

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070416

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de mayo de 2018

Vocalía 2.^a

R.G. 421/2015

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Reinversión de beneficios extraordinarios. *Plazo para materializar la reinversión.* Solicita la contribuyente la nulidad de la resolución impugnada al no haberse realizado, a su juicio, una regularización completa del IS del ejercicio 2005. Dice que pese a ser la comprobación inspectora de alcance general la Inspección se limitó a no admitir el régimen especial de sociedades patrimoniales y no aplicó el derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del art. 42 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). Manifiesta que, en el caso de que este Tribunal Central considere, al igual que la Inspección, que en el ejercicio 2005 le era de aplicación el régimen general del IS, en ese caso, procedería reconocer, en ese ejercicio, el crédito fiscal en concepto de deducción por reinversión como consecuencia de la venta de una parcela, la cual era susceptible de generar esa deducción y de considerar que, por parte de C, sucesora en los derechos y obligaciones de X, se había cumplido el requisito de reinversión en el plazo establecido en el art. 42 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). Pues bien, sin entrar en otras consideraciones, dado que el apdo. 4 c) del mencionado art. 42 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) dispone que, «la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión», lo cierto es que, puesto que no se ha justificado que X realizara inversión alguna en los ejercicios 2004 y/o 2005, no procede aplicar la deducción por reinversión en relación con el tributo y período que estamos analizando, esto es, el IS 2005 de esta entidad. Por otro lado, las adquisiciones realizadas por la entidad absorbente con anterioridad a la inscripción de la operación en el Registro Mercantil no serán válidas a efectos de materializar la reinversión de las transmisiones realizadas por la entidad absorbida. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 84, 104 y 150.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 59, 91, 102 y 104.
RD 939/1986 (RGIT), arts. 31 bis.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 42 y 61.

En la villa de Madrid, en la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto el recurso ordinario de alzada interpuesto por la entidad **C S.L.**, ..., como sucesora de **X, S.A.**, con N.I.F. ..., actuando en su nombre y representación D. **Dx...**, con NIF ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 27-10-2014, de la reclamación nº 28/16656/11 interpuesta contra Acuerdo de liquidación dictado por la Jefa de la Oficina Técnica de Inspección por Impuesto sobre Sociedades, de **X, S.A.**, del ejercicio 2005, con cuantía de 1.455.274,33 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 11 de junio de 2010 se inició un procedimiento de inspección de alcance general por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 a la sociedad **C S.L.**, (en adelante, **C**) como sucesora de **X S.A.** ..., (en adelante, **X**), sociedad disuelta al haber sido absorbida por aquella en una operación de fusión inscrita en el Registro Mercantil el 26-10-2006. A resultas del procedimiento inspector, el 21-03-2011 se formalizó acta de disconformidad, A02-...,

en la que se proponía liquidación a **X** por dicho impuesto y ejercicio, resultando una deuda tributaria de 1.455.274,33 €, de los cuales 1.135.930,14 € corresponden a la cuota y 319.344,19 € a intereses de demora.

X tributaba en el régimen fiscal de sociedades patrimoniales y, dado que el socio único de la entidad (que era **C**) a la fecha de devengo del Impuesto sobre Sociedades de 2005 no era sociedad patrimonial, la actuario consideró que **X** había incurrido en causa de exclusión de dicho régimen, (artículo 61.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLIS), por lo que efectuó la propuesta de liquidación por el régimen general, con el resultado indicado.

A la vista del acta y de las alegaciones formuladas por la interesada en las que, subsidiariamente, solicitaba la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y la rectificación de las liquidaciones presentadas por **C** por el Impuesto sobre Sociedades, 2006 y 2008, la Jefa de la Oficina Técnica de Inspección de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid dictó, el 09-06-2011 Acuerdo de liquidación definitiva, confirmando la propuesta inspectora. Dicho Acuerdo fue notificado a la obligada el 13 de junio siguiente.

Segundo.

No conforme con el mismo la interesada interpuso, el 8 de julio de 2011, reclamación económico administrativa ante el TEAR de Madrid a la que se asignó número 28/16656/2011.

