

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ066641

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 9 de mayo de 2017

Vocalía 3.<sup>a</sup>

R.G. 4016/2014

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Reglas de valoración. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Reinversión. Diferimiento de beneficios extraordinarios.** La cuestión se plantea sobre si debe exigirse la adquisición de ese 5% en el plazo de reinversión o basta que con lo que se adquiriera en ese período, se logre tal porcentaje teniendo en cuenta lo poseído con anterioridad. Pues bien, en primer lugar, desde un punto de vista gramatical, 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. 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. Pero es que además, y en segundo lugar, desde un punto de vista sistemático, la Ley 43/1995 (Ley IS), se refiere en diversos preceptos a los valores que otorgan una participación no inferior al 5%, 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 -reinversión de beneficios extraordinarios-. En conclusión, el requisito de reinversión en valores que otorguen una participación no inferior al 5% regulado en el art. 36 ter.3.b) de la Ley 43/1995 (Ley IS), debe analizarse computando únicamente los valores adquiridos durante el período de reinversión, sin considerar los que se poseían con anterioridad. [Vid., STS, de 5 de diciembre de 2012, recurso nº 270/2010 (NFJ049823)]. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 36.ter.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 183, 191 y 239.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, visto el recurso de alzada que pende ante este Tribunal Económico – Administrativo Central promovido por D. **Jx...** (...), en representación de **UI SL** (...) con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra Resolución del Tribunal Económico – Administrativo Regional de Catalunya, de 5 de diciembre de 2013, por la que se resuelven las reclamaciones (RG 08/01038/2010, RG 08/01039/2010 y RG 08/01042/2010) previamente interpuestas contra acuerdos de liquidación y sanción por el Impuesto sobre Sociedades, periodo 2003, y contra acuerdo sancionador por el por el Impuesto sobre Sociedades, periodos 1998 a 2001, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Catalunya de la AEAT .

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

La entidad **CSX, S.L** presenta su autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades de 2003 en aplicación del régimen fiscal establecido para empresas de reducida dimensión, fijando la Base Imponible en 1.943.527,69 € y concretando una cuantía líquida, a ingresar, de 204.783,91 €.

**Segundo.**

El 10 de julio de 2008 **UI, S.L** – como sucesora de **CSX, S.L** – recibe la notificación de la comunicación por la que la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Catalunya de la AEAT dispone el inicio

de un procedimiento de inspección al objeto de verificar, comprobar y, en su caso, regularizar su situación tributaria en relación al sujeto pasivo, tributo y ejercicio señalados. La comprobación se concreta con carácter parcial, limitándose a verificar los beneficios procedentes del inmovilizado, la corrección por depreciación monetaria y la deducción por reinversión aplicada.

Una vez desarrolladas dichas actuaciones, el 7 de octubre de 2009 se firma, en Disconformidad, Acta **A02** –... en la que el actuario encargado del procedimiento recoge la propuesta de regularización que estima procedente. Tras dar por correcto el importe señalado en la autoliquidación en concepto de beneficio derivado de la transmisión de bienes inmuebles integrados en el inmovilizado de la entidad y admitir el ajuste negativo por la corrección monetaria, el actuario se centra en la deducción por reinversión, concluyendo que, aunque se cumplían los requisitos para acogerse al beneficio, la materialización de la reinversión en acciones de la entidad **B, S.A** no puede admitirse pues dichos títulos no cumplen las condiciones establecidas para su consideración como elementos aptos para ser objeto de reinversión a estos efectos. Además, se expone que la base sobre la que se calcula la deducción es inferior a la obtenida por la Inspección a través del correspondiente procedimiento de comprobación al no haber sido minorizada en el importe correspondiente a la corrección monetaria.

Así, fijando el importe de la referida deducción en 96.945,65 €, la propuesta contenida en el Acta fija una cuantía a ingresar de 124.765,45 € sin perjuicio de los intereses de demora que pudieran corresponder.

#### Tercero.

El 21 de octubre de 2009 la entidad obligada presenta escrito de alegaciones contra el Acta indicada, mostrando su desacuerdo con que no se admitan, como bienes susceptibles de ser objeto de la reinversión a efectos de la aplicación de la deducción prevista en la normativa del tributo, los títulos de **B, S.A** aunque sí acepta que se rectifique la base de la deducción considerada en la autoliquidación por la parte que corresponde a la corrección por depreciación monetaria.

