

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068411

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 14 de julio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 348/2014

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Dilaciones. Se precisa que la tardanza impida a la Inspección continuar con normalidad las actuaciones. Aunque el requerimiento inicial se atendió de forma incompleta, el obligado reaccionó de forma diligente, subsanando la omisión antes de que la Inspección analizase la documentación, por lo que no es razonable sostener que ha dificultado la labor inspectora.

Regímenes especiales por razón del territorio. Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Incompatibilidad con la eliminación de dividendos de la dominante del grupo. Los dividendos solo son aptos para dotar la RIC cuando se trata de la dominante de un grupo fiscal. [Vid. Consulta DGT 1634/2003 14-10-2003 (NFC018607)]. Si la entidad dominante consideró los dividendos percibidos entre las rentas a computar en el cálculo de la RIC no es posible plantearse la eliminación de los dividendos. Aunque la Ley 19/1994 no establece expresamente la incompatibilidad. Pero una interpretación finalista lleva a entender que si los dividendos no se han integrado en la base imponible al haber servido para dotar la RIC, no procede aplicar la técnica de la eliminación. La Administración, partiendo del límite de la RIC sobre el resultado (90%), calcula la parte de los dividendos con los que se ha dotado la RIC y la parte con los que no se ha dotado, de manera que una parte (en torno a un 14%) sí podrá eliminarse.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104 y 150.

Ley 19/1994 (Modificación régimen económico y fiscal de Canarias), art. 27.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 85 y 86.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 71 y 72.

PONENTE:*Don Manuel Fernández-Lomana García.*

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000348 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04207/2014

Demandante: DOMINGO ALONSO SA

Procurador: SILVIA DE LA FUENTE BRAVO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

S E N T E N C I A Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a catorce de julio de dos mil diecisiete.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 348/2014 seguido a instancia de DOMINGO ALONSO SA que comparece representada por el Procurador D^a. Silvia de la Fuente Bravo y asistida por el Letrado D^a. Ana María Navarro Rodríguez, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de enero de 2014 (RG 543/11), siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 907.413,71 €

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- El 18 de agosto de 2014 se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de enero de 2014 (RG 543/11).

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 11 de marzo de 2015. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 20 de abril de 2015.

Tercero.

Se admitió la prueba instada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 18 de mayo y 5 de junio de 2015. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 8 de junio de 2017.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

- Se interpone recurso contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de enero de 2014 (RG 543/11), que confirmó el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT.

Los motivos de impugnación son:

- a.- Defectos formales por incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y consecuente nulidad del acuerdo de liquidación por referirse a ejercicios prescritos.
- b.- Improcedencia de la regularización operada a la entidad.

Segundo.

Procede que analicemos el primero de los motivos: dilaciones y prescripción. Por la demandante sólo se discuten algunas de las dilaciones imputadas. En concreto:

-Dilación numerada como 1. Correspondiente al periodo transcurrido entre el 29 de julio y el 25 de septiembre de 2008 (58 días).

-Dilación numerada como 2. Correspondiente al periodo transcurrido entre el 25 de septiembre y el 16 de octubre de 2008 (21 días).

-Dilación numerada como 3. Correspondiente al periodo transcurrido entre el 28 de agosto y el 16 de octubre de 2008 (10 días).

-Dilación numerada como 4. Correspondiente al periodo transcurrido entre el 4 de diciembre de 2008 y el 19 de mayo de 2009 (166 días).

-Dilación numerada como 5. Correspondiente al periodo transcurrido entre el 3 de febrero de 2009 y el 7 de mayo de 2010 (353 días).

-Dilación numerada como 7. Correspondiente al periodo transcurrido entre el 18 de febrero y el 13 de julio de 2009 (145 días).

-Dilación numerada como 8. Correspondiente al periodo transcurrido entre el 26 de marzo y el 11 de junio de 2009 (77 días).

Conviene precisar que aunque la Inspección imputó 608 días de dilación, el TEAC los ha fijado en 598 días, sin embargo razona que incluso teniendo en cuenta esta última cifra no se habría sobrepasado el plazo máximo del procedimiento.

La razón de la reducción estriba en que el propio TEAC ha entendido incorrectamente imputada la dilación existente entre el 25 de septiembre y el 16 de octubre de 2008, así como la existente entre los días 1 y 8 de octubre de 2009. No obstante, se razona, parte de dichas dilaciones se superponen, lo que explica que el TEAC, finalmente, concluya que las dilaciones correctamente imputadas, como hemos dicho, alcanzan los 598 días -p.16 de la Resolución del TEAC-.

El procedimiento comenzó el 7 de julio de 2008 y finalizó el 16 de diciembre de 2010. Si a los 365 días, sumamos 598 días de dilaciones tendríamos un total de 963 días, es decir, dos años y 233 días. Como la notificación del Acuerdo se realizó el 16 de diciembre de 2010, salvo error por nuestra parte, la Administración disponía al menos de 71 días más para notificar el Acuerdo. Sólo si se considerasen como incorrectamente imputadas dilaciones que superasen dicho días podría considerarse que se habría superado el plazo máximo y podría jugar la prescripción.

Tercero.

- Procede, por lo tanto, que analicemos las dilaciones imputadas, si bien, hemos de repetir, sólo si llegamos a la conclusión de que las dilaciones imputadas incorrectamente superan los 71 días, sin superposición, podría

acogerse la pretensión de la parte demandante de que se ha superado el plazo máximo y, por lo tanto, opera la prescripción.

No obstante, con carácter general, conviene indicar que el art. 150.1 de la LGT dispone que " las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas ". La misma norma matiza que a " efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley ".

Y el art. 104.2, que: " Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución ". Desarrollando esta norma , el art. 32 bis del RD 939/1986 , disponía que " se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales " .

Interpretando el alcance de esta norma, el Tribunal Supremo ha sostenido que, desde una perspectiva material, el legislador ha establecido inequívocamente un plazo máximo en el que deben realizarse las actuaciones inspectoras, al haber considerado que un funcionamiento estándar de la Administración tributaria permite concluir las actividades inspectoras en dicho plazo. No obstante, dicho funcionamiento queda alterado cuando la inspección, por causas a ella no imputables, no puede desarrollar con normalidad su actividad.

Uno de tales supuestos se produce cuando el obligado tributario no cumple los requerimientos de la Administración. En qué ocasiones éste incumplimiento supone una disfunción en el normal funcionamiento de la Administración no puede afirmarse con carácter general, sino que dependerá y habrá de apreciarse en cada caso.

