

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

Referencia: NFJ068479

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 5 de octubre de 2017

Vocalía 10.<sup>a</sup>

R.G. 4807/2016

**SUMARIO:**

**Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Non bis in idem.** Oposición a la tramitación de un segundo procedimiento sancionador invocando el principio del non bis in ídem. Tal y como ha quedado recogido en los antecedentes de hecho, se ordenó la anulación de las liquidaciones tributaria y sancionadora impugnadas y la retroacción de las actuaciones inspectoras, esto es, se anuló pura y simplemente la sanción derivada de la liquidación anulada -sin retrotraer a efectos sancionadores-, pudiendo la Inspección haber iniciado un nuevo procedimiento sancionador. Ahora bien, siendo posible iniciar un nuevo procedimiento una vez anulada la liquidación principal por haberse ordenado la retroacción de las actuaciones, lo que se habilita es a iniciar y tramitar un nuevo procedimiento sancionador y no a notificar directamente al contribuyente el acuerdo sancionador. Así, el que pueda dictarse la correspondiente sanción, o ello vulnere el principio non bis in ídem en su vertiente procedimental, depende de la naturaleza del defecto que haya causado la anulación de la liquidación, pues de ello dependerá también el carácter del pronunciamiento anulatorio de la sanción. Si se ha apreciado un defecto de procedimiento, que es causa de la anulación de la liquidación, la anulación de la sanción viene impuesta por él, sin que ningún pronunciamiento puede hacerse sobre el fondo de la sanción, ni directa ni indirectamente, siendo tal una cuestión que queda imprejuzgada, de modo que cuando se tramite de nuevo el procedimiento, dictándose nueva liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador no está vedada por el principio *non bis in idem*.

Dicho esto, en el caso que nos ocupa, con fecha 29-05-2015 se notificó al interesado el nuevo Acuerdo de liquidación, no habiendo procedido la Inspección propiamente al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y propuesta de sanción -trámites esenciales a la vista de la normativa aplicable-, siendo que a lo que habilita el criterio del Tribunal Central es al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y no directamente a la notificación del acuerdo sancionador. En definitiva, no procedió la Inspección a iniciar en el plazo de 3 meses a que se refiere el art. 209.2 de la Ley 58/2003 (LGT), de manera que, habiendo sido anulada la primera liquidación sancionadora, no podemos sino anular la sanción aquí recurrida. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 150, 208, 209, 210, 211 y 239.  
RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 66.  
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 61, 102, 104 y 188.  
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 42 y 61.  
RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 25.  
RD 1346/1976 (TR Ley del Suelo), art. 129.

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, en el RECURSO DE ALZADA que pende de resolución ante este Tribunal Económico Administrativo Central, en Sala, promovido por la entidad **AXV SL** con NIF ..., en su nombre y representación Don **MxLN** y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la desestimación presunta del incidente de ejecución interpuesto contra el Acuerdo de ejecución de fecha 28 de mayo de 2015 dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T. en Madrid, en ejecución de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 18 de diciembre de 2014, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 2006, y contra la sanción correlativa por el mencionado impuesto y periodo.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 11 de mayo de 2010 mediante notificación de la comunicación de inicio.

Con fecha 14 de julio de 2011 fue objeto de notificación acuerdo de liquidación que tiene causa en el acta de disconformidad número **A02-...**, de fecha 17/02/2011, por el Impuesto Sociedades, ejercicio 2006, por importe de 5.538.057,88 euros.

En síntesis, la Inspección determinó que no procedía la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales sino el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

### Segundo:

Iniciado expediente sancionador por entender que la conducta de la obligada tributaria podría ser constitutiva de infracción tributaria y una vez concluido el procedimiento, la Jefa de la Oficina Técnica dictó Acuerdo de Imposición de Sanción por el que se impone a la interesada sanción por infracción leve tipificada en el artículo 191 de la LGT, por importe total de 2.254.821,53 euros.

### Tercero:

Contra los acuerdos dictados fueron interpuestas ante el T.E.A.R de Madrid sendas reclamaciones económico-administrativas que fueron tramitadas acumuladamente con los números 28/19204/11 y 28/3615/12.

El T.E.A.R de Madrid, mediante Resolución de fecha 18 de diciembre de 2014, acordó:

- **ESTIMAR en parte** la REA núm. 28/19204/11; y
- **ESTIMAR** la REA núm. 28/3615/12.

En el Fundamento de Derecho Tercero de la resolución, el Tribunal dice:

“Como quiera que se trata de una alegación novedosa, esto es, desconocida por la Inspección Regional que ha seguido el procedimiento inspector ante la actora y que, al haberse planteado por primera vez ante el Tribunal, no se dispone ahora de la respuesta u opinión de la AEAT al respecto.

Ahora bien, examinado el expediente, resulta que la dilación imputada a la sociedad reclamante corresponde a los 2 días transcurridos desde el 23.07 y el 26.07.10 (solicitados por la actora mediante correo electrónico obrante en el expediente), y que tal imputación -y su correspondiente descuento del plazo de 12 meses- se hace no por la Inspección actuaria al formalizarse el Acta A02 el 17.02.11, sino por la Inspectora-Jefe en el propio acto de liquidación (FD Segundo).”

Y en el Fundamento de Derecho Cuarto:

“...En consideración al criterio del TEAC que se acaba de referir, entiende esta Sala que deben acogerse las alegaciones de la parte actora sobre este punto concreto, por lo que debe anularse el acto de liquidación impugnado, con retroacción de las actuaciones administrativas al momento procedimental oportuno, a fin de que por la Dependencia Regional se proceda a dictar nuevo acto de liquidación por el IS/2006 una vez se haya corregido el referido defecto procedimental.”

Y en el fundamento de derecho QUINTO:

Respecto al expediente sancionador, y del mismo modo que se ha considerado por el TEAC en la R de 29.11.12 antes transcrita (FD 5º), la anulación del acto de liquidación por el IS/2006 conlleva la anulación de la resolución sancionadora impugnada.

El fallo fue notificado el día 26 de enero de 2015.

#### Cuarto:

En ejecución de la citada resolución, se dicta con fecha 28 de abril de 2015 Acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta, abriendo plazo de alegaciones para que la recurrente pudiera mostrar su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta.

En fecha 28 de mayo de 2015 se dictan nuevos acuerdos de liquidación y sancionador.

#### Quinto:

Disconforme el interesado con los anteriores acuerdos, presenta escrito ante el TEAR de Madrid, en fecha 26 de junio de 2015, en el que se indica que se interpone incidente de ejecución contra la ejecución de la resolución del TEAR realizada por la Dependencia Regional de Inspección, indicando que, a su vez, se interpone reclamación económico-administrativa contra los nuevos acuerdos de liquidación y sanción, por cuanto los nuevos acuerdos contienen cuestiones novedades que no habían sido tratadas en los acuerdos originales. El TEAR tramita dichas reclamaciones con los números 28/19204/11/50/IE y 28/3615/12/50/IE.

#### Sexto:

Al haber transcurrido más de un año sin que el TEAR de Madrid haya emitido Resolución, interpone el 8 de julio de 2016 ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, de acuerdo con lo previsto en el artículo 240 de la LGT, recurso de alzada contra la desestimación presunta de las citadas reclamaciones, alegando, en síntesis, lo siguiente:

1. Ausencia de efectiva retroacción: Considera que la liquidación dictada por la AEAT no se ajusta a lo dispuesto por el TEAR de Madrid, dado que no lleva a efecto la "retroacción" ordenada.

2. La actuación de la AEAT constituye un "fraude procesal" por el que el previo error cometido se interpreta de facto como oportunidad para extender el plazo de duración de las actuaciones.

3. La liquidación notificada incluye aspectos novedosos que implican una extralimitación ilegítima respecto del contenido de la Resolución TEAR.

4. Prescripción del derecho de la Administración a liquidación, por cuanto las actuaciones inspectoras han superado el plazo máximo de doce meses de duración fijado en el artículo 150 de la LGT.

5. En cuanto al asunto de fondo, que la tributación realizada por el régimen de sociedades patrimoniales es correcta, pues no está de acuerdo con los argumentos utilizados por Inspección para denegar la aplicación en 2006 de dicho régimen especial del IS, debido a:

- que los arrendamientos realizados no pueden calificarse como actividad económica pues no reúnen los requisitos del artículo 25.2 TRLIRPF.

- que no realizó en 2006 ni nunca la actividad de promoción, sino que se limitó a construir determinadas edificaciones para uso propio.

6. Subsidiariamente, en caso de que el arrendamiento de inmuebles se considerase ejercicio de actividad económica, procede la deducción por reinversión (artículo 42 TRLIS), ya que conforme a la doctrina del TEAC "la inspección debe "regularizar de oficio lo bueno y lo malo", y la sociedad, que obtuvo beneficios extraordinarios por la venta del inmueble de la c/ M... de Madrid, también adquirió la casa-chalet de la c/ C... de Madrid que figura arrendada en virtud de contrato de 16.06.09.