#### Cuarto.

El 27 de octubre de 2009 el Inspector Regional Adjunto adopta el correspondiente acuerdo liquidatorio a cargo de **UI, S.L** – como sucesora de **CSX, S.L** – por el Impuesto sobre Sociedades de 2003 confirmando la propuesta previa en todos sus términos y concretando la cuantía a ingresar, incluyendo intereses de demora, en 162.105,35 €.

La notificación consta efectuada el 27 de octubre de 2009.

#### Quinto.

El 18 de noviembre de 2009 la sujeto pasivo interpone, contra dicha regularización, reclamación económico – administrativa ante el Tribunal Regional de Catalunya, tramitándose con RG 08/1038/2010.

#### Sexto.

Habiendo considerado la Dependencia Regional de Inspección que la referida conducta del sujeto pasivo pudiera ser constitutiva de infracción tributaria, procede a incoar el correspondiente expediente sancionador. Una vez tramitado éste, el 3 de noviembre de 2009 el mismo Inspector Regional Adjunto dicta resolución en la que confirma que **UI, S.L** – como sucesora de **CSX, S.L** – es responsable de haber presentado incorrectamente su autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades de 2003 al haber declarado de forma incorrecta la deducción por reinversión regulada en la normativa del tributo en los términos señalados en el acuerdo liquidatorio. Por ello, considerando cometida la infracción tipificada en el artículo 191.1 Ley General Tributaria (*“dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo”*) se acuerda la imposición de una sanción de 62.382,73 €.

#### Séptimo.

El 27 de noviembre de 2009 la sujeto pasivo interpone, contra dicha sanción, reclamación económico – administrativa ante el Tribunal Regional de Catalunya, tramitándose con RG 08/1039/2010.

### Octavo.

Una vez acordada por el Tribunal Regional la acumulación de ambos expedientes, y dentro del preceptivo trámite de audiencia, la entidad reclamante presenta, el 3 de mayo de 2010 su escrito de alegaciones considerando, en primer lugar, improcedente la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades de 2003. En este sentido, y refiriendo que la única cuestión objeto de controversia es si deben considerarse bienes susceptibles de ser objeto de reinversión, a efectos del reconocimiento del beneficio fiscal previsto en el artículo 36.ter de la Ley 43/1995, Ley del Impuesto sobre Sociedades, las acciones de **B, S.A** (el acuerdo liquidatorio admite que se cumplen el resto de exigencias y condiciones), la entidad interesada trata de defender que sí deben y pueden ser considerados bienes aptos puesto que, si se computan los valores de la entidad que ya se poseían con anterioridad a la fecha de la enajenación de la que han derivado los beneficios por los que se pretende la exención, es claro que la participación de **CSX, S.L en B, S.A** al materializar la reinversión (compra de acciones de 20 de junio de 2002 y ampliación de capital de 19 de julio de 2002) no era inferior al 5% - que es la condición que exige el artículo 36.ter.3 Ley 43/1995 para considerar, como elementos patrimoniales aptos objeto de la reinversión, a los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de otra entidad.

Asimismo, entiende del todo improcedente la sanción impuesta por vulneración del principio de legalidad puesto que se fundamenta en la aplicación directa (no retroactiva) de los tipos y las sanciones previstas en la Ley 58/2003, aquí improcedente "ratione temporis" ya que se trata de un tributo devengado el 31 de diciembre de 2003, es decir, antes de la entrada en vigor de esa norma. Además, entiende que la imposición de sanciones por sucesión (es decir, la infracción ha sido cometida por una entidad que luego ha sido absorbida por otra) "*constituye un claro atentado al principio de personalidad de la pena, importado del derecho penal pero perfectamente aplicable al régimen sancionador tributario*". Finalmente, resalta que no ha quedado suficientemente acreditado el preceptivo elemento de culpabilidad en la conducta del presunto infractor, debiendo prevalecer la presunción de inocencia y de buena fe en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

### Noveno.

También es objeto de reclamación económico – administrativa ante el Tribunal Regional (08/1042/2010) un acuerdo sancionador dictado por el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Catalunya de la AEAT , en 14 de octubre de 2009, derivado de la regularización practicada a cargo del sujeto pasivo por el Impuesto sobre Sociedades de 1998, 1999, 2000 y 2001 por importe de 76.223,78 €.