En esta línea, la STS de 24 de marzo de 2011 (Rec. 485/2007) razona que no basta el transcurso " meramente objetivo " del tiempo, siendo necesario que al mismo se le añada " un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea ". Más recientemente, la STS de 23 de enero de 2017 (Rec. 2554/2015) insiste en que " no basta, pues, la simple dilación, el mero transcurso del tiempo, se precisa que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el curso de las actuaciones. Concurriendo ambos requisitos el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones ". Y añade que " producida la dilación objetiva por el transcurso del tiempo, corresponde al causante de la dilación acreditar que pese a la demora que ha provocado no ha impedido a la Administración proseguir con regularidad la labor inspectora ", es decir, analizar las concretas dilaciones imputadas y, al menos, argumentar de forma concreta que no han dificultado la labor inspectora, sin que sea posible una impugnación genérica de las dilaciones imputadas. Ciertamente, la STS de 4 de abril de 2017 (Rec. 600/2017) razona que " en el acuerdo de liquidación, respecto de cada periodo de dilación, (i) la concreta documentación que faltaba por aportar, y (ii) los motivos por los que la existencia de documentación pendiente de aportar incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora ". Pero ello no supone una alteración de la doctrina, de hecho, esta última sentencia se basa en las anteriores resoluciones judiciales, lo que se dice es que, como en general ocurre con la motivación, su suficiencia deberá también valorarse en cada caso concreto. En el supuesto enjuiciado, como veremos, el Acuerdo sí motiva la dilación.

Insiste la jurisprudencia, entre otras en la STS de 19 de julio de 2016 (Rec. 2533/2015), en que no es necesario que la falta de aportación interrumpa las actuaciones inspectoras, sino que basta con que no permita " el desarrollo con normalidad ", rompiéndose la normalidad cuando " no se aporta a tiempo la documentación solicitada, si esta es relevante y trascendente para la continuidad de la inspección ". Y la STS de 21 de marzo de 2017 (Rec. 351/2016) sostiene que " la conveniencia o necesidad de la información solicitada en relación con la situación tributaria del contribuyente corresponde ser valorada por el inspector actuante y no por el obligado tributario. Es la Inspección la que debe reunir las pruebas suficientes para formular su propuesta de regularización, para lo cual cuenta con las facultades que la norma reconoce, entre otras, el requerimiento de información a la entidad que está siendo objeto de comprobación....., es la Inspección la que debe decidir qué documentación puede constituir o no

elementos de prueba válidos en la investigación realizada y es a la Inspección a la que le corresponde elegir, de entre las distintas vías que se puedan plantear para obtener una determinada información, la que considera más idónea ". Por lo tanto, salvo supuestos de evidente desviación -diligencias de argucia-, hay que entender que la documentación requerida por la inspección es relevante, siempre que guarde conexión razonable con el objeto de la actuación inspectora -test de idoneidad-.

El obligado tributario, como administrado, tiene establecidas unas garantías formales a su favor para que la dilación le sea o no imputable. En esencia, dichas garantías son de información: debe ser informado, de forma razonablemente clara, sobre lo requerido; de las consecuencias del incumplimiento y de los plazos en que debe atender al mismo.

No obstante, el incumplimiento de las garantías formales, debe analizarse en cada caso y desde una perspectiva funcional. De aquí que la STS de 16 de mayo de 2012 (Rec. 4602/2010), por ejemplo , establezca como doctrina que no es necesario que se reitere la advertencia de las consecuencias del incumplimiento, bastando con que la misma conste en la comunicación de inicio de las actuaciones, pues " fijado un plazo (...) para la realización de las actuaciones inspectoras y advertida la parte con carácter general y al comienzo de éstas sobre las consecuencias en cuanto al cómputo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos, la norma reglamentaria invocada no tiene por qué interpretarse en un sentido de exigencia de que haya de reiterarse en todas y cada una en las que concurra alguna de aquellas circunstancias, a la vista de que tampoco se trata de una consecuencia extravagante.....En este sentido, a salvo circunstancias particulares que aquí no constan, debemos de considerar que, hecha la clara y precisa advertencia inicial, nada se opone a nivel normativo a que sea aplicado a cada uno de los retrasos por incomparecencia o no aportación íntegra de la documentación requerida la regla general de la imputación de las dilaciones consecuentes a los contribuyentes incumplidores ". En la misma línea, la STS de 21 de marzo de 2017 (Rec. 351/2016).

Cuarto.

Dilación numerada como 1. Correspondiente al periodo transcurrido entre el 29 de julio y el 25 de septiembre de 2008 (58 días).

Son hechos relevantes los siguientes:

1.- En la comunicación de inicio de las actuaciones notificada el 7 de julio de 2008, se pidieron a la entidad inspeccionada, los " libros oficiales de contabilidad correspondientes a los ejercicios objeto de comprobación" y " el Libro Mayor de las cuentas e ingresos de la entidad", todo ello en relación con los ejercicios 2003 y 2004.

2.- En la diligencia nº 1 de 29 de julio de 2008, consta que no se aporta el Libro Mayor, pues se sostuvo por el obligado tributario que ignoraba a qué ejercicios se refería la inspección y si se trataba de la contabilidad correspondiente a la matriz o al Grupo Fiscal. La Inspección indicó en la diligencia que se refería a la matriz -entidad inspeccionada- y a los ejercicios 2003 y 2004.

3.- En la diligencia nº 2 de 25 de septiembre de 2008, se aportó lo solicitado. La Administración imputa como dilación el periodo existente entre la primera diligencia y la fecha de aportación.

La dilación se analiza en el Acuerdo de liquidación -p. 11-. El TEAC sostiene, por una parte, que no puede aceptarse el desconocimiento alegado, pues " estos no eran otros que el periodo y la entidad a la que se refería la propia comunicación" - p . 6 a8-. Añadiendo que la entidad esperó a la visita fijada y si tenía dudas, lo lógico hubiese sido que pidiese aclaración llamando al teléfono que consta en la comunicación.

En opinión de la Sala, la razón asiste a la Administración. En efecto, vistos los términos de la comunicación, empleando una diligencia media o razonable lo correcto era presentar, al menos, los libros oficiales de contabilidad y el Libro Mayor de los ejercicios 2003 y 2004 de la matriz, que era la sociedad inspeccionada. Si el recurrente tenía dudas, podía, como razona el TEAC, haberse dirigido a la Administración; pero, en todo caso, lo que debía era haber aportado, al menos, los libros de la matriz, que es la sociedad inspeccionada. Lo que no resulta razonable es no aportar ninguna documentación contable, lo cual, de hecho, supone una paralización de la actividad de inspección.

Razona la recurrente que las deficiencias de redacción no pueden ser suplidas por la parte con suposiciones o hipótesis, pero la Sala, con el TEAC, entiende que la redacción era clara y la existencia de suposiciones o hipótesis es debida a la conducta o actitud de la propia recurrente, no a la deficiencia en la redacción del texto.

Es cierto que, en la diligencia nº 1, la Administración "aclaró" el contenido de la comunicación inicial. Pero que se aclare un texto a petición del obligado tributario para resolver sus dudas, no quiere decir que el texto comunicado no fuese lo suficientemente claro. Y, en éste caso, lo era. Precisamente por ello y en contra de lo que se sostiene en la demanda, la aclaración no supone que se esté pidiendo un documento nuevo, sino que, lejos de ello, se está insistiendo en la aportación de lo ya requerido. Es claro y así se infiere de la propia diligencia, que no se aportó lo requerido y no era preciso informar de las consecuencias derivadas de la no aportación al haberse advertido de las mismas en el acuerdo de iniciación. Por último, la documentación -la contabilidad de la empresa inspeccionada- era sin duda relevante.

