicios suscrito entre ambas con el que se simulaba una actividad económica que no existía en sede del contribuyente al tiempo que se propiciaba que D. **Ix...** cobrara 6.500 € mensuales por su condición de Consejero Delegado y Presidente del Consejo de Administración de **GE SA.**

En relación a lo manifestado por el interesado referente a que los 6.500 € que D. **Ix...** percibía al mes de **SN SL** no constituían retribución alguna sino que se trataba de devoluciones de importes previamente prestados a la compañía, únicamente procede señalar que no se ha aportado a este respecto prueba alguna suficiente que

corrobore lo manifestado por el interesado, si bien, en cualquier caso, ello no supondría la existencia de una actividad económica, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras en este punto.

Noveno.

En lo que respecta al Acuerdo sancionador, interpuso el interesado contra el mismo ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 04-07-2014, la reclamación económico-administrativa nº 5249/14, si bien, de acuerdo con lo expuesto en el Antecedente de Hecho QUINTO de la presente resolución, pasaremos en primer lugar a determinar si la citada reclamación ha sido promovida en plazo hábil, disponiendo al respecto el artículo 28 de la Ley 11/2007, de Acceso electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos:

“1. Para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27.6 (que permite que se establezca la obligatoriedad del uso de medios electrónicos cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos).

2. El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales.

3. Cuando existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso. (...)”

Dispone el artículo 235.1 de la LGT, regulador de la iniciación del procedimiento en única o primera instancia, que:

“1. La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, desde el día siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.”

Por su parte el artículo 239.4.b) de la LGT, señala:

“4. Se declarará la inadmisibilidad en los siguientes supuestos:

..

b) Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo.”

A efectos de determinar cómo ha de computarse el plazo de un mes *“contado desde el día siguiente al de la notificación”* del acto que se impugna, basta acudir a la doctrina jurisprudencial, pudiendo reseñarse, entre las numerosas sentencias del Tribunal Supremo, las de 18-12-2002, 02-12-2003 y 28-04-2004, y en las mismas se interpreta y aplica el artículo 5.º del Código Civil y el artículo 48.2 y 4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que viene a trasladar al ámbito administrativo la norma relativa al cómputo de plazos, indicando el más alto Tribunal que:

“... cuando se trata de plazos de meses, como sucede en el caso de interposición del recurso, el cómputo ha de hacerse según el artículo quinto del Código Civil, de “fecha a fecha”, para lo cual se inicia al día siguiente de la notificación o publicación del acto o disposición y concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el

mes de que se trate, dado el carácter de orden público procesal que reviste la exigencia del cumplimiento de los plazos, en aplicación del principio de seguridad jurídica que garantiza el artículo 9.º de la Constitución”, “... la norma de excluir el primer día se configura como regla que solamente puede aplicarse al plazo señalado por días. Así lo confirma el texto del mencionado artículo 5.º, mientras que en los plazos señalados por meses, éstos se computan de “fecha a fecha”, frase que no puede tener otro significado sino el de entender que el plazo vence el día cuyo ordinal coincida con el que sirvió de punto de partida, que es el de la notificación o publicación.”

Este criterio sería luego acogido por el artículo 48.3 y 4, párrafo segundo de la Ley 30/1992 como el propio Tribunal reconoce matizándose en dicho precepto además, que: “*si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.*”

Por consiguiente en el presente caso, habiéndose notificado al obligado tributario el Acuerdo de imposición de sanción el **13-01-2014**, al haber accedido en dicha fecha el interesado al contenido del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, podemos determinar que el plazo para presentar la reclamación económico-administrativa nº 5249/14 finalizó el **13-02-2014**, debiéndose inadmitir por extemporánea la reclamación interpuesta con fecha **04-07-2014** al haber sido presentada fuera del plazo establecido en el artículo 235.1 de la LGT.

Décimo.

Con fecha 08-07-2014 presentó el interesado ante la Administración escrito de solicitud de rectificación de errores materiales padecidos en el referido Acuerdo de imposición de sanción, dictando la Delegación Especial de Madrid resolución desestimatoria de la citada solicitud con fecha 11-09-2014, notificada al interesado el 15-09-2014, disponiendo lo siguiente:

“...el error invocado por el interesado no es conceptuable como error material, de hecho o aritmético, por lo que habiendo transcurrido respecto de la liquidación practicada por sanción los plazos de recurso, y habiendo devenido la misma firme, no procede a esta Oficina Técnica su análisis.”