Dicha reclamación, interpuesta el 18 de noviembre de 2009, es también acumulada a los dos expedientes anteriormente referidos.

### Décimo.

El 5 de diciembre de 2013 el Tribunal Regional de Catalunya resuelve todos los expedientes indicados, acordando:

- Desestimar la reclamación 08/01038/2010 contra acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2003, que queda íntegramente confirmado;
- Estimar en parte la reclamación 08/01039/2010 contra acuerdo de imposición de sanción correspondiente al ejercicio 2003 debiéndose calcular la sanción según lo establecido;
- Estimar la reclamación 08/01042/2010 contra acuerdo de imposición de sanción correspondiente a Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1998-2001, anulando el acto administrativo impugnado, puesto que el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sentencia de 19 de abril de 2012 (Rec. Nº 33/2009) ha anulado la liquidación de la deuda de la que traía causa esta sanción impuesta.

En lo que se refiere a la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades de 2003, el Tribunal Regional, una vez analizada la única cuestión objeto de controversia (si las acciones de **B, S.A** adquiridas en 2002 podían ser consideradas bienes en los que materializar la reinversión de las cantidades obtenidas en una enajenación previa para acceder a la exención del beneficio logrado con dicha transmisión), confirma el criterio de la Inspección entendiendo que la participación mínima en el capital de una entidad que exige el artículo 36.ter Ley

43/1995 para que los títulos de la misma puedan ser “elementos patrimoniales objeto de la reinversión” a efectos del beneficio fiscal (no inferior al 5%) no tiene por qué adquirirse de una sola vez, esto es, en una única adquisición, sino que se admite que se realicen dos o más adquisiciones diferentes, incluso, en distintos ejercicios, pero siempre que todas se lleven a cabo dentro del plazo de reinversión que fija el mismo artículo 36.ter Ley 43/1995 (el año anterior y los tres años posteriores a la transmisión de la que se han obtenido los beneficios por los que se pretende la exención). En definitiva, entiende el Tribunal que los títulos de **B, S.A** que poseía **CSX, S.L** antes de que se iniciara el “plazo de reinversión” no pueden computarse a efectos de determinar si los valores de esta entidad adquiridos el 20 de junio de 2002 y el 19 de julio de 2002 pueden admitirse como bienes aptos en los que materializar la reinversión de los beneficios obtenidos por la enajenación de ciertos elementos del inmovilizado.

En lo que se refiere a la sanción vinculada a la regularización por el Impuesto sobre Sociedades de 2003, aunque se considera no sancionable la aplicación indebida de la deducción prevista en el artículo 36.ter Ley 43/1995 por haber entendido el sujeto pasivo que los títulos de **B, S.A** eran aptos para materializar la reinversión (no se aprecia negligencia en la consideración que era factible, para valorar si el porcentaje adquirido de la entidad era el mínimo exigible, sumar el porcentaje que poseía con la adquisición realizada en 1996 con el obtenido mediante la reinversión), el Tribunal Regional sí mantiene que la incorrecta determinación de la base de deducción por no haber sido minorada por parte del obligado tributario en el importe de la corrección monetaria es una conducta que se debe sancionar.

#### Undécimo.

Dicha resolución del Tribunal Regional de Catalunya es objeto del presente recurso de alzada, promovido por **UI, S.L** el 26 de marzo de 2014.

Trata de sustentar su criterio sobre la procedencia de la deducción por reinversión de beneficios prevista en el artículo 43/195 porque debe tenerse en cuenta que la finalidad de esa norma “*no era otra que potenciar la capitalización de las empresas*” lo que en este caso, habiéndose materializado la reinversión en, entre otros, títulos de **B, S.A** se cumple “*sin lugar a dudas*”.

En cuanto al acuerdo sancionador, entiende el recurrente que la resolución del TEAR deja sin respuesta motivada determinadas demandas planteadas, particularmente las referidas a la falta de culpabilidad de su conducta, por lo que reitera las alegaciones planteadas en la primera instancia de la vía económico – administrativa.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Concurren los requisitos de legitimación, cuantía e interposición en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada, en los términos que recoge el **artículo 241 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria** (en adelante, LGT), promovido contra Resolución del Tribunal Económico – Administrativo Regional de Catalunya, de 5 de diciembre de 2013.