En suma, la dilación está correctamente imputada.

Quinto.

- Dilación numerada como 2. Correspondiente al periodo transcurrido entre el 25 de septiembre y el 16 de octubre de 2008 (21 días).

A ella se refiere el Acuerdo de liquidación p. 11 indicando que en la diligencia nº 1 (29/07/2008) se requirió la aportación de determinada documentación relativa a las inversiones de las sociedades del grupo, así como de las cuentas anuales y los informes de auditoría de los ejercicios correspondientes. Lo que fue atendido parcialmente, siendo completado el 16 de octubre de 2008.

Consta que la Inspección, en la diligencia nº 1, requirió a la sociedad para que aportase documentación sobre las inversiones del grupo consignadas en los cuadros aportados y, a estos efectos, las Cuentas Anuales y los Informes de Auditoría de los ejercicios. Remitiéndose, además, una comunicación requiriendo determinada documentación.

En la diligencia nº 2 (25/9/2008) consta que, en relación con la documentación requerida en la diligencia nº 1 y en la comunicación, se aporta la documentación en un CD, indicando la inspección que visto el volumen y complejidad de la documentación no puede comprobarla en este momento, por lo que se procederá a su examen posteriormente. En la diligencia nº 3 (16/10/2008) consta que el obligado tributario aporta documentación con trascendencia tributaria mediante un CD, realizando la inspección la misma manifestación. Se trata de una documentación que complementa la anterior.

En la diligencia nº 4 (21/11/2008) se dice que, revisada la documentación a la que se hace referencia en la diligencia nº 3 (16/10/2008), se observan determinadas omisiones y se requiere su aportación.

El TEAC razona que es cierto que en la diligencia nº 2 consta que la documentación aportada fue incompleta, pero ello se debió a la circunstancia antes descrita y lo cierto es que aportó la documentación requerida de forma completa el 16 de octubre de 2008.

Ahora bien, como se infiere de la lectura de las diligencias, lo que ocurrió fue que la documentación aportada en la diligencia nº 2 fue incompleta; prueba de que así fue es que, motu proprio, la demandante en la diligencia nº 3 complementó la documentación. En la diligencia nº 4 la inspección ya había analizado toda la documentación, pero partiendo de que la aportada en la diligencia nº 2 era incompleta, imputa a la recurrente el periodo comprendido entre la diligencia nº 2 y la nº 3. La tesis de la recurrente es que si entre el periodo comprendido entre las diligencias 2 y 3 la Administración no había analizado la documentación en su día presentada, la presentación tardía de la documentación complementaria no ha dificultado la labor inspectora y, por lo tanto, no cabe hablar de dilación imputable.

Lo que debemos analizar, por lo tanto, es si cuando se aporta una documentación incompleta cabe, automáticamente imputar la dilación; o si, por el contrario, dicha dilación sólo cabe imputarla cuando la omisión suponga dificultar las actuaciones inspectoras. La Administración sostiene que la aportación incompleta constituye dilación; mientras que la demandante sostiene que sólo procede imputar la dilación cuando la omisión haya dificultado las actuaciones inspectoras y difícilmente puede sostenerse, en su opinión, que se haya obstaculizado la labor inspectora cuando la documentación omitida es presentada antes de que la inspección hubiese analizado la documental.

La Sala entiende que, en éste punto, debe darse la razón a la demandante. Como hemos razonado con anterioridad, a la hora de analizar las dilaciones imputadas, es preciso tener en cuenta lo que el Tribunal Supremo denomina "elemento teleológico". Es decir, debe analizarse cada caso para determinar en que medida el incumplimiento "hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea" STS de 24 de marzo de 2011 (Rec. 485/2007)-.

En nuestro caso, siendo cierto que el requerimiento inicial se atendió de forma incompleta, no lo es menos que el obligado tributario reaccionó de una forma diligente y que, antes de que la inspección analizase la documental aportada, subsanó la omisión. Teniendo en cuenta tales hechos, no es razonable sostener que se ha dificultado la labor inspectora y, por lo tanto, la dilación ha sido incorrectamente imputada al obligado tributario.

Lo que implica que la dilación a la que se refiere el TEAC en las pp. 8 y 9 de la Resolución (21 días) ha sido incorrectamente imputada.

Sexto.

Dilación numerada como 3. Correspondiente al periodo transcurrido entre el 28 de agosto y el 16 de octubre de 2008 (se han imputado 10 días al superponerse periodos).

Tiene razón la demandante cuando afirma que, de imputarse correctas las dilaciones que hemos examinado en los fundamentos precedentes que comprenden, sin interrupción, el periodo 29 de julio a 16 de octubre de 2008, no cabría imputar dilación alguna, pues el periodo imputado en esta dilación se superpone con los anteriores. EL TEAC así lo razona al indicar que " es correcta la dilación imputada, aunque no sea considerada en el cómputo total debido a la superposición de periodos con otras dilaciones". Pero, como hemos considerado incorrectamente imputada la dilación anterior, deja de existir superposición en el periodo 25 de septiembre a 16 de octubre de 2008 (21 días). Procede por ello que analicemos si la dilación ha sido correctamente imputada al obligado tributario.

En el requerimiento de documentación notificado el 28 de agosto se pedía a la entidad que aportase justificantes de la suscripción de Deuda Pública en Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales o de sus empresas públicas y organismos autónomos. Consta en la diligencia nº 2 que se aportó un cuadro Excel describiendo la totalidad de los títulos adquiridos desde el 2003 al 2007. Siendo en la diligencia 3 cuando se aporta "Certificación de La Caja de Canarias pendiente de aportar en la actuación anterior".

El problema es el mismo que el analizado en el fundamento precedente, por lo que debemos mantener el mismo criterio. En consecuencia, la Sala concluye que estando correctamente imputada la dilación nº 1 que comprende el periodo 29 de julio a 25 de septiembre de 2008. E incorrectamente imputadas las dilaciones comprendidas entre el 15 de septiembre y el 16 de octubre de 2008 y la correspondiente al periodo 28 de agosto a 16 de octubre de 2008. Una vez tenida en cuenta la superposición de periodos, se ha imputado incorrectamente una dilación de 21 días, por las razones que hemos indicado.

Séptimo.

Dilación numerada como 4. Correspondiente al periodo transcurrido entre el 4 de diciembre de 2008 y el 19 de mayo de 2009 (166 días).

En la diligencia nº 4, de 21 de noviembre de 2008, se solicitó que se aportara determinada documentación relativa a la materialización indirecta realizada por Domingo Alonso en empresas que no formaban parte del grupo. Dicha petición fue atendida parcialmente, quedando pendiente la entrega relativa a INVERSIONES Y GESTIONES TURISTICAS SA (consta en las diligencias 5, 6, 10 y ss.). Tampoco se aportó en las visitas siguientes, a pesar de ser recordada en varias ocasiones. Fue aportada el 29 de mayo de 2009 (diligencia 13).