7. En relación al acuerdo sancionador, considera improcedente el nuevo acuerdo sancionador tramitado por cuanto infringe la prohibición de tramitar dos veces un mismo expediente sancionador, además de que se prescinde del preceptivo trámite de audiencia. Considera, además, que no se ha producido infracción tributaria alguna, reiterando nuevamente las razones por las que entiende que es una sociedad patrimonial en 2006, y que no se ha acreditado la culpabilidad necesaria.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las siguientes:

\* Examinar si la Inspección ha ejecutado correctamente la resolución dictada por el Tribunal Económico-administrativo Regional de Madrid de fecha 18 de diciembre de 2014.

\* Analizar si se ha producido la prescripción del derecho de la Administración para dictar liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2006 por haberse excedido el plazo máximo de duración de actuaciones inspectoras, así como las diferentes dilaciones existentes en el procedimiento.

\* Determinar si le resulta de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales.

\* Examinar si la sanción es conforme a Derecho.

### Segundo:

Alega en primer lugar la interesada la incorrecta ejecución de la Resolución del TEAR, por cuanto considera que el *"momento procedimental oportuno"* al que tienen que retrotraerse las actuaciones coincide con la remisión del expediente al actuario, y no al jefe de la oficina técnica, por cuanto lo que se ha conseguido de esta manera es un fraude procesal.

En este sentido, si al recibir el expediente la oficina técnica el 15 de marzo de 2011 (fecha de las alegaciones al Acta formuladas por el contribuyente) se hubiera acordado el complemento del expediente y lo hubiera devuelto al actuario para que rectificara la imputación de dilaciones, dado de que el acto de liquidación debía ser notificado antes del 15 de agosto de 2011, y teniendo en consideración el tiempo que la propia oficina técnica necesitaría para resolver, la conclusión del expediente en plazo podría quedar comprometida.

Esta puede ser la razón por la que la oficina técnica prefirió suplantar la competencia del actuario y ultimar el expediente por sí misma.

Manifiesta que al "ejecutar" (que no "retrotraer") la oficina técnica la Resolución TEAR, lo hace cometiendo una suerte de "fraude procesal". El preceptivo trámite de audiencia del contribuyente anteriormente omitido y que ahora invoca la Administración, cuya concesión hubiera supuesto de facto la superación del plazo máximo de duración del procedimiento, ahora se traduce en un renovado plazo de seis meses para su verificación al situarse la "ejecución" nominalmente al amparo del artículo 150.5 de la LGT. Si bien es evidente que nada de lo actuado apunta a una auténtica retroacción, a la vista de que ninguna actuación de comprobación o investigación se ha realizado (ni tan siquiera se ha trasladado el expediente al actuario).

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia es preciso traer a colación en primer lugar el artículo 66.1 del Real Decreto 520/2005 por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, regulador de la ejecución de las resoluciones administrativas que dispone, respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

"1. Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias."

Por su parte, el artículo 239.3 de la LGT señala:

"La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal."

Por su parte, el artículo 66.4 del Reglamento de revisión dispone:

“No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.”

Además, habrá de tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 61.3, párrafo 2º, del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI):

“Cuando la resolución haya ordenado la retroacción de las actuaciones continuará el procedimiento de aplicación de los tributos en el que se hubiera dictado el acto anulado hasta su terminación, conforme a lo establecido en su normativa reguladora”.

Por tanto, lo que debemos comprobar es si el órgano de la Administración encargado de ejecutar la Resolución del presente Tribunal Central ha procedido a ejecutarlo en sus propios términos, retrotrayendo las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal, que en este caso concreto se reduce a cumplimentar el trámite previsto en el artículo 188.3 del RGGI .

Pues bien, recordando lo establecido por el Tribunal Regional de Madrid en su Resolución:

“En consideración al criterio del TEAC que se acaba de referir, entiende esta Sala que deben acogerse las alegaciones de la parte actora sobre este punto concreto, por lo que debe anularse el acto de liquidación impugnado, con retroacción de las actuaciones administrativas al momento procedimental oportuno, a fin de que por la Dependencia Regional se proceda a dictar nuevo acto de liquidación por el IS/2006 una vez se haya corregido el referido defecto procedimental”.

En la sentencia del TEAC que el TEAR invoca en su resolución se indica:

“En el presente caso nos encontramos con que el interesado no formuló alegaciones frente a la propuesta contenida en el acta suscrita en disconformidad, el Inspector Jefe ha ampliado en los términos dichos el cómputo de dilaciones apreciado por el actuario instructor y no consta (ni en el expediente ni en el acuerdo) que se hubiere notificado al contribuyente el "acuerdo de rectificación" a efectos de "alegaciones" a que se refiere el precepto transcrito.

Esto es, se aprecia por el Tribunal un defecto formal que ha disminuido las posibilidades de defensa del interesado y para supuestos tales dispone el artículo 239.3 de la LGT, respecto de las resoluciones de los tribunales económico administrativos, que "La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Deberán por tanto retrotraer las actuaciones a efectos de que se cumplimente el trámite establecido en el anteriormente transcrito artículo 188.3 del RGGI”.

De conformidad con el artículo 188.3 del RGGI:

3. Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo,

efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.

Por tanto, en aquellos casos en los que se formalice un acta de disconformidad, el artículo 188.3 RGAT dispone que una vez recibida las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado. No obstante, si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida a aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, deberá notificarse el acuerdo de rectificación para que en el plazo de quince días el obligado tributario efectúe las alegaciones que estime procedentes.

Corresponde al Inspector-Jefe del órgano o dependencia desde el que se hayan realizado las actuaciones inspectoras dictar las liquidaciones por las que se regularice la situación tributaria del obligado, así como los demás acuerdos que pongan término al procedimiento de inspección, conforme lo establecido en el apartado cinco de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, según la redacción dada por la Resolución de 26 de noviembre de 2008 de la AEAT.

De acuerdo con lo establecido en el apartado cinco. 1. b de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, según la redacción dada por la Resoluciones de 12 de diciembre de 2007 y de 26 de noviembre de 2008 tienen consideración de Inspector-Jefe: el Jefe de la Dependencia Regional de Inspección, los Inspectores Regionales Adjuntos, los Inspectores Coordinadores y el Jefe de la Oficina Técnica, en cuanto a dicha Dependencia.

En nuestro caso concreto la Inspección, y en concreto, el Inspector Coordinador, dictó "*Acuerdo de Rectificación de la propuesta contenida en el acta*", concediéndole al interesado un plazo de 15 días para formular alegaciones y manifestar su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el mismo.

Por tanto, este Tribunal considera que la Inspección ha procedido a ejecutar correctamente el mandato del Tribunal Regional, dictando un Acuerdo de Rectificación de la propuesta contenida en el acta en el que se procede a determinar los periodos de dilación existentes en el procedimiento, concediendo a la interesada un plazo de 15 días para formular alegaciones.

Se deben rechazar las pretensiones de la interesada en este punto, por cuanto las actuaciones no debían devolverse al actuario, tal y como reclama la recurrente, sino al órgano competente para dictar la liquidación.

### Tercero:

Por otra parte, alega la recurrente que la liquidación notificada incluye aspectos novedosos que implican una extralimitación ilegítima respecto del contenido de la Resolución del TEAR por cuanto en este nuevo acuerdo se modifica la fecha en que se entiende notificado el acuerdo de liquidación anulado.

Así, mientras que el acuerdo sancionador inicial afirmaba en su página 2/48 que el acuerdo de liquidación se había notificado al contribuyente el 26 de julio de 2011, ahora la oficina técnica afirma que en realidad debe entenderse notificado con el primer intento infructuoso, de modo que la notificación se adelantaría al 14 de julio de 2011.

Pues bien, en el acuse de recibo que figura en el expediente administrativo se recoge que se realizó un intento de notificación del día 14 de julio de 2011 a las 11:45 horas, siendo el resultado "ausente".

Se realizó un segundo intento con resultado "entregado", el día 26 de julio de 2011, a las 13: 50 horas.

A la hora de analizar la presente controversia debe diferenciarse la fecha en que se notifica el acuerdo de liquidación, que es el 26 de julio de 2011, de la fecha a tener en cuenta para computar el periodo de duración de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150 de la LGT, que es el 14 de julio de 2011.

El artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos

de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

Por su parte, al apartado 2 del artículo 104 de la LGT, señala:

“A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. 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”.

En consecuencia, para computar el plazo de duración del procedimiento inspector es suficiente que exista un intento de notificación del acto administrativo, intento de notificación que debe distinguirse de la propia notificación, siendo lo relevante, a estos efectos, que dicho intento de notificación se realice por cualquiera de los medios legalmente admitidos, que se practique con las garantías legales, y que quede debida constancia en el expediente, circunstancias todas ellas que concurren en el presente caso.

Es por ello por lo que en el acuerdo sancionador se indica que la fecha de notificación de la liquidación es el 26 de julio de 2011, mientras que el acuerdo de rectificación de la propuesta al acta indica que el procedimiento inspector finalizó el 14 de julio de 2011, al haberse producido en dicha fecha un intento válido de notificación que cumple todos los requisitos exigidos por la ley.

Por tanto, debemos desestimar en este punto las alegaciones de la interesada y confirmar que la resolución del TEAR ha sido correctamente ejecutada.

#### Cuarto:

Por otra parte invoca la recurrente la prescripción del derecho de la Administración para dictar liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, por haberse excedido el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, al mostrar su disconformidad con el cómputo de los plazos de dilación.