Mediante escrito presentado el 22-03-2012, expuso la reclamante lo que sigue:

1º) Alega incompetencia manifiesta de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia para iniciar el procedimiento de comprobación fiscal.

Dice que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo Cuatro. Tres. de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, 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, la competencia territorial de las Dependencias Regionales de Inspección viene determinada por el domicilio fiscal que el obligado tributario tenga al iniciarse las actuaciones inspectoras. Por tanto, a su juicio, la obligada tributaria únicamente podía ser inspeccionada por la Inspección de la Delegación Especial de Madrid, comunidad autónoma en la que radicaba su domicilio fiscal. Y dado que las actuaciones inspectoras se desarrollaron por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia, son nulas de pleno derecho por manifiesta incompetencia del órgano actuario.

Señala que en el apartado Cuatro. Tres. 3. 4 de la citada Resolución se prevé la posibilidad de que, cumpliendo determinados requisitos, se extiendan las competencias de la Dependencia Regional de Inspección de una Delegación Especial al ámbito territorial de otras. Y reconoce que en el expediente se encuentra copia del Acuerdo dictado el 27-04-2010 por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, por el que se decide: *"Extender la competencia del equipo ... (cuyo Jefe es Dña. Mx...) de la sede de A Coruña de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia, para que pueda desarrollar actuaciones inspectoras de comprobación e investigación y, en su caso, iniciar e instruir los expedientes sancionadores que deriven de las mismas en relación con el obligado tributario C, S.L., (como sucesora de la absorbida X, S.A.)"*. Pero, a su juicio, dicho acuerdo no está motivado.

Considera la reclamante que la escasa (por no decir inexistente) justificación esgrimida en el mismo se limita a la existencia de *"relación con otras actuaciones de comprobación desarrolladas por la Dependencia Regional de Inspección de Galicia"*, y desconoce a qué actuaciones se podría referir y frente a quién se seguían las mismas y, especialmente, en qué medida esas actuaciones podían justificar y motivar una extensión de competencias. A este respecto, señala que el artículo 54.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, (LRJAP) establece con carácter general la necesidad de motivación de los actos administrativos. Y puesto que, a su juicio, el citado acuerdo no está motivado, no es válido, y en consecuencia se deben de reputar nulas las actuaciones de comprobación e investigación seguidas frente a la sociedad.

Dice que se ha vulnerado lo previsto en el artículo 12.1 de la citada LRJAP, que dispone que *"la competencia es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación, cuando se efectúen en los términos previstos en ésta y otras leyes"*. Y que esta extralimitación supone la nulidad del acto dictado y no su mera anulabilidad, al establecerlo así el artículo

217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuya virtud, "1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: (...) b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio (...)".

En este sentido, dice que las actuaciones inspectoras seguidas frente a la obligada lo fueron asumiendo competencias que manifiestamente no correspondían a la Dependencia Regional de Inspección de Galicia, lo que motiva que deban considerarse nulas de pleno derecho y que no se les reconozca efecto alguno, en concreto la interrupción de la prescripción, por lo que habría prescrito el derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2005.

2º) Manifiesta también la reclamante que, en todo caso, a la fecha de notificación del Acuerdo de liquidación, el 13-06-2011, ya había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación del citado impuesto y ejercicio, pues había transcurrido más de un año desde el inicio del procedimiento inspector, en concreto, 367 días. Dice que las dilaciones que la Inspección imputa a la obligada por retrasos en la aportación de documentación, 93 días, no cumplen con los requisitos exigidos por la normativa vigente ya que la actúa en ningún momento advirtió a la sociedad de las consecuencias de los eventuales retrasos y que, además, existe error material en su cálculo.

Y respecto de la dilación de 7 días computada por la Administración como consecuencia de la solicitud de ampliación del plazo para presentar alegaciones contra la propuesta de liquidación contenida en el acta, dice que al existir causa objetiva aceptada por la Inspección, carece de todo fundamento.