Consta que, en la diligencia nº 2, se aportaron copias de 15 escritura públicas correspondientes a las suscripciones de capital realizadas y certificado expedido, entre otras, por INVERSIONES Y GESTIONES TURISTICAS SA, en la que aparece la inversión de capital realizado en dicha entidad y el detalle de las inversiones en activos aptos para la materialización de dotaciones a la RIC realizadas por la misma. Lo que se pide en la diligencia nº 4 es que la entidad aporte " documentación justificativa de las inversiones realizadas por éstas [sociedades que no forman parte del grupo], en concreto, soportes contables, con el mayor detalle, en los que figuren aquellas inversiones, que se afectan a las acciones o participaciones suscritas por Domingo Alonso SA identificando la suscripción a la que corresponden".

El TEAC -pp. 10 y 11- razona que la imputación de la dilación no está subordinada al hecho de que la documentación sea de llevanza obligatoria y que el obligado tributario debe estar en condiciones de aportar, no sólo la documentación de llevanza obligatoria, sino también " cuantos documentos o antecedentes sean precisos para probar los hechos y circunstancias consignados en sus declaraciones, así como facilitar la práctica de las comprobaciones que sean necesarias para verificar su situación tributaria". Añadiendo que, en éste caso, era carga de la reclamante, justificar la aplicación del beneficio fiscal.

La Sala entiende que la razón asiste a la Administración. La recurrente tiene la carga de justificar las inversiones realizadas en inmovilizado por la entidad Inversiones y Gestiones Turísticas SA en las que dice que se materializó la inversión para justificar el RIC, no bastando con la mera alegación de que dichas inversiones habían sido realizadas por dicha entidad.

En contra de lo razonado por la recurrente, la labor de la inspección consiste en obtener la información para verificar la regularidad de lo declarado y, a tal fin, puede realizar requerimientos tanto al obligado tributario en relación con una documentación que debería tener para justificar el beneficio fiscal como, en su caso, a un tercero. Es carga procesal de la recurrente, como razona el TEAC, aportar dicha documentación y salvo imposibilidad, que no se alegó, a ella corresponde la aportación.

Es precisamente la carga de justificar la inversión para disfrutar del beneficio, lo que justifica que la Administración dirija el requerimiento a la entidad inspeccionada. Sin que tampoco estemos ante un supuesto en el que el obligado tributario manifestase que no cumpliría con el requerimiento, lo que hubiese justificado que, en aplicación de la carga de la prueba, la inspección hubiese entendido que la inversión no estaba justificada. Lejos de ello, se trata de un supuesto en el que teniendo la carga de poseer dicha documentación, se ha tardado en aportarla. No estamos, por lo tanto, ante supuestos como los enjuiciados en las sentencias citadas por la entidad demandante.

Octavo.

Dilación numerada como 5. Correspondiente al periodo transcurrido entre el 3 de febrero de 2009 y el 7 de mayo de 2010 (459 días).

Como se indica en la demanda los días imputados como dilación son 353, pues se superpone con otros periodos imputados.

Consta que en la diligencia nº 3 se aportó certificado expedido por PARKING MASPALOMAS, respecto de las inversiones en activos aptos para materialización de las dotaciones RIC realizadas por la misma. En la diligencia nº 7 (16/1/2009) se requirió al obligado tributario para que aportase justificación documental, en relación con varias operaciones de una serie de apuntes contables realizados en los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004. En la diligencia nº 8 (3/2/2009) no se aportó documentación alguna, ni en visitas posteriores, a pesar de ser recordada la solicitud (diligencias 8, 9 y ss). Finalmente, fue aportada de forma completa el 7 de mayo de 2010 .

El TEAC analiza la dilación en las p. 11 y 12. Sostiene que se trata de aportar los justificantes documentales de la materialización de la RIC en relación con los apuntes contables detallados en la diligencia. Recuerda que es carga de la demandante su aportación y concluye afirmando que la documentación resultaba relevante. De hecho, se afirma que la relevancia " es fácil de deducir, pues se trata de justificar...la adecuación de las inversiones efectuadas en cumplimiento de la normativa reguladora de la RIC".

La Sala entiende que también en éste punto asiste la razón a la Administración. Que al final no se practicara regularización alguna en relación con las inversiones efectuadas en PARKING MASPALOMAS, no supone que dicha documentación no fuese relevante, sino que la inversión se justificó. Como razona el TEAC, al responder a dicha argumentación, " no podemos estar de acuerdo con tal afirmación, pues parece que la demandante da a entender que la regularización no dependía de la documentación aportada, cuando lo que podemos extraer del análisis de la diligencia nº 28 es que, a la vista de la documentación aportada en esta vista, junto con el examen de la aportada a lo largo del procedimiento, la inspección comunica sus conclusiones al representante de la entidad".

Se considera correcta la dilación imputada.

Noveno.

- El valor jurídico del resto de las dilaciones imputadas se relativiza desde el momento en que consideramos correctas las dilaciones imputadas, con la excepción que antes hemos indicado, pues como se reconoce por la demandante y se indica en la Resolución, el resto de las dilaciones controvertidas se superponen a las anteriores, es decir, su discusión sólo tiene sentido de haber considerado incorrectas las dilaciones anteriores.

Así:

-La dilación numerada como 7. Corresponde al periodo transcurrido entre el 18 de febrero y el 13 de julio de 2009 (145 días). Indicando el TEAC esta dilación se superpone con la anterior y " según el acuerdo de liquidación no se computa día alguno por esta dilación, pues se solapa con la anterior".

Consta en el Acuerdo que en la diligencia nº 8 se solicitó determinada documentación. Siendo aportada paulatinamente como consta en las diligencias nº 10, 12, 13 y 17, esta última de 13 de julio de 2009. En la indicada diligencia se solicitó que, respecto de las "diferencias positivas de cambio" contabilizadas en el ejercicio 2004, se identificasen las operaciones de que procedan; aclaración de los "Trabajos realizados para el inmovilizado material. Aplicación al portador" ejercicios 2003 y 2004, de la cuenta 73100. Aclaración de determinadas provisiones de los ejercicios 2003 y 2004.

-Dilación numerada como 8. Correspondiente al periodo transcurrido entre el 26 de marzo y el 11 de junio de 2009 (77 días). Como indica el TEAC, nuevamente esta dilación se solapa con las anteriores, " por lo que no se incluye su cómputo en la suma total de los 608 días de dilaciones".

A la misma se refiere el Acuerdo al razonar que, en la diligencia nº 10, consta que se pidió determinada documentación. Que se aportó, en parte, en la fecha prevista, en concreto no se aportó la documentación requerida en los puntos 4 y 8. En concreto, se pidieron los justificantes documentales de la suscripción de acciones a INGESTURSA y justificantes correspondientes a la materialización directa o indirecta en RIC en las cuentas 215 y 227. Aportándose la correspondiente al punto 8 el 14 de abril de 2009 (diligencia 12) y la correspondiente al punto 4 el 11 de junio de 2009 (diligencia 15). El TEAC admite que no es imputable la dilación en relación con el punto 4, pero sí en relación con el punto 8 y por lo tanto imputar dilación por el periodo 26 de marzo a 14 de abril de 2009. La documentación requerida, matiza el TEAC, no era el pago, " sino la documentación contable referente a las cuentas 215 y 227, lo que se detalla en el anexo de la diligencia" y en efecto, en el anexo aportado por la recurrente puede verse que se facilitaron los movimientos contables con el fin de que la inspección realizase un muestreo.