Las actuaciones inspectoras comenzaron en fecha 11 de mayo de 2010 con la notificación de la comunicación de inicio. La notificación del acuerdo de liquidación, con el que se pone fin al procedimiento inspector, se produjo en fecha 26 de julio de 2011, si bien, a los efectos de lo previsto en el artículo 150 de la LGT, tal y como hemos señalado anteriormente, se entiende que hubo un intento válido de notificación el día 14 de julio de 2011.

A los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de 12 meses, establecido en el artículo 150 de la Ley General Tributaria, 58/2003 de 17 de mayo, en adelante LGT, el acuerdo de liquidación señala que no deben computarse 84 días por dilaciones no imputables a la Administración, con el siguiente desglose:

MOTIVO DILACIÓN	INICIO	FIN	Nº DÍAS
APORTACIÓN PARCIAL DOCUMENTACIÓN	27-05-2010	9-07-2010	43
APORTACIÓN PARCIAL DOCUMENTACIÓN.	27-05-2010	26-7-2010	60
APORTACIÓN PARCIAL DOCUMENTACIÓN	31-08-2010	14-9-2010	14
APLAZAMIENTO	23-07-2010	26-07-2010	2
AMPLIACIÓN PLAZO ALEGACIONES AL ACTA	07-03-2011	15-03-2011	8
<b>TOTAL</b>			<b>84</b>

El artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), dispone:

«1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

.....

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

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse. (...)

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento (...)

Por su parte, el artículo 104.2 de la LGT aludido, establece lo siguiente:

“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”.

Para este plazo de doce meses no han de computarse por tanto las dilaciones por causa no imputable a la Administración Tributaria ni los periodos de interrupción justificada, tal como señalan los artículos 104.2 de la LGT y 102.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En cuanto a las dilaciones por causa no imputable a la Administración, el artículo 104 del citado reglamento, señala en lo que ahora nos afecta que:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

b) (...)

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar”.

La recurrente manifiesta su disconformidad con todas las dilaciones computadas en el expediente por los siguientes motivos:



· No pueden considerarse dilación imputable al contribuyente aquellos retrasos en la aportación de determinada información que no suponen un verdadero obstáculo para el impulso del procedimiento inspector. Esto es, sólo si se hubiera retrasado de manera efectiva el desarrollo de las actuaciones cabría imputar tales dilaciones, pero no cuando el desarrollo de las actuaciones no se ha visto perjudicado.

· Por otra parte, considera que para que pueda computarse la dilación es necesario que se reitere la petición al contribuyente, confiriéndole nuevo plazo para la aportación, con la advertencia expresa de que en caso de no aportar lo requerido podrá considerarse dilación.

Pues bien, en relación con los periodos de dilación, figuran en el expediente administrativo con el siguiente desglose:

En la comunicación de inicio de las actuaciones se solicitaron los contratos de arrendamiento correspondientes al ejercicio objeto de comprobación. El 27 de mayo de 2010 se realizó una aportación parcial. En diligencia de 21 de junio de 2010 el sujeto pasivo aportó una relación del destino de los inmuebles de la que se infería que determinados contratos de arrendamiento vigentes en el ejercicio 2006 no habían sido aportados a la Inspección, por lo que se reiteró la petición. El día 9 de julio de 2010 se aportaron los contratos que faltaban. Por tanto, se computó dilación desde el 27/05/2010 al 9/07/2010.

En la comunicación de inicio de las actuaciones se solicitaron los movimientos de las cuentas bancarias de las que era titular el sujeto pasivo en el ejercicio 2006. El 27 de mayo de 2010 se aportaron movimientos de tres cuentas, faltando una, cuya petición fue reiterada el 9 de julio de 2010. Se aportó el 26 de julio de 2010, computándose dilación desde el 27/05/2010 al 26/07/2010, parte de la cual se solapa con la anterior.

En la diligencia nº 3 de 9-07-2010 se fijó la siguiente visita para el día 23 de julio de 2010. El obligado tributario, mediante correo electrónico que consta en el expediente solicitó el aplazamiento de la misma al día 26 de julio de 2010, en el que finalmente tuvo lugar. Esto supone una dilación de 2 días.

En la diligencia nº 5 de 9-08-2010 se solicitaba, entre otra información, la justificación de la emisión de los cheques realizada con cargo a la cuenta corriente nº ... de la entidad **BANCO Z**. La siguiente visita se fijó para el 31-08-2011. Sin embargo, dicha información no fue aportada en la visita de 31-08-2011 sino en la de 14-09-2010. La dilación se computó desde el día siguiente a que debió aportarse la documentación hasta la fecha en que realmente se aporta, del 31-08-2010 al 14-09-2010, es decir, 14 días.

En lo que respecta a las dilaciones por falta de aportación de documentación nos hemos de remitir al ya mencionado artículo 104 RGAT en donde se recoge que tendrán la consideración de dilación imputable al contribuyente:

“ a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.”

Observamos por tanto que la dilación se debe computar hasta el día en que tenga lugar el íntegro cumplimiento de lo solicitado y así se lo advierte la Inspección en cada una de las diligencias en donde hace constar que el tiempo transcurrido desde el día que debió aportar dicha información hasta su total cumplimiento se considerara dilación imputable al obligado tributario.

No obstante, considera la recurrente que es improcedente el cómputo inspector de la duración del procedimiento de comprobación porque los retrasos en la aportación de documentación y/o aclaraciones no han impedido que la Inspección continúe trabajando.

No olvidamos la constante jurisprudencia del Tribunal Supremo, según la cual no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso en el suministro de la documentación, ya que sólo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, y si esta

situación no se da no se puede apreciar dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir que la Administración razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento (Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2012, de 28 de enero de 2011, y reiterada en las Sentencias de 27 de junio de 2012 –6555/2009- y de 28 de septiembre de 2012 –838/2010).

Esa jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido matizada en su reciente Sentencia de 19 de julio de 2016 (recurso 2553/2015). En ella, el TS declara que si la demandante no ha alegado en ningún momento la irrelevancia e innecesariedad de la documentación requerida por la Inspección, “(...) *ha de concluirse que la no aportación de la documentación requerida en tiempo no permitía el desarrollo con «normalidad» de la actuación inspectora, pues una cosa es que se produzcan actuaciones y otra el desarrollo con «normalidad» de la actividad inspectora que requiere una continuidad temporal y de fines que se rompen cuando no se aporta en tiempo la documentación solicitada, si esta es relevante y trascendente para la continuidad de la inspección (...)*”.

Y posteriormente la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2017 (recurso 2554/2015), ha reiterado lo anterior:

“En el caso que nos ocupa, no existe duda que objetivamente los aplazamientos que se le concedieron al obligado tributario a su solicitud y la no aportación en tiempo de los documentos requeridos, constituyen dilaciones en los términos definidos reglamentariamente. Como en tantas ocasiones se ha indicado por este Tribunal la “dilación” es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.

Pero para que la dilación pueda imputarse al obligado tributario, en el sentido de excluirla del plazo de duración máximo del procedimiento, se precisa la concurrencia de un elemento teleológico o finalista, que es el que parece señalar la parte recurrente que falta en el presente caso. 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.

Hemos añadido en nuestra jurisprudencia 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”.

Además, dispone al efecto el artículo 102.7 del RGAT que:

“Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirá la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse.”

Así, la continuación de actuaciones que predica el artículo 102.7 del RGAT debe entenderse como manifestación de los principios de eficacia, eficiencia y celeridad que han de presidir el actuar administrativo, pero nada más. Esto es, no cabe computar dilación en forma objetiva, es decir, en todo caso de retraso en la aportación de la documentación requerida si dicho retraso no ha impedido el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras.

Pues bien, en el caso que nos ocupa es indudable que se ha producido dicho impedimento en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras.

En la comunicación de inicio de las actuaciones se solicitaron los contratos de arrendamiento correspondientes al ejercicio objeto de comprobación siendo innegable que la demora en su aportación supone un impedimento en el normal desarrollo de las actuaciones, por cuanto el objetivo principal de la Inspección era determinar si la actividad de arrendamiento realizada tenía el carácter de actividad económica, siendo para ello imprescindible determinar los inmuebles arrendados y las condiciones de dichos arrendamientos.

Lo mismo ocurre con los movimientos de las cuentas bancarias. La Inspección trataba de determinar a lo largo de las actuaciones inspectoras la realización de actividades económicas por parte de la interesada siendo fundamental conocer los cargos y abonos existentes en las diferentes cuentas. Si bien estos retrasos, aisladamente considerados, no permitirían concluir la imposibilidad para la Inspección de continuar la comprobación, la falta de aportación de dicha documentación ha producido una dificultad considerable para que la Inspección pudiera realizar su tarea de comprobación.

Por otra parte, señala la recurrente que para que pueda computarse la dilación es necesario que se reitere la petición al contribuyente, confiriéndole nuevo plazo para la aportación, con la advertencia expresa de que en caso de no aportar lo requerido podrá considerarse dilación.

Pues bien, una vez analizado el expediente administrativo observamos que así es como ha actuado la Inspección. En cada una de las diligencias se ha indicado la información requerida y la fecha de la siguiente comparecencia para su aportación, así como la advertencia de que la no aportación o aportación parcial de la información solicitada se considerará dilación imputable al contribuyente.