#### Segundo.

En cuanto al acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sociedades, periodo 2003, que el TEAR ha confirmado en la resolución objeto de la presente alzada, debe partirse de concretar el fundamento de la regularización, por ser ese sobre el que se viene planteando la controversia: la procedencia de aplicar, o no, la deducción prevista en el **artículo 36.ter Ley 43/1995, Ley del Impuesto sobre Sociedades**, en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2003 por parte de la entonces independiente **CSX, S.L** – absorbida en la actualidad por **UI, S.L**.

Dicho precepto establecía:

“1. *Deducción en la cuota íntegra.*”

*Se deducirá de la cuota íntegra el 20 por 100 de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 127 bis de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.*

*Esta deducción será del 10 por 100, del 5 por 100 o del 25 por 100 cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por 100, del 20 por 200 o del 40 por 100, respectivamente.*

*Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.*

*(...)*

## *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:*

*a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión.*

*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 100 sobre el capital social de las mismas, y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión.*

*No se entenderán comprendidos en la presente letra los valores que no otorguen una participación en el capital social.*

*A los efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.*

## *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:*

*a) Los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas.*

*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 100 sobre el capital social de los mismos.*

*No se entenderán comprendidos en la presente letra los valores que no otorguen una participación en el capital social y los representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.*

## *4. Plazo para efectuar la reinversión.*

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

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

*b) ....*

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.

#### 5. 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. A los solos efectos del cálculo de esta base de deducción, el valor de transmisión no podrá superar el valor de mercado.

No formarán parte de la renta obtenida en la transmisión el importe de las provisiones relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las dotaciones a las mismas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, o a la recuperación del coste del bien fiscalmente deducible según lo previsto en el artículo 128 de esta Ley, que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que se acogieron a dichos regímenes.

No se incluirá en la base de la deducción la parte de la renta obtenida en la transmisión que haya generado el derecho a practicar la deducción por doble imposición.

La inclusión en la base de deducción del importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales cuya adquisición o utilización posterior genere gastos deducibles, cualquiera que sea el ejercicio en que éstos se devenguen, será incompatible con la deducción de dichos gastos. El sujeto pasivo podrá optar entre acogerse a la deducción por reinversión y la deducción de los mencionados gastos. En tal caso, la pérdida del derecho de esta deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 143.3 de esta Ley.

Tratándose de elementos patrimoniales a que hace referencia la letra a) del apartado 2 de este artículo la renta obtenida se corregirá, en su caso, en el importe de la depreciación monetaria de acuerdo con lo previsto en el apartado 11 del artículo 15 de esta Ley.

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.

#### 6. Mantenimiento de la inversión.

a) Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de cinco años, o de tres años si se trata de bienes muebles, excepto si su vida útil conforme al método de amortización de los admitidos en el artículo 11 de esta Ley, que se aplique, fuere inferior.

b) La transmisión de los elementos patrimoniales objeto de la reinversión antes de la finalización del plazo mencionado en el apartado anterior determinará la pérdida de la deducción, excepto si el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, es objeto de reinversión en los términos establecidos en el presente capítulo. En tal caso, la pérdida del derecho de esta deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 143.3 de esta Ley.

#### 7. Planes especiales de reinversión.

Cuando se pruebe que, por sus características técnicas, la inversión debe efectuarse necesariamente en un plazo superior al previsto en el apartado 4 de este artículo, los sujetos pasivos podrán presentar planes especiales de reinversión. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la presentación y aprobación de los planes especiales de reinversión.

#### 8. Requisitos formales.

Los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales el importe de la renta acogida a la deducción prevista en este artículo y la fecha de la reinversión. Dicha mención deberá realizarse mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 6 de este artículo”.