En suma, no es necesario que nos detengamos en el análisis de estas dilaciones, al superponerse con otras que hemos considerado correctamente imputadas. Sólo hay 21 días de dilaciones que, en opinión de la Sala, no han sido correctamente imputados. Cifra lejana de los 71 días a los que antes hicimos referencia. Por lo tanto, la Sala concluye que no se ha superado el plazo máximo de realización de las actividades inspectoras y que, en consecuencia, no opera la prescripción.

Décimo.

Antes de entrar en el examen de las argumentaciones de fondo, conviene realizar una sucinta descripción de la regularización efectuada:

1.- La sociedad DOMINGO ALONSO SA es la entidad dominante del Grupo Fiscal 22/97 y en la declaración del IS, ejercicios 2003/2004, declaró los siguientes datos:

2003 2004

Beneficios antes de impuestos (BAI)

9.931.634,28

10.658.012,19

Diferencias fiscales permanentes

397.126,66

595.967,42

Diferencias fiscales temporales

202.801,67

190.457,13

Deducciones en la cuota 34.808,37 53.210,10

Además, la empresa dotó a la Reserva de Inversiones en Canarias (RIC) la suma de 7.500.000 € para el ejercicio 2003 y 9.000.000 € para el ejercicio 2004.

Siendo las bases imponibles individuales declaradas fueron de 2.431.562,61 € -ejercicio 2003- y de 2.444.436,74 € -ejercicio 2004-.

De entre los ingresos computados por la entidad figura, una partida, en cada ejercicio, en concepto de "participaciones en capital", que corresponden a dividendos percibidos por la empresa en su calidad de dominante del grupo fiscal.

En la liquidación del impuesto por el grupo, éste elimina dichos dividendos en su integridad, por importe de 1.738.855,57 € en el ejercicio 2003 y 515.792,08 en el ejercicio 2004.

2.- La tesis de la Administración es que la dotaciones RIC por las indicadas cifras de 7,5 y 9 millones de euros son incompatibles con las eliminaciones practicadas por la totalidad de tales dividendos, dado que el grupo puede sólo en parte por el ejercicio 2003, llevar a cabo dicha eliminación intragrupo y no puede eliminar cuantía alguna por dividendos en el ejercicio 2004.

3.- Consecuencia de lo anterior es que, en el ejercicio 2003, la base imponible del grupo fiscal debe incrementarse en la indebida eliminación de los dividendos por la suma de 1.349.558,67 € y, en el 2004, procede incrementar la base imponible individual de la empresa, por exceso de dotación, en 102.060,74 € y, además, aumentar la base imponible del grupo fiscal, por indebida eliminación del total de los dividendos, por 515.792,08 €.

UNDÉCIMO. - La posición de la Administración puede resumirse en los siguientes puntos:

a.- El art 27.2 de la ley 19/1994, de 6 de julio, establecía que: " La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias. En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa. A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el correspondiente a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción establecida en el artículo 36 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detruido de los fondos propios, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones".

La Administración no discute que proceda la indicada deducción y tras las actuaciones inspectoras considera correcta la deducción efectuada por la sociedad demandante.

Recordando la Inspección que los dividendos percibidos por empresas solo son aptos para dotar la RIC en los casos en que se trate de la dominante de grupos que tributen por el régimen de consolidación fiscal (DGT Consulta 14/10/03). Quizás sea conveniente destacar que la indicada Consulta 1634/03, de 14 de octubre, de la Dirección General de Tributos, razona que " los dividendos percibido por una empresa...son aptos para dotar la RIC...[cuando] se trate de la dominante de grupos que tributen por el régimen especial de consolidación fiscal y percibe dividendos de sus dominadas".

b.- Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, el art. 85 de la ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y posteriormente por el art. 71 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), dispone: "1.-La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando: a) .- Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, sin incluir en ellas la compensación de las bases imponibles negativas individuales. b).-Las eliminaciones... ..".

El art 86 de la LIS y 72 TRLIS regula las "eliminaciones" estableciendo que: " 1.- Para la determinación de la base imponible consolidada se practicarán la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo. Se entenderán por operaciones internas las realizadas entre sociedades del grupo fiscal en los períodos impositivos en que ambas formen parte del mismo y se aplique el régimen de consolidación fiscal. 2.- Se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas, en cuanto los mencionados resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles individuales de las entidades que forman parte del grupo fiscal. 3.- No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 28. 4 de esta Ley ".

c.- Partiendo de la anterior regulación, el TEAC sostiene que " dejando al margen la similitud que pueda presentar nuestro caso con la deducción por doble imposición...para el grupo de sociedades la base imponible no se determina a través del resultado contable consolidado del grupo, sino mediante la suma de las bases individuales de las sociedades que integran el mismo Con esta operativa conseguimos que las rentas obtenidas por el grupo sean las que provienen exclusivamente de las operaciones realizadas por el mismo con terceros, lo cual significa que los resultados derivados de operaciones efectuadas entre sociedades del grupo en el período impositivo deben ser eliminados al tiempo de determinar la base imponible consolidada. Es por ello que para la determinación de la base imponible consolidada se han de practicar la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo, entre ellas las de dividendos internos, pero siempre que dichos

resultados estén incluidos en las referidas bases imponibles individuales, de lo cual se deduce que no pueden ser objeto de eliminación aquellos resultados que no se integren en la base imponible. En consecuencia, si la entidad dominante en su declaración individual consideró los dividendos percibidos entre las rentas a computar en el cálculo de la RIC, y por ello redujo su base imponible en ese importe, cuando esa base imponible ya reducida es sumada a las de las restantes entidades del grupo para calcular la base imponible consolidada, no es posible plantearse la eliminación de dividendos, puesto que no existe duplicidad que la justifique desde el momento en que la perceptora ya los restó de su base imponible en aplicación de la RIC. Consideramos, pues, ajustado el criterio de la inspección respecto a la incompatibilidad entre la RIC y las eliminaciones intragrupo de los dividendos internos".

En el mismo sentido se manifiesta la Abogacía del Estado.

La Sala quiere precisar que en la regularización efectuada es posible diferenciar dos partes: En una primera -pp. 14 a 20- se analiza la eliminación de dividendos y su incompatibilidad con la RIC, lo que constituye una cuestión jurídica. En una segunda -pp. 20 a 29-, partiendo de la incompatibilidad con el RIC, se analiza cómo se debe realizar la regularización, lo que constituye una cuestión esencialmente matemática.