Por tanto, teniendo en cuenta que el procedimiento se inició el 11 de mayo de 2010 con la notificación de la comunicación de inicio y que hay que computar 84 días de dilaciones imputables al contribuyente, el procedimiento debería haber finalizado el 3 de agosto de 2011, y al haberse realizado el primer intento de notificación válido, a los efectos del artículo 104 de la LGT, el día 14 de julio de 2011, debemos concluir que la Inspección ha finalizado las actuaciones de comprobación e investigación dentro del plazo máximo que fija la Ley, por lo que no ha prescrito el derecho de la Administración para practicar liquidación tributaria por el ejercicio 2006.

#### Quinto:

En relación a la cuestión de fondo, la controversia radica en determinar si a la recurrente le resulta de aplicación el régimen especial de sociedades patrimoniales.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

El obligado tributario consta dado de alta en el epígrafe 861.2 del Impuesto sobre Actividades Económicas, correspondiente a alquiler de locales industriales, desde 5 de febrero de 1999.

Ha tributado en todos los ejercicios acogiendo al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, siendo el ejercicio 2006 el primero y único en el que se acoge al régimen de sociedades patrimoniales.

En el ejercicio 2000, consecuencia de la fusión por absorción y escisión total de **N SA, AXV (AXV)** recibe toda la actividad inmobiliaria de aquella, incluyendo inmuebles construidos por **N SA** y que posteriormente fueron vendidos por **AXV**; o terrenos que fueron integrados en un Proyecto de Compensación, habiendo realizado **AXV** pagos a la Junta de Compensación, vendiendo, una vez urbanizado, las parcelas resultantes.

El 31 de octubre de 2006 **AXV** vende el edificio sito en calle M... por 32.210.703,56 euros, obteniendo un importante beneficio.

Desde 31 de agosto de 2006, dos meses antes de la venta del edificio se realizaron las siguientes actuaciones:

- Los dos trabajadores contratados a esa fecha causan baja. Uno de ellos el administrador y, la otra trabajadora es contratada 15 días después por una sociedad (**BQR SL**), con el mismo objeto social, de la que era socio y administrador (a partir de febrero de 2009 se convierte en socio único) el socio y administrador de **AXV**, D. **MxLN**.

- En los meses de septiembre y octubre de 2006, se trasladan los domicilios social y fiscal de D... a F..., domicilio de **ACT** que se encargan de la domiciliación, recepción y envío de correspondencia. El inmueble sito en D... es propiedad de **LT SL**, sociedad de la que es propietario único D. **MxLN**. **AXV** había ejercido su actividad desde 2003 en D..., compartiendo local con **LT SL**. En el ejercicio 2006, cuando **AXV** traslada su domicilio a F..., se constituye **BQR SL**, que en diciembre de 2007 traslada su domicilio a D..., permaneciendo, por tanto, en el mismo lugar de trabajo la trabajadora despedida por **AXV** y contratada por **BQR SL**. En diciembre de 2007 se domicilia también en D..., la tercera sociedad vinculada, **PBU SL**, también dedicada a la promoción inmobiliaria.

De esta manera, cuando **AXV** deja el local sito en D..., el 31 de agosto de 2006, éste sigue ocupado por **LT SL** hasta el 10 de enero de 2008, pero a partir de 14 de diciembre de 2007 ocupan también el local las sociedades **BQR SL** y **PBU SL**, donde continúan desde entonces.

Por tanto, a partir de diciembre de 2007, las tres entidades vinculadas (**LT SL** hasta 10 de enero de 2008, **BQR SL** y **PBU SL**), todas ellas dedicadas a la promoción inmobiliaria, están domiciliadas en D..., y con la trabajadora despedida por **AXV**, trabajando en el citado local.

A partir del ejercicio 2007 **AXV** realiza pagos a la Junta de Compensación ..., Desarrollo del ..., de ... (Madrid). Las obras de urbanización comienzan en mayo de 2007.

**Sexto:**

En relación con el régimen de sociedades patrimoniales, el artículo 61 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, disponía en su momento, lo siguiente:

“1. Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurren las circunstancias siguientes:

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

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

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

(...)

2º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores.

(...)

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

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

De esta normativa se deduce que la aplicación del régimen especial de sociedades patrimoniales exige, entre otros requisitos, como el del accionariado (que no es objeto de controversia en el presente expediente), que más del 50% del activo de la entidad esté constituido por valores o no se encuentre afecto a la realización de actividades económicas.

En el caso que nos ocupa, la discrepancia fundamental se encuentra en determinar si más del 50% del activo de la entidad se encuentre afecto a la realización de actividades económicas, por lo que procederemos en primer lugar a examinar si la entidad desarrolló alguna actividad económica durante el ejercicio objeto de comprobación, para luego determinar qué elementos de su activo estaban afectos a dicha actividad y si el valor de los elementos afectos a dicha actividad excedía o no del 50% del valor total del activo.

En concreto, la Inspección señala que la recurrente ejercía la actividad de arrendamiento de inmuebles y la de promoción inmobiliaria.

En relación con la **actividad de arrendamiento**, la interesada considera que no pueden calificarse como actividad económica por no cumplirse los requisitos de local y empleado exigidos por el artículo 25.2 del TRLIRPF. Así, los requisitos de persona contratada y local destinado a la actividad de arrendamiento dejan de cumplirse el 31 de agosto de 2006 cuando la trabajadora causa baja en la empresa y se rescinde el contrato de arrendamiento del local anteriormente destinado a dicha actividad.

En concreto, alega que a 31 de agosto de 2006 causan baja en la empresa sus dos trabajadores. D. **MxLN** y D. **Cx...**

Respecto del primero, al ser accionista y Consejero de la sociedad, no concurrían en él los requisitos de ajeneidad e independencia, de modo que no podía considerarse su relación con **AXV** como laboral.

La causa alegada de la baja de D. **MxLN** es su mayor participación en el capital social (50,10%) después de la reducción del mismo. La reducción de capital se eleva a escritura pública el 20 de octubre de 2006.

Por tanto, continúa señalando la recurrente, sería Doña **Cx...** la única que podría determinar el cumplimiento de dicho requisito. Sin embargo, se encargaba únicamente de la gestión del arrendamiento de los inmuebles de Cuenca, Asturias y de la calle N..., en Madrid, puesto que la gestión del arrendamiento de los inmuebles de las calles M... y V..., de Madrid, estaba externalizada y era ejercida en exclusiva a través de la entidad **HE CB**, por lo que no cabe sino concluir que las funciones de Doña **Cx...** con relación a la explotación del patrimonio esencial de **AXV** eran irrelevantes, a la vista de que era una compañía externa especializada en este tipo de actividades la que se encargaba directamente de la gestión de los activos más significados.

Pero es que además, con fecha 31 de agosto de 2006 la empleada citada causó baja voluntaria en la entidad, al no poder atender la empresa su solicitud de jornada reducida.

Posteriormente, la contratación de Doña **Cx...** por R fue a tiempo parcial, dejando de realizar cualquier tipo de actividad para **AXV** desde su baja en dicha sociedad.

Considera que la Inspección únicamente aporta meras conjeturas y razonamientos hipotéticos, que en ningún momento alcanzan a acreditar que, a partir de su baja en **AXV**, Doña **Cx...** continuara prestando cualquier tipo de servicio para dicha sociedad. Es decir, la empleada no sólo dejó de mantener cualquier tipo de vínculo de corte formal con **AXV** (contrato de trabajo), sino que tampoco realizó ninguna actividad material para dicha sociedad.

El otro requisito, el de inmueble destinado a la actividad, tampoco se cumple según alega el interesado. Hasta 31-08-2006 la empresa tiene alquilado un despacho en la calle D... . Por escrito de fecha 6 de agosto de 2006, **AXV** comunica al arrendador que con fecha 31 de agosto de 2006 abandonará el local. Esta circunstancia corre en paralelo a la ya entonces previsible baja de la trabajadora, y es un obligado correlato de la política de reducción de costes en que se encontraba sumida la entidad tras la relevante reestructuración de su capital.

Y, si es verdad que hasta la fecha de los acuerdos de reorganización **AXV** siguió operando con total normalidad, de modo que renovó a su vencimiento la licencia anual del programa informático necesario para la llevanza de la contabilidad, adquirió el material de oficina que entendió necesario, y cumplió diligentemente su obligación de mantener al día el servicio de prevención de riesgos laborales. Pero todos estos gastos son anteriores a la fecha anteriormente mencionada y, por si alguna duda pudiera suscitarse, muy anteriores a la baja de la trabajadora.

Finalmente, el desmantelamiento de la oficina concluyó con la venta del mobiliario y equipos informáticos que en ella obraban, como acredita la factura que se aportó a la Inspección y figura en el expediente. No puede entender esta parte que haga más prueba de que se deja un local que vender todo el mobiliario del activo.

Pues bien, pasaremos en primer lugar a analizar si la actividad de arrendamiento ejercida por la recurrente puede calificarse de actividad económica, para cuyo análisis hay que traer a colación el artículo 25 del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que establece:

“2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.
- b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.”

De acuerdo con los antecedentes que figuran en el expediente, no cabe duda de que la recurrente ha cumplido formalmente con los requisitos de local y persona contratada hasta el 31 de agosto de 2006, fecha en la que se produce la baja de los dos trabajadores, y de la rescisión del contrato de arrendamiento del local.