De todas las condiciones, requisitos y exigencias señalados, en este caso, la Inspección sólo consideró incumplido – y, por ello, rectificó el importe de la deducción a considerar en la regularización del ejercicio – el referido a los elementos patrimoniales en los que debía reinvertirse. Concretamente, tras admitir la obtención de un beneficio procedente del inmovilizado material de 1.373.934,14 € y una vez analizadas las partidas en las que, según el sujeto pasivo, se materializó la reinversión del importe recibido por dichas transmisiones (participaciones en entidades y rehabilitación de edificios), el acuerdo liquidatorio recoge que “(...) *la reinversión materializada en la adquisición de acciones de la entidad B, S.A no cumple los requisitos exigidos para su consideración como elemento objeto de reinversión*”, concretando tales adquisiciones en 411.021,20 € el 20 de junio de 2002 (3.950 acciones) y en 351.076,81 € el 19 de julio de 2002 (11.665 acciones) puesto que dichas adquisiciones sólo representaban el 3,08% del capital de **B, S.A.** Es cierto, y así lo admite la Inspección, que tras esas adquisiciones la entidad pasó a detentar un 5,84% del capital de **B, S.A.** – pues tenía, desde el 5 de febrero de 1996, 14.000 acciones tras acudir a la ampliación de capital acordada por la entidad en esa fecha – pero niega el cumplimiento del requisito porque el porcentaje de participación exigido (al menos el 5%) debe obtenerse si no necesariamente de una sola vez sí en adquisiciones llevadas a cabo dentro del plazo de reinversión concretado en el mismo **artículo 36.ter Ley 43/1995**, “(...) *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*”.

El sujeto pasivo, por su parte, viene defendiendo que de la literalidad del mencionado precepto no se deduce que el número de valores adquiridos durante el período de reinversión deba alcanzar el referido 5 % neto del capital social de la participada, entendiéndose que es suficiente con que, con los que se adquieran dentro de dicho período, se logre esa participación de, al menos, dicho 5%.

### Tercero.

Según recoge el aludido **artículo 36.ter Ley 43/1995**, en su apartado 3, para que puedan admitirse como elementos patrimoniales susceptibles de ser objeto de la reinversión para disfrutar del beneficio fiscal los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades, éstos deben cumplir una condición básica: “(...) *que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de los mismos*”, sin que se admitan los que se refieran a entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.

La cuestión se plantea sobre si debe exigirse la adquisición de ese 5% en el plazo de reinversión o basta que con lo que se adquiriera en ese período, se logre tal porcentaje teniendo en cuenta lo poseído con anterioridad. Se trata de una cuestión sobre, tal y como reconoce el TEAR, la postura de los órganos económico – administrativos es clara, reflejada en nuestra Resolución de 25 de octubre de 2012, analizando un supuesto idéntico a éste:

*“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), 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 reinversión 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 reinversión 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 y reinvertibles."*

*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 reinversión es asimismo resaltada en la resolución TEAC de 18/10/2011 (RG5793/10), 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 reinversión, 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 comúnmente 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".*

Siguiendo dicho criterio, refrendado con la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2012 (Rec. Nº 270/2010) que cita el TEAR en la resolución aquí impugnada, procede desestimar la pretensión del sujeto pasivo confirmando tanto el criterio de la Inspección como la convalidación del mismo acordada por el TEAR.

#### **Cuarto.**

Por otro lado, en lo que respecta al acuerdo sancionador, el TEAR, una vez que ha considerado "no sancionable" la parte de la regularización que se refirió a la consideración, como bienes no aptos para la reinversión a efectos de la deducción, de los títulos de **B, S.A.**, por no apreciar grado alguno de negligencia en la conducta del sujeto pasivo – pues se reconoce que era razonable la consideración del sujeto pasivo sobre si procedía, al objeto de entender cumplidos los requisitos, sumar los títulos que ya se poseían a los adquiridos durante el período de reinversión – confirma la procedencia de la sanción en cuanto a la base de la deducción considerada por el obligado tributario; concretamente, entiende que el hecho de no haberla minorado en el importe de la corrección monetaria

es una conducta sancionable "(...) por cuanto se considera que no existe dificultad interpretativa alguna en orden a considerar que la base de deducción viene establecida en el importe de la renta fiscal y no en el de la renta contable. Esa base de deducción fiscal, necesariamente, habrá de reducirse en la corrección monetaria pertinente".

No es preciso destacar, por reiterado, la necesaria presencia del elemento culpabilístico en las infracciones tributarias, siendo muy prolija la doctrina general sobre la aplicación de ese principio. Baste como acudir a la propia resolución del TEAR para obtener una breve referencia a los múltiples pronunciamientos jurisprudenciales sobre la cuestión. En definitiva, que debe partirse de que la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica, como recoge el Tribunal Supremo "(...) la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable" (Sentencia de 28 de febrero de 1996).