DUODÉCIMO .- Conviene precisar que, como hemos indicado, nadie discute que la reducción por la RIC se encuentra justificada y cumple con los requisitos establecidos en la norma. De aquí que, en ningún momento, el art. 27 de la de la ley 19/1994 sea objeto de interpretación. También sostiene el TEAC, matizando lo razonado por la inspección que no estamos ante un supuesto de doble imposición, sin perjuicio de que pueda existir "similitud" entre el caso enjuiciado y la doble imposición.

El TEAC centra el debate, en nuestra opinión con acierto, en el régimen de consolidación y, en concreto, en la figura de la eliminación.

Pues bien, la Sala entiende que la razón asiste a la Administración por las siguientes razones:

1.- No se discute que el derecho a la reducción en la base imponible efectuado por la recurrente en aplicación del régimen RIC es legítimo. Por lo demás, quizás convenga recordar, a los efectos que nos interesan, que las cantidades que, del resultado neto contable o beneficio de la empresa, se destinan a la RIC, no forman parte de la base imponible del impuesto, sin que la dotación al RIC en ningún caso pueda exceder del 90% de los beneficios.

Lo que se discute es como debe aplicarse el régimen de consolidación fiscal. La recurrente razona y es cierto, que la Ley 19/1994 no establece expresamente la incompatibilidad entre el RIC y la figura de la eliminación de dividendos en el régimen consolidado y, amparándose en la ausencia de dicha regulación, sostiene que debe serle permitida la eliminación de los dividendos en la forma realizada.

A esta argumentación debe darse la siguiente respuesta:

a.- Frente a las interpretaciones literales, prima en la jurisprudencia una interpretación finalista o teleológica. La literalidad es una técnica de aproximación a la finalidad buscada por el legislador. Cuando el intérprete adopta una interpretación literal, es porque concluye que dada la finalidad buscada por la norma o por el juego de los valores concurrentes, la interpretación debe ser literal, pero se llega a la literalidad desde la finalidad. El fin buscado es la regla aurea de la interpretación. Interpretar literalmente la norma sin atender a su finalidad no es interpretación literal, sino "literalismo".

Desde esta perspectiva, es conveniente recordar que el Tribunal Supremo, al interpretar, por ejemplo, la normativa RIC, no adopta una interpretación literal sino finalista. Como muestra de tal afirmación, entre otras, debe estarse a la STS de 20 de diciembre de 2016 (Rec. 264/2016), donde claramente se afirma que no cabe apegarse " en exceso a la letra de las normas que regulan la ventaja fiscal analizada y la contabilidad, dando la espalda al objetivo perseguido por el legislador " .

Debe buscarse, ya sea cuando se interpreta la RIC como cuando se interpreta cualquier otra norma jurídica, cual es la finalidad buscada por el regulador.

b.- En contra de lo que se sostiene por la recurrente, el problema planteado no es tanto aplicación del régimen RIC -la empresa se ha reducido la base imponible en aplicación de la normativa RIC-, como si desde la finalidad buscada por la normativa reguladora del régimen de consolidación, la actuación de la sociedad demandante es o no correcta.

2.- Conviene precisar que, si bien la inspección dio varios argumentos para justificar su posición, el TEAC los matiza y deja al margen los relativos a la doble imposición, centrandolo el debate, exclusivamente en la "eliminación". Así, en las pp. 20 y 21 de la Resolución, se dice " dejando aparte la solicitud que puede presentar nuestro caso con la deducción por doble imposición" y acto seguido el TEAC describe la finalidad a su juicio del

régimen de consolidación para centrar el debate en la procedencia de la eliminación efectuada. En todo caso, el propio Acuerdo de liquidación -p. 19 ya razona que " la regularización no se fundamente en el análisis de los supuestos en los que procede aplicar la deducción por doble imposición, aunque sí se sirve de una sentencia que si lo hace,...". Lejos de ello, el Acuerdo de liquidación se basa en lo establecido en el art. 86.2 de la LIS .

Lo anterior se indica porque la demandante critica la argumentación de la Inspección pero, insistimos, parte de dicha argumentación ya ha sido matizada por el Acuerdo de liquidación y por el propio TEAC, por lo que procede que nos centremos, sobre todo, en los argumentos dados por éste órgano.

Como se razona por el TEAC y la propia recurrente, en el régimen de consolidación fiscal, la consideración unitaria del grupo impone que los resultados procedan de operaciones del grupo con terceros, no de operaciones internas entre las entidades que lo integran. Por ello, cuando los resultados correspondientes a operaciones internas se hubieran incorporado a las bases imponibles individuales de las entidades del grupo, habrá de proceder a la eliminación de los mismos en la base imponible consolidada. En esta línea, el art 87 LIS y 72 TRLIS establece que "s e practicarán las eliminaciones de resultados.....por operaciones internas, en cuanto los mencionados resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles individuales de las entidades que forman parte del grupo fiscal".

Ahora bien, la singularidad del caso de autos radica en que la entidad dominante, en su declaración individual consideró los dividendos percibidos de las entidades del grupo entre las rentas a computar en el cálculo de la RIC. Aplicada la RIC, la base imponible así reducida es sumada a las bases imponibles de las restantes sociedades del grupo para calcular la base imponible consolidada. Una vez obtenida la base imponible del grupo mediante la suma de las bases imponibles individuales, se procede a la eliminación de los dividendos. Pero al proceder de esta forma, como acertadamente razona el TEAC, " no es posible plantearse la eliminación de dividendos, puesto que no existe duplicidad que la justifique desde el momento en que la perceptora ya los restó de la base imponible en aplicación de la RIC". No pudiendo ser objeto de eliminación aquellos resultados que no se integran en la base imponible, de hecho, la norma habla de resultados " comprendidos en las bases imponibles individuales de las entidades que forman parte del grupo fiscal".

En contra de lo que se sostiene en la demanda:

a.- No existe discriminación alguna. La demandante sostiene que existe discriminación en relación con las sociedades que no dotan el RIC, pues las mismas sí pueden eliminar los dividendos. Pero es que respecto de estas últimas no se produce la duplicidad que se produce respecto de las primeras. Sostiene la recurrente que respecto de las primeras, de no permitirse la eliminación de los dividendos existiría una "doble imposición", pero no es así, pues ya hemos explicado que, al tenerse en cuenta dichos dividendos a la hora de calcular la dotación RIC y disminuirse la base imponible, no existe la duplicidad que justifica la aplicación del mecanismo fiscal de la eliminación. Como se dice en la p. 20 del Acuerdo " no puede en ningún caso hablarse de discriminación, cuando éste es el único supuesto, tributación consolidada y con eliminación de dividendos, en el que los dividendos pueden tomarse en consideración para dotar la RIC". En todo caso, el tratamiento diferenciado se basaría en la finalidad buscada por el legislador al regular la declaración consolidada, no hay por lo tanto, ningún tratamiento desigual que obedezca a una causa torpe o prohibida.

b.- Es cierto que la RIC constituye una figura autónoma, pero de dicha autonomía no cabe deducir que sea posible la eliminación pretendida en contra de la finalidad buscada por la norma a la hora de regular el régimen de consolidación fiscal. Pues, siendo cierto que los dividendos forman parte de la base imponible de la entidad, también lo es que, como razona el TEAC, los mismos han sido tenidos en cuenta al calcular el RIC, reduciendo " la base imponible en dicho importe".