Con fecha 16-10-2014 interpuso el interesado recurso, dictando la Administración, con fecha 18-11-2014, notificado al interesado el 24-11-2014, Acuerdo de resolución del recurso de reposición contra el Acuerdo por el que se resolvía la solicitud de rectificación de errores materiales, disponiendo lo siguiente:

*“En el expediente sancionador, que nos ocupa, se padeció un error en la transcripción de los hechos y consecuente cálculo de la sanción, ya que se hizo constar en el mismo que el obligado tributario no había prestado conformidad ni a la totalidad ni a parte de la propuesta de regularización, cuando, tal como se ha expuesto, sí manifestó expresamente su conformidad a parte de los elementos regularizados. **Dicho error es el que procedemos a rectificar en el presente recurso interpuesto en base a los art. 220 y 222 LGT.***

...Por tanto, en base a todo lo expuesto procede estimar el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo por el que se denegaba la rectificación de errores materiales, y en consecuencia:

- 1. Anular la liquidación por sanción practicada por el Impuesto sobre Sociedades 2007 (liquidación nº ...).*
- 2. Practicar la siguiente liquidación por sanción por el Impuesto sobre Sociedades 2007: (...)*

Disconforme el interesado con la resolución dictada interpuso contra la misma ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 19-12-2014, la reclamación económico-administrativa nº 4637/15 solicitando su anulación, formulando las cuestiones siguientes:

Primera. Incorrecta calificación del recurso de nulidad planteado.

Segunda. Nulidad de pleno derecho del Acuerdo sancionador por nulidad de pleno derecho del Acuerdo de liquidación del que deriva.

Tercera. Falta del elemento subjetivo del ilícito tributario y concurrencia de motivo de exoneración de responsabilidad al haber actuado el contribuyente según una interpretación razonable de la norma.

Así las cosas, en primer lugar es preciso señalar que las cuestiones segunda y tercera fueron ya planteadas por el interesado ante este Tribunal en el escrito de alegaciones correspondiente a la reclamación económico-administrativa nº 5249/14, reclamación que ha sido declarada extemporánea por este TEAC en el Fundamento de Derecho NOVENO anterior, por lo que, tratándose de cuestiones relativas a un Acuerdo sancionador que devino firme el 13-02-2014, una vez finalizado el plazo previsto para interponer frente al mismo la correspondiente reclamación económico-administrativa, no podemos sino determinar que no procederá el análisis de las cuestiones citadas.

En lo que respecta al análisis de la primera cuestión planteada, relativa a la incorrecta calificación por la Administración del recurso de nulidad de pleno derecho, es preciso traer a colación, en primer lugar, el artículo 213 de la LGT, regulador de los medios de revisión, en el que se dispone lo siguiente:

“1. Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.*
- b) El recurso de reposición.*
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.”*

Por su parte el artículo 217 de la LGT, regulador de la declaración de nulidad de pleno derecho, determina que:

“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.*
- c) Que tengan un contenido imposible.*
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.*
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.*
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.*
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.*

2. El procedimiento para declarar la nulidad a que se refiere este artículo podrá iniciarse:

- a) Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.*
- b) A instancia del interesado.*

3. Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

4. En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo.

La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere.

5. En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda.

6. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.

El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:

a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.

b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

7. La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa.”

Señalando los artículos 222, 223 y 225 de la LGT en relación a los recursos de reposición, respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

Artículo 222. Objeto y naturaleza del recurso de reposición:

“1. Los actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición, con arreglo a lo dispuesto en este capítulo.

2. El recurso de reposición deberá interponerse, en su caso, con carácter previo a la reclamación económico-administrativa.

Si el interesado interpusiera el recurso de reposición no podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarlo desestimado por silencio administrativo.

Cuando en el plazo establecido para recurrir se hubieran interpuesto recurso de reposición y reclamación económico-administrativa que tuvieran como objeto el mismo acto, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo.”

Artículo 223. Iniciación y tramitación del recurso de reposición:

“1. El plazo para la interposición de este recurso será de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo.”

Artículo 225. Resolución del recurso de reposición:

“1. Será competente para conocer y resolver el recurso de reposición el órgano que dictó el acto recurrido. Tratándose de actos dictados por delegación y salvo que en ésta se diga otra cosa, el recurso de reposición se resolverá por el órgano delegado.

2. El órgano competente para conocer del recurso de reposición no podrá abstenerse de resolver, sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia de los preceptos legales.

La resolución contendrá una exposición sucinta de los hechos y los fundamentos jurídicos adecuadamente motivados que hayan servido para adoptar el acuerdo.