Lo que debemos determinar es si, con posterioridad a dicha fecha, la actividad de arrendamiento con persona empleada y local, en los términos del artículo 25 del TRLIRPF se cumple hasta el final del año, desarrollándose por tanto, durante todo el ejercicio 2006 la actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

Pues bien, teniendo en cuenta los hechos acaecidos el 31 de agosto de 2006, alcanzamos las siguientes conclusiones:

- La trabajadora Doña **Cx...** es dada de baja y contratada en la misma categoría, 15 días después, por una sociedad vinculada al sujeto pasivo, **BR SL**, que ejerce la misma actividad, y que se constituye el día 11 de julio de 2006.

- \* Las retribuciones por rendimientos del trabajo percibidos por D<sup>a</sup> **Cx...** de **BQR SL** en 2007 son superiores a las percibidas de **AXV SL** en 2005 (la Inspección no ha podido hacer la comparación con el año 2006 al no trabajar el año completo), pese a que tiene una reducción del 25% de su horario.

- También el 31 de agosto de 2006 se rescinde el contrato de arrendamiento del local sito en D... . El contrato original es de 28-02-2003 y se firma por tres años a contar desde 1-03-2003 prorrogables anualmente. Sin embargo, el 2-02-2006 ambas partes acuerdan prorrogar el contrato no anualmente sino sólo por un plazo de 6 meses, justo hasta 31-08-2006. De estos datos resulta llamativo el hecho de que se ponga fin al contrato de arrendamiento en una fecha en la que aún no se conocía que los dos trabajadores iban a causar baja en la empresa.

- \* En el local sito en D... siguen desarrollando la actividad tres sociedades vinculadas a la recurrente, siendo una de ellas **BR SL**, la que contrató a la trabajadora despedida por **AXV**.

- En el ejercicio 2006 la actividad de **BR SL** se limitó a su escritura de constitución, la compra de un solar, el pago de los honorarios notariales y la contratación de un servicio de prevención de riesgos laborales. En ninguno de los cuatro documentos aportados se puede deducir la intervención de Doña **Cx...**

- Existen facturas de fecha 3/07/06 y 13/07/06 que recogen los gastos correspondientes a la adquisición de un software para la gestión de la contabilidad de la empresa y los correspondientes a la adquisición de material de oficina, respectivamente. Así como una factura de 24/06/2006 por el servicio de prevención de riesgos laborales, que cubre a dos trabajadores.

En base a estos datos, no podemos sino coincidir con la Inspección cuando indica que existen indicios que apuntan en la dirección de que la entidad ha pretendido crear la apariencia, mediante la baja de todos sus trabajadores y el abandono del local en el que venía ejerciendo la actividad, de que cumple con los requisitos formales para tributar en el régimen de sociedades patrimoniales, con la única finalidad de obtener un importante ahorro fiscal en el ejercicio en el que procede a la venta del inmueble con una importante plusvalía, por cuanto resulta innegable que la trabajadora sigue prestando los mismos servicios en el mismo local, por lo que ésta entidad sigue cumpliendo los requisitos para considerar su actividad de arrendamiento como actividad económica.

La propia entidad recurrente reconoce que hasta la fecha de los acuerdos de reorganización siguió operando con total normalidad, de modo que renovó a su vencimiento la licencia anual del programa informático necesario para la llevanza de la contabilidad, adquirió el material de oficina que entendió necesario, y cumplió diligentemente su obligación de mantener al día el servicio de prevención de riesgos laborales, si bien, se trata de gastos anteriores al 31/08/2006 y muy anteriores a la baja de la trabajadora.

Sin embargo a este Tribunal le llama la atención el hecho de que la entidad decida no renovar el contrato de arrendamiento del local en febrero de 2006, pero adquiera mobiliario de oficina y renueve el software de la empresa con posterioridad a dicha fecha.

Además, pese a que la recurrente indica que siguió operando con total normalidad, no ha sido capaz de aclarar cómo se gestionaban los arrendamientos no encargados a **CB HE**, si se despide el personal y se finaliza el contrato de arrendamiento de la oficina en la que venía operando. Esto es, no clarifica quién realiza el trabajo desempeñado por D<sup>a</sup> **Cx...** una vez que se la despide.

De esta manera, la entidad no ha logrado justificar de qué manera puede seguir desarrollándose la actividad de **AXV SL** si la persona que ejercía las funciones correspondientes deja de trabajar en la empresa y nadie asume sus funciones. Además, de que resulta llamativo que **BR SL**, empresa recién constituida sin apenas actividad, requiera sus servicios sin que pueda aportarse prueba de los mismos, y que dichos servicios se presten en la misma oficina de la calle D..., propiedad de **LT SL**, sociedad en la que es único socio D. **MxLN**, socio mayoritario también de **AXV** y de **BR SL**

En definitiva, teniendo en cuenta que los dos trabajadores son dados de baja, pero siguen ejerciendo las mismas tareas de gestión y dirección de los negocios, ya que uno de ellos sigue siendo el administrador de la entidad y la otra trabajadora es contratada el 15 de septiembre de 2006 por una sociedad vinculada al obligado tributario que se constituyó el 11 de julio de 2006 y que no tuvo actividad en ese ejercicio, prestando sus servicios en el mismo local en el que lo venía haciendo, no podemos sino concluir que se trata de una operación planificada para obtener una importante ventaja fiscal en la transmisión de un inmueble sito en la calle M... de Madrid, que tiene lugar el 31 de octubre de 2006 y por un importe de 32.210.703,56 euros más 5.153.7412,56 euros.

Por tanto, hemos de concluir que la entidad recurrente ha ejercido la actividad de arrendamiento como actividad económica no sólo hasta el 31 de agosto de 2006, sino a lo largo de todo el ejercicio 2006.

#### Séptimo:

En relación a la actividad de **promoción inmobiliaria**, la recurrente indica que la sociedad **AXV SL** nunca desarrolló una actividad de promoción inmobiliaria como tal, es decir, con vista a la enajenación de lo promovido a terceros, sino que se limitó a construir determinadas edificaciones para uso propio.

Además, la mera participación en una Junta de Compensación de naturaleza fiduciaria, aunque los propietarios financien mediante sus aportaciones o derramas las obras de urbanización, no implica que aquéllos desarrollen un actividad económica de promoción inmobiliaria.

Pues bien, entraremos a examinar la actividad de promoción inmobiliaria realizada por la empresa, determinando en primer lugar si se dedica a tal promoción y analizando a continuación si tal promoción inmobiliaria constituye una actividad económica.

La Inspección califica la actividad realizada por el sujeto pasivo durante el ejercicio 2006 de promoción inmobiliaria.

Señala que en el ejercicio 2000 la entidad recurrente recibe de **N SA** toda su actividad inmobiliaria consecuencia de la escisión total de aquella; operación que se somete al régimen fiscal previsto en el capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades.

En base a lo anterior, la Inspección entiende que **AXV** se subroga en todos los derechos y obligaciones de **N SA** respecto a los inmuebles adquiridos como consecuencia de la escisión, inmuebles que estaban afectos a la actividad económica de promoción inmobiliaria realizada por **N SA** y que continúan estando afectos cuando **AXV** los adquiere.

Además, la actividad de promoción inmobiliaria sería desarrollada por el obligado tributario a través de la Junta de compensación urbanística fiduciaria a la que pertenece.

Por el contrario, la interesada considera que **AXV** nunca ha desarrollado dicha actividad sino que era titular de unos terrenos rústicos, adquiridos como tales, que se vieron integrados en una Junta de Compensación fiduciaria (...) que, a mayor abundamiento, ni siquiera realizó ninguna actividad urbanizadora hasta 2007. No es posible argumentar que, por el mero pago de unas derramas a la Junta de Compensación, **AXV** desarrollara una actividad de promoción inmobiliaria, y tampoco puede aceptarse el argumento de la AEAT de que, como **AXV** había recibido en el año 2000 otros terrenos en otra Junta de Compensación, ya venía desarrollando la actividad de promoción.

Pues bien, en nuestro caso concreto, teniendo en cuenta los antecedentes que figuran en el expediente, la entidad ha venido realizando las siguientes operaciones:

\* El 31 de mayo de 2000, la entidad recurrente recibe, con motivo de la escisión total de **N SA**, todos los inmuebles afectos a la actividad de promoción inmobiliaria.

· En 2002 **AXV** vende a la sociedad **G SL** varias naves industriales en ... (Guadalajara); realiza pagos a la Junta de Compensación de ... (Guadalajara) en 2002, 2003 y 2005 y transmite parcelas afectas a la citada Junta en 2004. Esos terrenos los había recibido como consecuencia de la escisión de **N SA** y los había recibido como terrenos y los transmite como parcelas, transformadas después de las correspondientes obras de urbanización.

\* En 2005 **AXV** vende un inmueble sito en Madrid, calle L... a la entidad **I SL**. Este inmueble también le había sido adjudicado en la escisión de **N SA**.

\* D. **MxLN** y D<sup>a</sup> **AxLN** (únicos socios de la entidad) aportaron a la Junta de Compensación del ... Desarrollo del ..., el 5 de mayo de 2006 determinadas fincas, que posteriormente fueron aportadas por sus propietarios personas físicas a **AXV SL** en la escritura de ampliación de capital de 25 de octubre de 2006.