3.- En suma:

-La RIC parte del resultado contable de una entidad y tiene como límite el 90% de dicho resultado que no sea objeto de distribución. Una vez se calcula la RIC, ésta reduce la base imponible del contribuyente en la cantidad dotada. Lo que implica que cuando los dividendos percibidos por la matriz del grupo de consolidación fiscal forman parte de la RIC, esta renta -al menos en parte- ya no se integra en la base imponible.

-En el régimen de consolidación fiscal, a tales efectos, el grupo es considerado como una unidad económica, siendo las rentas obtenidas por el grupo las que provienen de las operaciones realizadas con terceros. Lo que implica que los resultados de las operaciones efectuadas entre sociedades del grupo en el periodo impositivo deben ser eliminadas al tiempo de determinar la base imponible consolidada.

-La razón de la eliminación de los dividendos radica en que de no procederse de dicho modo, resultaría que si el resultado formó parte de la base imponible como beneficio de la empresa que lo distribuye a la matriz, éste volvería a tributar como beneficio de la perceptora. Por lo tanto, esta técnica fiscal, que tiene regulación propia, tiene como finalidad evitar la doble imposición.

-Precisamente por ello, no procederá aplicar dicha técnica cuando resulte que los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen dividendos no han sido grabados, en nuestro caso, en la sociedad matriz, pues no existe doble imposición que eliminar.

-Por ello hay que concluir, que cuando los dividendos percibidos por una entidad del grupo, distribuidos por otra, no se han integrado en la base imponible al haber servido para dotar a la RIC, reduciendo la base imponible de la perceptora de los mismos, no procede aplicar la técnica de la eliminación.

La Sala, por lo tanto, considera correcta la premisa jurídica de la que parte la Administración.

DÉCIMO TERCERO .- En relación con lo anterior, la Inspección ha sido especialmente cuidadosa a la hora de calcular el importe de los dividendos que no pueden ser objeto de eliminación.

En efecto, pues como se indica en la p. 16 del Acuerdo de liquidación el RIC tiene un límite del 90% del resultado, por lo que parece que " al menos una parte de esa renta [dividendos] si ha de entenderse integrada en la base imponible (y por tanto, podría a juicio de la inspección, eliminarse posteriormente)".

La determinación de cual es la parte de los dividendos que puede ser o no objeto de eliminación ha sido compleja. El informe de disconformidad dedica las pp. 6 a 13 a determinar la forma adecuada de cálculo. Y el Acuerdo de liquidación las pp. 20 a 30. Por su parte, el TEAC analiza la cuestión en las pp. 21 a 24. Sin perjuicio de que remitamos a los cálculos y a lo razonado en dichas páginas, es conveniente que la Sala exponga, en lo esencial, el método de cálculo efectuado y resalte algunos datos de los que puede inferirse que la forma de proceder de la demandante no parece conforme a Derecho, ni acorde con la finalidad buscada por la normativa analizada.

Conviene comenzar por insistir que la preocupación de la inspección siempre ha sido evitar el riesgo de la doble imposición. El Acuerdo -p. 14- recuerda que como no todo el beneficio puede ser objeto de dotación -el límite es del 90%- siempre habrá una parte del mismo que sí podrá ser objeto de eliminación. Pero esa parte -se razona en extenso especialmente en las pp. 25 y 26- no puede ser, sin más, el 10% o el porcentaje de los dividendos que no hayan sido objeto de dotación, pues como se indica en la resolución, el problema es que para calcular la RIC es preciso el IS, pues uno de los gastos que inciden en el cálculo del RIC es el gasto generado por el pago del IS. Si se quiere, simplificando, a mayor IS menor RIC. Lo que hace que deba acudir a la aplicación de fórmulas matemáticas que permitan determinar la parte de los dividendos que pueden ser objeto de la técnica eliminación y los que no.

Una vez realizadas las anteriores precisiones, de forma resumida, el proceder de la Administración ha sido el siguiente:

1.- La Administración parte de una fórmula aplicada en la práctica para el cálculo RIC. Así, partiendo de un tipo impositivo del 35%, para calcular la RIC máxima que una empresa puede realizar, se parte de la siguiente fórmula:

$$RIC = 0,9 \times (100-IS)$$

$$IS = 0,35 \times (100-RIC)$$

Obteniéndose los dígitos. RIC = 85,401...etc. E IS = 5,10...etc. - p. 23 del Acuerdo-

Siendo la Base Imponible: BI = BAIT - RIC= 100 - 85,401...= 14,598.... El 5,10 del IS se obtiene aplicando el 35% al 14,598....

Lo que supone, como afirma la Administración, que " de cada 100 unidades de beneficio bruto la RIC es, como máximo, aquella cifra y la Base imponible que resta tras esa dotación máxima es, obviamente, la diferencia hasta 100. Se trata de cifras exactas, con todos esos decimales Por tanto por cada unidad de beneficio bruto pueden pasar a la RIC un máximo de 85,4014598540146 % y el resto, o sea, el 14,5985401459854 % no pueden pasar a la RIC, y es la cifra de Base Imponible de la que se deriva aquella cuota, contable y fiscal, de 5,10948905109489 unidades.....En lo que sigue, hablaremos solo de 85,....% y 14,....% respectivamente por economía y simplicidad, aunque se puede comprobar la exactitud de los cálculos en cualquier caso" .

2.- Partiendo de lo anterior, la Inspección analiza los distintos supuestos posibles con el fin de concluir que existe un " exceso de eliminación efectuado por el Grupo fiscal", en el presente caso. Para ello, establece una horquilla entre dos parámetros y dentro de los cuales debe encontrarse la solución concreta del caso. Los

parámetros son: A.- Supuesto en el que no se elimina nada y el dividendo está en la RIC. B.- Supuesto en el que se elimina todo y el dividendo no forma parte de la RIC.

A.- Supuesto en el que no se elimina nada y el dividendo está en el RIC.

Se trataría del supuesto en el que la sociedad dominante hubiese decidido no eliminar los dividendos por un importe de 1.738.855,57 € (ejercicio 2003) -recordemos que esta es la cantidad que, en la declaración, fue objeto de eliminación-

En este caso, aplicando la anterior fórmula el resultado sería:

RIC = $0,9 \times (9.331.634,28 \text{ €} [\text{ esta cifra es el BAI, por BAI debe entenderse el beneficio antes de impuestos }] - \text{ IS})$

IS = $0,35 \times (9.331.634,28 \text{ €} - \text{ RIC} + 397.126,66 \text{ €} [\text{ esta cifra es la diferencia fiscal permanente}]) - 34.808,37 \text{ €} [\text{ esta cifra es la deducción en la cuota}] .$

El resultado sería:

RIC = 7.832.465,24 €.

IS = 628.895,13 €.

Siendo la base imponible = $9.331.634,28 \text{ €} - 7.832.465,24 \text{ €} + \text{ diferencias temporales/permanentes} = 2.099.097,37 \text{ €}.$

Como se ve, en este caso, no se ha eliminado dividendo alguno y se ha procedido a dotar una RIC del 90%.