Partiendo, por tanto, de la culpabilidad y de la tipicidad, como elementos fundamentales de toda infracción administrativa, y también, por tanto, de toda infracción tributaria ("son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", artículo 183.1 LGT), ha de destacarse el matiz vinculado a que tal elemento de culpabilidad en la conducta del sujeto infractor exige que ésta no responda a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria (es clara y reiterada la Jurisprudencia del Tribunal Supremo acerca de que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible, pudiendo citarse sentencias de 7 de mayo de 1993 o de 8 de mayo de 1997). En este sentido, tanto la antigua Ley General Tributaria (artículo 77.4.d) Ley General Tributaria de 1963) como la actual LGT (artículo 179.2.d)) señalan que "Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: ...d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma".

En este caso, sin embargo, la Resolución del TEAR confirma la culpabilidad únicamente en lo que respecta a la parte dejada de ingresar como consecuencia del cálculo incorrecto de la base de la deducción al no haber considerado la depreciación monetaria; en este caso, el artículo 36.ter Ley 43/1995 es claro cuando, al referirse a la "Base de la deducción" (apartado 5) señala que "Tratándose de elementos patrimoniales a que hace referencia la letra a) del apartado 2 de este artículo la renta obtenida se corregirá, en su caso, en el importe de la depreciación monetaria de acuerdo con lo previsto en el apartado 11 del artículo 15 de esta Ley". Y, desde este punto de vista, este Tribunal Central entiende que debe considerarse que la norma no suscita duda alguna por lo que la conducta del interesado, a este respecto, es sancionable al concurrir un evidente descuido o una notoria lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma, transgrediendo sin justificación la previsión establecida sobre la depreciación monetaria y su efecto en cuanto al cálculo de la base de la deducción. Procede, por todo ello, confirmar nuevamente el criterio del Tribunal Regional.

#### Quinto.

El interesado alegó ante el Tribunal Regional que la sanción que se le impuso supuso una vulneración del principio de legalidad, ya que se aplica la Ley 58/2003 a una infracción cometida en el ejercicio 2003 – a la fecha del devengo del Impuesto sobre Sociedades de 2003, 31 de diciembre de 2003 – cuando la anterior norma no estaba vigente.

Sin embargo, tal cuestión no fue respondida por el Tribunal Regional, alegando ahora el recurrente que ello supone un "deficiente control de legalidad del acto administrativo impugnado".

Admitiendo que el TEAR debía haberse pronunciado sobre la cuestión, pues el artículo 239.2 LGT señala que las resoluciones dictadas por los órganos económico – administrativos "deberán contener los antecedentes de

hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados”, debe tenerse en cuenta la STC 278/2006, de 25 de septiembre de 2006, recoge los distintos tipos de incongruencia procesal, en la que define la incongruencia omisiva como aquella que tiene lugar “cuando el órgano judicial deje sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución” (SSTC 202/1998, de 14 de octubre; 124/2000, de 16 de mayo; y 85/2006, de 27 de marzo). En este caso, aun cuando pueda interpretarse que, acerca de la cuestión planteada, el TEAR dispone una desestimación tácita, cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, entiende este Tribunal Central que procede recordar que la infracción cometida fue la tipificada en el **artículo 191.1 LGT** por “(...) dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo” por lo que el momento de comisión no coincide con la fecha del devengo del tributo – en este caso el Impuesto sobre Sociedades de 2003, esto es, para la empresa en cuestión el 31 de diciembre de 2003 – sino el momento en que procede la presentación de la autoliquidación del tributo, y más concretamente, el momento en que finaliza dicho plazo, establecido reglamentariamente, sin que el sujeto pasivo hubiera cumplido debidamente con tal obligación. En este caso, dado que la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades recogía que la declaración del Impuesto sobre Sociedades se presentase en el plazo de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo, la fecha de comisión de la infracción fue el 25 de julio de 2004, con la Ley 58/2003, General Tributaria ya vigente, resultando procedente la actuación sancionadora en este sentido.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, visto el Recurso de Alzada promovido por **UI SL** contra Resolución del Tribunal Económico – Administrativo Regional de Catalunya, de 5 de diciembre de 2013,

**ACUERDA:**

**Desestimarlo**, confirmando íntegramente la resolución recurrida.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.