\* **AXV SL** adquirió el 20 de junio de 2006 determinadas fincas, que también aportó a la Junta de Compensación del ... Desarrollo del ... .

\* En los ejercicios 2007 y 2008 efectúa pagos a la Junta de Compensación ..., Desarrollo del ... de ... (Madrid), por importe de 913.036,75 € y 167.474,88 € respectivamente.

\* Las obras de urbanización se iniciaron el 17 de mayo de 2007.

Por tanto, con ocasión de la escisión de **N SA**, operación que se acogió al régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VIII del TRLIS, la recurrente no recibió únicamente una serie de inmuebles, sino la rama entera de la actividad de promoción inmobiliaria, cuyo ejercicio continuó en los ejercicios posteriores, tal y como demuestran las operaciones realizadas posteriormente.

Así las cosas, no cabe duda de que desde el año 2000 la entidad ha venido realizando la actividad de promoción inmobiliaria, que constituye en todo caso una actividad económica, por cuanto supone una ordenación por cuenta propia de medios productivos. Este es un criterio sostenido por este Tribunal en numerosas resoluciones, entre ellas las recaídas en las reclamaciones 4079/2006 o 823/2007, publicadas en DYCTEAC (base histórica) entre otras, que ha sido confirmado por el Tribunal Supremo en sentencia de 24 de marzo de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina número 425/2005) y reiterado, entre otras, en las sentencias de 15 de septiembre de 2011 (Recurso de Casación 1351/2008), 9 de marzo de 2011 (Recurso de Casación 4441/2006) o la citada de 3 de abril de 2014 (Recurso de casación 6437/2011).

En cuanto a la realización de la actividad de promoción mediante, o a través, de una Junta de Compensación habrá que indicar que la calificación de la actividad urbanizadora realizada a través de una Junta de Compensación como actividad económica ha sido mantenida en numerosas ocasiones por este Tribunal (entre otras en resolución 25-10-12) y avalada por la Audiencia Nacional en numerosas sentencias entre otras, en las de 3 de mayo de 2012 dictada en el recurso 260/2006 o la de 21 de junio de 2012 dictada en el recurso 320/2009. Y también por el Tribunal Supremo que en sentencia de 3 de abril de 2014 (recurso casación nº 6437/2011) señala:

“En el sistema de compensación en principio son los propietarios quienes realizan a su costa la urbanización, en los términos y condiciones que se determinen en el Plan o Programa de Actuación Urbanística o en el acuerdo aprobatorio del sistema y se constituyen en Junta de Compensación, salvo que todos los terrenos pertenezcan a un solo titular (artículo 126.1). El papel de la Junta de Compensación es meramente el de actuar como fiduciaria con pleno poder dispositivo sobre las fincas originarias o iniciales de los propietarios miembros. En principio, la Junta de Compensación realiza las tareas de urbanización que corresponde a sus miembros que, en realidad, son los auténticos promotores”.

Interesa destacar también que la sentencia del Tribunal Supremo de 27-10-2014 (recurso casación nº 4428/2012) señala que:

“Poco importa que la ejecución urbanística fuera llevada a cabo en este caso por el sistema de cooperación, en el que las obras de urbanización las realiza la Administración con cargo a los propietarios, pues el dato decisivo en nuestra jurisprudencia no es quien desarrolla la actividad material de ejecución urbanística (en el sistema de Compensación tampoco la asumen directamente los propietarios, sino a través de una junta de compensación en la que se integran) sino el giro empresarial consistente en contar con terrenos como bienes afectos a la actividad de la compañía, que se incorporan a un proceso urbanístico para su transformación y se enajenan a terceros en cumplimiento del objeto social, esto es, la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”

Y no es obstáculo para llegar a esa conclusión el hecho de que la aportación de los terrenos a la Junta de Compensación es obligatoria, que su participación en ella era mínima o que se ha limitado a aportar los terrenos y pagar las derramas pues como dice citada Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2014:



“En el primer supuesto (se refiere a Juntas de compensación fiduciarias), que es en el que nos encontramos en el caso de la presente litis, la Junta se limita a realizar a favor de sus miembros las tareas de urbanización, siendo aquellos los auténticos promotores. Por tanto, la sociedad, en el supuesto planteado de aportación de terrenos para su urbanización, desarrollará la actividad de promoción inmobiliaria, que constituye, en todo caso, una actividad económica, al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos y, por consiguiente, dicho terreno estaría afecto a una actividad económica. El hecho de que la aportación de terrenos a las Juntas de Compensación sea obligatoria o que sean las Juntas las que lleven a cabo la urbanización de los terrenos en nombre propio, no impide que la condición de promotor se predique del dueño del inmueble. Es cierto que la sociedad recurrente no urbanizó, pero no es menos cierto que encargó la urbanización a las correspondientes Juntas de Compensación constituidas para tal fin, de tal forma que el dueño del negocio y, por tanto, el promotor sigue siendo la sociedad, exactamente igual que lo sería si hubiera subcontratado la urbanización con otra sociedad en lugar de encargarla a una Junta de Compensación.

.....

...la promoción inmobiliaria consiste en el desarrollo urbanístico del suelo para poner en el mercado inmobiliario parcelas que antes no estaban en el mismo por sus condiciones tanto físicas como jurídicas. En este sentido, resulta evidente que con la específica actividad de promoción, distinta tanto de la de compraventa de inmuebles como de la de construcción, se transforman parcelas, transformación que es tanto física, mediante su urbanización, para lo que, de forma independiente o mediante su integración en Juntas de Compensación, los propietarios incurrir en una serie de gastos -- deducibles-- con ocasión de las obras que en dichas parcelas han de ejecutarse para que adquieran el carácter de urbanizadas; como transformación jurídica, la calificación y, consecuentemente, el uso y utilidad del suelo afectado se modifica, resultando de tal modificación un producto, las parcelas urbanizadas, susceptibles de que en las mismas se construyan edificaciones para distintos usos, completamente distinto al producto inicial, para lo que se han ordenado medios, no sólo mediante la aportación del propio suelo, sino mediante la aportación de los fondos necesarios para que tal transformación se opere, pues la ejecución de las obras necesarias y la actuación ante las Administraciones competentes requiere de los fondos que lo permitan, es decir, que se ordenen medios financieros a tal fin....”.

Es más, de conformidad con el artículo 129.2 del Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por Real Decreto 1346/1976, de 9 de abril, declarado expresamente vigente por la Sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997, de 20 de marzo, las juntas fiduciarias son aquellas en las que la junta actúa en sustitución de los propietarios, es decir, con pleno poder dispositivo sobre las fincas pertenecientes a los propietarios miembros de aquellas. Estas juntas se caracterizan por realizar a favor de sus miembros las tareas de urbanización, siendo aquellos los auténticos promotores. Los costes de la urbanización se imputan por la junta a los miembros en la proporción que les corresponde a través de las oportunas derramas.

Por tanto, aunque sea la junta de compensación la que realiza la urbanización, se entiende que la actividad de promoción inmobiliaria se lleva a cabo por la sociedad, ya que la ordenación de los medios productivos se hace por su cuenta.

Por tanto, este Tribunal no puede sino concluir que la entidad recurrente ejerce tanto la actividad de arrendamiento como de promoción inmobiliaria, constituyendo ambas verdaderas actividades económicas.

#### **Octavo:**

Una vez determinado que las actividades desarrolladas por la recurrente tienen la calificación de actividades económicas, pasaremos a examinar los elementos patrimoniales afectos a cada una de ellas para así poder concluir si más de la mitad del activo de la sociedad estaba constituido por valores, o si estaba o no afecto a actividades económicas.

La entidad recurrente considera que existen tres escenarios posibles:

1. Los inmuebles gestionados por **HE** debían considerarse no afectos, pasando a estar igualmente no afectos el resto de inmuebles desde el 1 de septiembre de 2006. No se desarrollaba una actividad empresarial de promoción inmobiliaria.

2. Los inmuebles destinados a arrendamiento dejan de estar afectos el 31 de agosto de 2006 (pero considerando que hasta entonces sí lo estaban, incluso los gestionados por **HE**). No se desarrollaba una actividad empresarial de promoción inmobiliaria.

3. Los inmuebles destinados a arrendamiento dejan de estar afectos el 31 de agosto de 2006. Se consideran afectos a una actividad económica de promoción los terrenos rústicos aportados a la Junta de Compensación ...

Este Tribunal, en base a las conclusiones alcanzadas anteriormente en relación a la realización de actividades económicas no puede compartir ninguno de los tres escenarios propuestos por la recurrente por cuanto el escenario a tener en cuenta es aquél en el que la actividad de arrendamiento se sigue desarrollando hasta final de año y la actividad de arrendamiento y la de promoción inmobiliaria se desarrollan conjuntamente durante todo el año, confirmando por tanto el criterio seguido por la Inspección.

No obstante, la Inspección procede a analizar diferentes hipótesis, entre las que se encuentran las desarrolladas por la recurrente, calculando el porcentaje de activos afectos en relación a las dos actividades realizadas alcanzando la conclusión de que no se cumple el requisito de que más del 50% del activo no esté afecto a actividades económicas durante 90 días en el ejercicio social, por lo que no procede la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales, siendo, por tanto, aplicable el régimen general del Impuesto.