Pues bien, como razona la inspección, de estos cálculos se infiere la incorrección de la forma de proceder de la recurrente. En efecto, como se razona, "la RIC máxima que la empresa puede dotar - si los dividendos no fueran tales sino otros ingresos no eliminables y por tanto, aptos para la RIC - excede solo en 332 mil euros a la dotada por la empresa, que fue, recuérdese, de 7,5 millones euros y aún la empresa como dominante del grupo incluso elimina (posteriormente) el importe de los dividendos por 1,74 millones de euros".

Es decir, una entidad que no hubiese eliminado los dividendos como ha hecho la recurrente y hubiese efectuado una dotación del 90%, hubiese podido dotar una RIC de 7.832.465,24 €. -la sociedad demandante realizó una dotación ligeramente inferior, de 7.500.000 €-. Pues bien, la empresa recurrente no sólo realizó una dotación RIC de 7.500.000 €, sino que, además, aplicando la técnica indicada, eliminó en concepto de dividendos intragrupo la cantidad de 1.738.855,57 € (la Administración redondea la cifra).

B.- Supuesto en el que se elimina todo el dividendo y no forma parte de la RIC.

Sería:

RIC = $0,9 \times (9.331.634,28 \text{ €} - \text{ IS} - 1.738.855,57 \text{ €}) .$

IS = $0,35 \times (9.331.634,28 \text{ €} - \text{ RIC} - 1.738.855,57 \text{ €} + 397.126,66 \text{ €}) - 34.808,37 \text{ €} .$

En consecuencia el resultado sería:

RIC = 6.347.457,20 €.

IS = 540.048,49 €.

Siendo la Base Imponible del Grupo fiscal = $9.331.634,28 \text{ €} - 6.347.457,20 \text{ €} + \text{ Diferencias temporales y permanentes} - 1.738.855,57 \text{ €} (\text{ diferencia permanente de eliminación de dividendos}) = 1.845.249,84 \text{ €} .$

La consecuencia de lo anterior la refleja el Acuerdo, al indicar que "si se decide no eliminar los dividendos sino que éstos se integren en la RIC, caso anterior, ésta pasa de 6,3 mill a 7,8 mill, y la diferencia exacta entre ambas RIC es de 1.485.008,04 €, que es exactamente el 85,.... % de los dividendos en cuestión, que han "pasado" a la RIC".

C.- Supuestos en los que se opera dentro de los límites fijados en los supuestos A y B. En estos casos hay que determinar la cuantía de los dividendos que son objeto de dotación y los que no lo son. La Administración propone dos soluciones que llevan al mismo resultado: La que denomina solución matemática del problema -pp. 27 y 28- y la denominada solución lógica -pp. 28 y 29-.

Así, al describir la solución matemática la Administración insiste en que en que " se podrá eliminar aquella fracción del dividendo que proporcionalmente NO ESTE incorporada en la RIC". Expone el modelo con detalle en la pp. 27, que consiste en introducir un factor X en las fórmulas antes descritas (X sería el dividendo susceptible de ser eliminado) e introducir una tercera ecuación. Así,

1º.- Ecuación. $RIC = 0,9 \times (9.331.634,28 \text{ €} - IS - X)$.

2º.- Ecuación. $IS = (9.331.634,28 \text{ €} - RIC - X + 397.126,66 \text{ €}) - 34.808,37$

3º.- Ecuación. $X = 1.738.855,57 \text{ €} \times (1 - RIC/9.331.634,28 \text{ €} - IS)$.

En consecuencia obtendríamos los siguientes resultados:

$RIC = 7.651.454,66 \text{ €}$ $IS = 618.065,43 \text{ €}$ $X = 211.952,55 \text{ €}$.

Insistiendo la Administración, y es relevante, en que " para una RIC un poco mayor (7,65 millones) que la dotada por la empresa, 7,5 millones, el dividendo que el grupo podría eliminar es solo de 212 mil euros. Esto nos da una idea, grosso modo, de la desviación en que ha incurrido la empresa en este ejercicio, dotando esta cifra (7,5 millones) de RIC pero eliminando (además) 1,7 millones de dividendo. Siempre la RIC queda por debajo de la máxima del caso A.1. La base imponible sería de 2.068.158 €".

Pues bien, con remisión a lo descrito en las pp. 27 y ss. del Acuerdo de liquidación, aplicando la anterior fórmula y despejando el valor correspondiente a X, así como la denominada solución lógica, resulta que para el ejercicio 2003 procede aumentar la base imponible en 1.349.558,76 €, por indebida eliminación de los dividendos intragrupo, pues la dotación RIC no supera los límites legales. Mientras que en el ejercicio 2004 procede, por una parte, incrementar la base imponible por un exceso de la dotación -se superó el 90%- en 102.060,74 € y, por otra, disminuir la base imponible por eliminación de dividendos en 515.792,08 €.

3.- La Sala considera que la regularización efectuada por la Administración obedece a parámetros razonables por las siguientes razones:

-La fórmula de cálculo buscada obtiene unos resultados coherentes como se infiere de lo razonado en las pp. 24 y 25, donde se explica cómo con los cálculos efectuados " aumente la RIC...[en] la misma cuantía en se ha disminuido la base imponible y viceversa " o como la cantidad obtenida se corresponde con el " 14% del importe los dividendos...que van a tributar siempre al no estar en la RIC el 100% ". Sin que la parte acredite una fórmula de cálculo más coherente o haya solicitado la práctica de prueba pericial al efecto.

-El sistema buscado permite eliminar la parte de los dividendos con los que no se haya dotado la RIC y, por lo tanto, cumplir con la finalidad buscada por el sistema establecido para los grupos consolidados.

En todo caso y, en relación con el ejercicio 2004, como razona el TEAC, " el obligado ha dotado una RIC incluso superior a la máxima teórica, por lo que la inspección regulariza la RIC efectuada hasta esa máxima teórica" Esta dotación ya no permite eliminar los dividendos, dado que se ha optado por una de las tres alternativas, la de la máxima RIC posible".

4.- Sostiene la recurrente que procedió de la misma forma en los ejercicios 2004 y 2005, firmando acta de conformidad. A dicho argumento, responde el TEAC en la p. 24 al razonar que " no resulta posible para este Tribunal pronunciarse sobre los cálculos llevados a cabo por la inspección, al desconocer tanto estos cálculos como los datos referentes a estos ejercicios". Parecer que la Sala comparte. El método empleado por la Administración no supone la imposibilidad de eliminación de los dividendos. La regularización, de proceder, dependerá de los cálculos que se realicen en cada caso.

Por todas las razones expuestas la Sala considera conforme a Derecho la Resolución impugnada.

Tercero.

Procede imponer las costas a la parte demandante - art 139 LJCA -.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D^a. Silvia de la Fuente Bravo en nombre y representación de DOMINGO ALONSO SA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de enero de 2014 (RG 543/11), la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo Sr. Magistrado Ponente D, MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que , como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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