3. El plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso.

En el cómputo del plazo anterior no se incluirá el período concedido para efectuar alegaciones a los titulares de derechos afectados a los que se refiere al párrafo segundo del apartado 3 del artículo 232 de esta ley, ni el

empleado por otros órganos de la Administración para remitir los datos o informes que se soliciten. Los períodos no incluidos en el cómputo del plazo por las circunstancias anteriores no podrán exceder de dos meses.

Transcurrido el plazo máximo para resolver sin haberse notificado resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley.

4. Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente.

5. Contra la resolución de un recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso.”

Además de lo anterior es preciso traer a colación el artículo 110.2 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que determina que:

“2. El error en la calificación del recurso por parte del recurrente, no será obstáculo para su tramitación siempre que se deduzca su verdadero carácter.”

Pues bien, en el caso que nos ocupa podemos comprobar lo siguiente:

1. Dispuso la Inspección en el Acuerdo por el que se resolvía el recurso interpuesto contra la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de errores materiales, lo siguiente:

*“Dado que el interesado presentó una solicitud de rectificación de errores materiales en fecha 08/07/2014 en orden a que se corrigiera el error padecido por la no aplicación de la mencionada reducción, el cual fue desestimado mediante acuerdo notificado el 15/10/2014, en el que se le informaba del derecho que le asistía a interponer, contra el mismo, recurso de reposición, **el presente escrito se califica por esta Administración, en orden a las facultades que le asisten (art. 110.2 LRJPAC), y en interés del obligado tributario, como recurso de reposición** contra el acuerdo por el que se desestima la solicitud de rectificación de error material.*

Partiendo de lo expuesto, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 222 a 225 de la LGT, el recurso ha sido presentado por persona legitimada para interponerlo.

El acto que se impugna es susceptible de ser recurrido en reposición.

El órgano competente para conocer y resolver el recurso de reposición es, de acuerdo con el artículo 225 de la Ley 58/2003, el propio órgano que dictó el acto administrativo impugnado, quien ha de seguir en su resolución el procedimiento establecido en los artículos 222 y siguientes de la Ley 58/2003 y en el Reglamento de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Resulta también pertinente reproducir el art. 220 de la LGT, dado que el acto que se recurre es la desestimación de una solicitud de rectificación de errores, así según el mismo:

“1. El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

En particular, se rectificarán por este procedimiento los actos y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los que se hubiera incurrido en error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente.

La resolución corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica.”

2. Disponiendo asimismo el propio Acuerdo, que:

“Contra el presente acto administrativo de liquidación tributaria podrá interponer **recurso de reposición** ante esta misma Dependencia Regional de Inspección en el plazo de 1 mes a contar desde el día siguiente al de la notificación (art 222 y siguientes LGT, Título III Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa aprobado por RD 520/2005, en adelante RGR) o bien, en el mismo plazo y sin que puedan simultanearse ambos recursos, reclamación económico- administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de MADRID.”

3. El desarrollo reglamentario del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho se encuentra recogido en los artículos 4 y siguientes del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003 General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa. En concreto, la resolución del procedimiento se regula en el artículo 6, y conforme a este precepto:

“1. Recibida la propuesta de resolución, se solicitará el dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la comunidad autónoma, si lo hubiera.

2. La declaración de nulidad requerirá el dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la comunidad autónoma.

3. En el ámbito de competencias del Estado, la competencia para resolver corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda, que podrá delegarla.”

De acuerdo con lo anterior, corresponde la resolución del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho al **Ministro de Economía y Hacienda**.

Así las cosas, siendo correcta la calificación dada por la Administración como recurso de reposición al recurso interpuesto por el obligado tributario contra el Acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de errores materiales a efectos de que el Inspector Regional Adjunto de la Delegación Especial de Madrid pudiera dictar resolución estimatoria del mismo, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico-administrativas nºs 4580/13, 5249/14 y 4637/15 interpuestas por la entidad **SN SL.**,

ACUERDA:

1. **ESTIMAR EN PARTE** la reclamación económico-administrativa nº 4580/13 de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho SEGUNDO y TERCERO de la presente resolución.

2. Declarar **INADMISIBLE** por extemporánea la reclamación económico-administrativa nº 5249/14 de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho NOVENO de la presente resolución.

3. **DESESTIMAR** la reclamación económico-administrativa nº 4637/15 de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho DÉCIMO de la presente resolución.

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