Así, analiza las diferentes hipótesis partiendo de que se consideran íntegramente afectas las siguientes partidas: Terrenos alquilados, construcciones alquiladas, otro inmovilizado alquilado, construcciones en curso, Instalaciones técnicas en montaje, amortización acumulada construcciones, amortización acumulada otros elementos, anticipo proveedores, deudores, Hacienda Pública deudor por devolución IS, Hacienda Pública IVA soportado, y Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

Además, considera afectos todos los inmuebles relacionados con la actividad de promoción y que son de su titularidad, de conformidad con la Orden Ministerial de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20-12-1990, a las empresas inmobiliarias.

Por el contrario, se ha considerado como no afectos los importes correspondientes a las siguientes partidas: Inversiones Financieras Temporales, c/c con socios y administradores, Imposiciones a c/p, Caja, Bancos e instituciones de crédito a la vista, Gastos de ampliación de capital.

Además, debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 61.1 a) 2º del TRLIS, que establece que no se computarán como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. Así, determina los beneficios no distribuidos desde el ejercicio 2001, calculados en 7.177.987,13 euros en el primer trimestre y 7.258.501,18 euros en los demás.

Los supuestos que analiza son los siguientes:

\* Los inmuebles cuyo arrendamiento está gestionado por **CB HE SL** no deben considerarse afectos a actividad económica, los demás inmuebles arrendados sí están afectos a dicha actividad hasta 31-08-2006, y no se desarrolla actividad de promoción inmobiliaria.

\* Todos los inmuebles objeto de arrendamiento se consideran afectos a actividad económica hasta 31-08-2006 y no se desarrolla actividad de promoción inmobiliaria.

\* Todos los inmuebles objeto de arrendamiento se consideran afectos a actividad económica hasta 31-08-2006 y los terrenos rústicos aportados a la Junta de Compensación de ... se consideran afectos a la actividad económica de promoción inmobiliaria.

Bajo todas estas hipótesis se determina que tanto a 01/01/2006, 31/03/2006, 30/06/2006 y 30/09/2006 el porcentaje afecto asciende al 100%, indicando que la composición del activo se mantiene inalterada hasta el día 24 de octubre de 2006, ya que el día 25 de octubre se amplía el capital con aportaciones no dinerarias y en noviembre y diciembre se adquieren y enajenan determinados inmuebles.

En consecuencia, determina, que desde el día 1 de enero de 2006 hasta el 24 de octubre de 2006 el porcentaje de activos afectos ha sido superior al 50%, siendo irrelevante el porcentaje de activos afectos con posterioridad a dicha fecha, por cuanto a partir del 31 de octubre no quedan 90 días del ejercicio y por lo tanto es imposible que se cumpla el requisito exigido por el artículo 61.1.a) del TRLIS.

Además, analiza el supuesto en el que se consideran afectos a la actividad económica tanto los inmuebles afectos a la actividad de arrendamiento como los afectos a la actividad de promoción inmobiliaria dando lugar a los siguientes cálculos, que sería la hipótesis a considerar, a juicio del presente Tribunal:

	01/01/2006	31/03/2006	30/06/2006	30/09/2006	31/12/2006
ACTIVO TOTAL	22.017.484,61	22.545.088,68	23.424.302,96	23.146.827,21	50.834.959,93
ACTIVO AFECTO	19.642.477,98	19.689.563,25	23.351.148,68	23.092.644,80	35.720.635,32
% AFECTO	89,21	87,33	99,69	99,77	70,27
%AFECTO – Bº NO DISTRIBUIDOS	100,00	100,00	100,00	100,00	85,14

De esta manera se alcanza la conclusión de que la recurrente no cumple los requisitos para tributar en el régimen de sociedades patrimoniales al tener más del 50% del activo afecto a actividades económicas durante todo el año.

Por su parte, la recurrente considera que se cometen varios errores en el cálculo de los beneficios de los 10 últimos ejercicios procedentes de actividades económicas, de los que no se ha dado cuenta hasta ahora pues entendía que los beneficios de los últimos diez ejercicios no eran relevantes para los cálculos numéricos aportados.

En primer lugar se aprecia un error numérico en el acuerdo de liquidación: el beneficio del ejercicio 2002 de la Sociedad ascendió a 602.937,37 euros y no a 3.220.850,40 euros, tal y como indica la Inspección. Como prueba de que el beneficio del ejercicio ascendió a 602.937,37 euros, se aporta declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2002 (véase casilla 500). Parece que el error lo comete la Inspección al considerar la aplicación de reservas que se incluye en la casilla 453 del Impuesto.

Además, la Inspección comete el error de considerar que todos los beneficios de los 10 últimos ejercicios provienen de actividades económicas cuando lo que se debería hacer es revisar en cada ejercicio si dichos beneficios proceden o no de la realización de actividades económicas, tal y como indica la propia norma.

Por otra parte, la Inspección no tiene en cuenta que los beneficios han sido distribuidos en el ejercicio 2006. Y es que, como consecuencia de la operación de reestructuración que tiene lugar en 2006, el 3 de agosto, en el momento de aplicación de compra de las acciones propias, las reservas acumuladas hasta esa fecha deben aplicarse en su totalidad a la compra de autocartera, por lo que a partir del 3 de agosto de 2006, se habrían distribuido todos los beneficios y, por tanto, no se podría quitar ningún importe de beneficios no distribuidos a partir de la citada fecha.

Pues bien, a juicio del presente Tribunal no es necesario entrar a analizar si los beneficios no distribuidos correspondientes al ejercicio 2002 han sido los determinados por la Inspección o, por el contrario, los indicados por la recurrente, ni si los beneficios no distribuidos de los 10 años anteriores provienen de actividades económicas por cuanto si tenemos en cuenta los cálculos anteriores, el porcentaje de activos afectos calculado con carácter previo al cálculo de los beneficios no distribuidos siempre excede del 50% en un porcentaje significativo, de manera que la variación del importe de los beneficios no distribuidos no supone una modificación de las conclusiones alcanzadas.

En definitiva, no podemos sino confirmar las conclusiones alcanzadas por la Inspección cuando señala que no procedería la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales por cuanto más del 50% de activo está afecto a actividades económicas.

## Noveno:

Subsidiariamente, solicita que, en caso de que el presente tribunal confirmara la regularización practicada por la Inspección y entendiera que **AXV** cumple en el ejercicio 2006 con los requisitos previstos en el artículo 25.2 del TRLIRPF de manera que la actividad de arrendamiento de inmuebles pudiera considerarse ejercida como actividad económica, se le aplique la deducción por reinversión regulada en el artículo 42 del TRLIS.

Son numerosas las resoluciones de este Tribunal Central denegando la posibilidad de acogerse a los distintos beneficios fiscales por reinversión (diferimiento o deducción) en fase de inspección tributaria por el hecho de estar reservada a la Junta General de accionistas o socios la aprobación de las cuentas anuales, entre las que se encuentra la memoria, memoria que ha de reflejar el compromiso de mantenimiento en el patrimonio del elemento en que se ha materializado la reinversión así como el compromiso de nueva reinversión en los términos del referido

precepto en el caso de transmisión del elemento en que inicialmente se había materializado la reinversión dentro del referido plazo de mantenimiento. Así, por todas, la resolución de 20-4-06 refrendada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21-4-08 (rec. 600/2006), y la resolución de 30-05-12 RG 5347/2010.

Por mayores razones, no puede acogerse esta pretensión en vía económico-administrativa. Por tanto, deben desestimarse las alegaciones de la interesada en este punto.

#### Décimo:

En relación al acuerdo sancionador, y en lo que respecta a la vulneración del principio de “non bis in idem”, hemos de traer a colación la Resolución del presente Tribunal de 5 de noviembre de 2015, con RG 3142/2013 que establece lo siguiente:

“(…) **DECIMOCUARTO.** Señalado lo anterior, debe analizarse ahora la posibilidad de tramitar un nuevo procedimiento sancionador cuando ha sido anulada la sanción originaria por haberlo sido la liquidación de la que trae causa.

El hecho de que el defecto material o formal se sitúe en la liquidación o en la sanción, no es relevante en orden a aplicar el principio ne bis in idem, siempre y cuando tal defecto sea la causa determinante y exclusiva de la anulación de la sanción.

Deben pues trasladarse las conclusiones expuestas más arriba al caso en que la anulación de la sanción trae causa del pronunciamiento directamente realizado en relación con la liquidación en que se basa, pero con la precaución de delimitar los casos en que, efectivamente, la anulación de la sanción viene impuesta por la de la liquidación.

A tal efecto, cuando se anula una sanción por haberlo sido la liquidación en que se basa, y es posible la práctica de una posterior liquidación, en relación con el mismo concepto y período, para determinar si el principio ne bis in idem en su vertiente procedimental impide el dictado de una nueva sanción que traiga causa de esta segunda liquidación, debemos diferenciar los siguientes supuestos:

- Casos en los que un Tribunal estima un recurso o reclamación por razones sustantivas o de fondo, anulando totalmente la liquidación pero subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar.

- Casos en los que se trata de sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada, si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

- Casos en los que un Tribunal estima por razones formales, anulando totalmente el acto impugnado, acordando la retroacción del procedimiento, o bien apreciando la caducidad.

En los dos primeros supuestos se realiza un pronunciamiento de fondo sobre la sanción, si quiera indirecto, al referirse directamente a la regularización de la que trae causa, en relación con todo o parte de ella, por lo que entra en juego el principio ne bis in idem en su vertiente procedimental, si bien que ambos supuestos se diferencian entre ellos por razón de la parte de regularización confirmada en el segundo. En el tercer supuesto, al no haber pronunciamiento sobre el fondo en relación con la sanción, no entra en juego, según lo expuesto, el principio ne bis in idem, ni aún en su vertiente procedimental.

Analicemos en detalle cada uno de los casos.

(…)

**Casos en los que un Tribunal estima por razones formales, anulando totalmente el acto impugnado, acordando la retroacción del procedimiento, o bien apreciando la caducidad:**

La anulación de la liquidación por motivos de forma lleva consigo la anulación total de la sanción, incluso en el caso de haberse acordado la retroacción del procedimiento, pues así lo impone el art. 66.4 RR: “No obstante lo

dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora". Y, tal y como se ha expuesto, anulada la sanción por motivos de forma, está vedado realizar pronunciamientos de fondo sobre su conformidad a Derecho, como así lo ha recogido la doctrina de este TEAC citada más arriba.

De modo que, en este caso, anulada la sanción por un defecto de procedimiento, si bien que situado en el procedimiento liquidatorio del que aquélla trae causa, sin que se realice un pronunciamiento definitivo sobre el fondo, es decir sobre la procedencia y conformidad a Derecho del ejercicio del *ius puniendi*, no hay pronunciamiento absolutorio, sino tan sólo la obligada anulación de la sanción por razones procedimentales, por lo que, según lo expuesto, el principio *ne bis in idem* veda la tramitación de un segundo procedimiento sancionador (una vez, claro está, que se proceda a la subsanación del defecto del procedimiento que fue apreciado).

No es ajeno este Tribunal a la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del TS de fecha 11 de Abril de 2014, rec. 164/2013, Ponente, Emilio Frias Ponce, en la que, anulada una liquidación por razón de falta de autorización del representante para suscribir el acta, y por tanto, por razón de un defecto de forma, considera el TS impedida la reproducción del procedimiento sancionador tras la retroacción del procedimiento de liquidación. No podemos sin embargo extraer de tal Sentencia una doctrina contraria a lo que hasta el momento se ha expuesto y concluido, por las siguientes razones. En primer lugar, porque el TS hace esta declaración obiter dicta, pues se trata de un recurso de casación en unificación de doctrina que en este punto se inadmite por no haber Sentencia de contraste, y porque en el caso concreto no se planteó la relevancia de la diferencia entre la anulación por defectos materiales y de procedimiento, sino que la cuestión litigiosa se centró exclusivamente en debatir si la anulación de la sanción traía causa de la anulación de la liquidación, o bien estaba basada en la propia prescripción de la sanción, lo que, según hemos expuesto, y concluye el TS, carece de relevancia en orden a aplicar el principio *non bis in idem*. Por esta misma razón, las Sentencias que el TS cita como precedentes, tampoco resuelven casos en que la anulación de la sanción hubiera sido por un defecto de procedimiento; así, cita la Sentencia de 26 de marzo de 2012, rec. de casación 5827/09, en la que se impedía una nueva sanción cuando la retroacción del procedimiento liquidatorio había tenido lugar (indebidamente) por razones sustantivas, y la Sentencia de 22 de marzo de 2010, que versa propiamente sobre la articulación procesal del principio *non bis in idem* en su vertiente material. Muy al contrario, en tales Sentencias, así como en las que cita del TC se subraya que es imprescindible para aplicar el principio *ne bis in idem* que haya un doble enjuiciamiento definitivo sobre la misma conducta (de hecho, algunas de tales Sentencias las hemos citado más arriba en apoyo de la diferencia entre ambos tipos de pronunciamientos).

**En síntesis, a juicio de este Tribunal, la respuesta que ha de darse a la cuestión de si, después de haber sido anulada una sanción por razón de la anulación de la liquidación de la que trae causa, puede volver a dictarse una sanción basada en la nueva liquidación que se dicte, depende de la naturaleza del defecto que haya causado la anulación, pues de ello dependerá también el contenido del pronunciamiento anulatorio: si se ha apreciado un defecto material en la liquidación que implique su anulación total, ello conllevará, si quiera indirectamente, un pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del *ius puniendi*, de carácter absolutorio, pues se ha declarado la improcedencia de liquidar y de sancionar, por lo que si, posteriormente, se dictara una segunda liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador estaría vedada por el principio *ne bis in idem*; si el defecto material de la liquidación no implica su anulación total sino que se confirma parcialmente la regularización, acordándose pues la anulación de la liquidación para su sustitución por otra, el Tribunal habrá de enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización que ha quedado confirmada, y, en caso de confirmarla, en su ejecución, se dictará acto reduciendo la cuantía de la liquidación y de la sanción, sin necesidad de tramitar nuevo procedimiento sancionador, lo que, por ende, no vulnera el principio *ne bis in idem*; pero, precisamente por ello, si, confirmada parcialmente la regularización, el Tribunal anula totalmente la sanción, esta anulación no traerá causa de la anulación de la liquidación, por lo que constituye un pronunciamiento absolutorio directo y la imposición de nueva sanción tras la emisión de liquidación en ejecución, sí vulneraría el principio *ne bis in idem*; por último, si se ha apreciado un defecto de procedimiento, que es causa de la anulación de la liquidación, la anulación de la sanción viene impuesta por él, sin que ningún pronunciamiento puede hacerse sobre el fondo de la sanción, ni directa ni indirectamente, siendo tal una cuestión que queda imprejuzgada, de modo que cuando se tramite de nuevo el procedimiento, dictándose nueva liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador no está vedada por el principio *ne bis in idem*.**

Y siendo esto último lo que ha ocurrido en el presente supuesto, en que lo que causó la anulación de la liquidación fue un defecto de procedimiento, viniendo así la anulación de la sanción impuesta por él, en aplicación de lo expuesto debe concluirse que no se ha producido vulneración alguna del principio ne bis in idem, ni en su vertiente material ni en su vertiente procedimental, debiéndose desestimar las pretensiones de la reclamante al respecto”.

Pues bien, tal y como ha quedado recogido en los antecedentes de hecho, mediante la resolución del Tribunal Regional de Madrid de 18-12-2014 se ordenó la anulación de las liquidaciones tributaria y sancionadora impugnadas y la retroacción de las actuaciones inspectoras, esto es, se anuló pura y simplemente la sanción derivada de la liquidación anulada (sin retrotraer a efectos sancionadores), puediendo la Inspección haber iniciado un nuevo procedimiento sancionador.

Sin embargo, esta circunstancia no se dio en el presente caso, en que la Inspección procedió a dictar directamente, sin haber realizado trámite previo alguno, nuevo Acuerdo sancionador el mismo día en que se dictó el nuevo Acuerdo de liquidación.

Por tanto, si bien es posible iniciar un nuevo procedimiento una vez anulada la liquidación principal por haberse ordenado la retroacción de las actuaciones, lo que se habilita es a iniciar y tramitar un nuevo procedimiento sancionador y no a notificar directamente al contribuyente el Acuerdo sancionador.

Dispone el artículo 209 de la LGT, regulador de la iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria, lo siguiente:

“1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.

2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto de la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de **tres meses** desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución”

Disponiendo el artículo 210 de la LGT, regulador de la instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria, en sus apartados 4 y 5, lo siguiente:

“4. Concluidas las actuaciones, se formulará **propuesta de resolución** en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad.

En la propuesta de resolución se concretará asimismo la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos.

La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

5. Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos”.

Disponiendo el artículo 208.3 de la misma Ley lo siguiente:

“Los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos:

a) A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia.

- b) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.
- c) Los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley”.

Señalando finalmente el artículo 211 de la LGT, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

“2. El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. 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.

...

4. El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento.”

Así las cosas, en el caso que nos ocupa, con fecha 29-05-2015 se notificó al interesado el nuevo Acuerdo de liquidación, no habiendo procedido la Inspección propiamente al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y propuesta de sanción (trámites esenciales a la vista de la normativa transcrita), siendo que a lo que habilita el criterio de este Tribunal Central antes transcrito es al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y no directamente a la notificación del Acuerdo sancionador. En definitiva, no procedió la Inspección a iniciar en el plazo de 3 meses a que se refiere el artículo 209.2 LGT antes transcrito nuevo procedimiento sancionador, de manera que, habiendo sido anulada la primera liquidación sancionadora, no podemos sino estimar las pretensiones del reclamante en este punto y anular la sanción aquí recurrida.

En estos mismos términos nos hemos pronunciado en Resolución de 4 de febrero de 2016.

Por cuanto antecede:

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala en el día de la fecha, en el presente recurso de alzada,

#### **ACUERDA:**

**ESTIMARLO EN PARTE**, confirmando la resolución impugnada en lo que a la liquidación se refiere, pero anulando el Acuerdo sancionador impugnado de conformidad con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho DÉCIMO de la presente resolución.

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