Tanto esta alegación, como la recogida en el apartado anterior, no se habían formulado ante la inspección, ni en el trámite de audiencia previo a la incoación del acta, ni a la vista de la misma.

3º) Respecto a la procedencia de aplicar el régimen especial de las sociedades patrimoniales establecido en los artículos 61 y siguientes del TRLIS, la reclamante reitera las alegaciones efectuadas ante la propuesta de liquidación, que se refieren a la interpretación en la aplicación del apartado 2 del citado artículo 61. Dice que la Administración considera que las circunstancias para la exclusión del régimen de sociedades patrimoniales deben ser verificadas en la fecha de devengo del impuesto cuando, a su juicio, en ausencia de regulación expresa y en orden a mantener la coherencia y unidad del régimen de sociedades patrimoniales, la referencia temporal para la apreciación de la concurrencia de las causas de exclusión establecidas en dicho precepto, debería ser la misma que la prevista en el apartado 1 del artículo 61 del TRLIS. Y dado que la entidad X tuvo durante más de 90 días del ejercicio 2005 más de un accionista persona jurídica, no se encontraría en ninguno de los supuestos de exclusión establecidos por la ley.

Además señala que las causas de exclusión despliegan sus efectos a partir del ejercicio siguiente a aquel en el que las mismas concurren.

4º) Con carácter subsidiario la interesada solicita, de un lado, la realización por parte de la Inspección de una regularización completa del Impuesto sobre Sociedades de 2005, a lo que considera que está obligada por haber aplicado el régimen general del impuesto. Ello supone, a su juicio, el deber de comprobar el derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del TRLIS.

5º) Y, de otro lado, solicita la rectificación de oficio de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de C, -al ser sucesora universal de los derechos y obligaciones de X-, correspondientes a los ejercicios 2006 y 2008, en el sentido de acreditar y aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios por los importes efectivamente reinvertidos; rectificación que le había sido denegada por la Administración de Gestión Tributaria de Hortaleza –Barajas, alegando que al haber interpuesto reclamación económico-administrativa, la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 no era firme.

Estas dos solicitudes, 4ª y 5ª, se efectuaron por vez primera a la vista del acta.

Tercero.

El Tribunal Regional de Madrid, mediante resolución dictada el 27-10-2014, desestimó la reclamación interpuesta.

1º) En relación a la cuestión referente a la incompetencia manifiesta de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia para iniciar el procedimiento de comprobación e investigación, que se encuentra en el origen del Acuerdo de liquidación impugnado, dicho Tribunal declara, conforme a la normativa existente en la materia, que *la competencia en el orden territorial dentro del ámbito de la inspección de los tributos del Estado se atribuye al órgano funcional en cuyo ámbito territorial radique el domicilio del obligado tributario, en el momento en el que se inicien las actuaciones incluso respecto de hechos imponibles o periodos anteriores relacionados con otro domicilio fiscal del mismo y solo excepcionalmente y mediante la autorización que establecen los artículos 6 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (RGAT), 5.2.e) de la Orden ministerial PRE/3581/2007, de 10 de diciembre de 2007 y el apartado cuatro.3.3.4 de la Resolución de 24 de marzo de 1992 del Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se pueden autorizar actuaciones inspectoras y actuaciones parciales fuera de los límites territoriales.*

Y dice que, en este caso, obra en el expediente el Acuerdo del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de 27 de abril de 2010, por el que, *atendiendo a las circunstancias reflejadas en el escrito remitido por el Jefe de la Dependencia Regional de Inspección de Galicia previa consulta al Delegado Especial de Madrid, se acuerda extender la competencia del Equipo Regional de Inspección, ..., con sede en A Coruña, para que pueda desarrollar actuaciones inspectoras de comprobación e investigación y, en su caso, iniciar e instruir los expedientes sancionadores que deriven de las mismas en relación con el obligado tributario, C, S.L. (como sucesora de la absorbida X, S.A.) con domicilio fiscal en Madrid, respecto al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, y de alcance general.*

Procede el TEAR a relatar la secuencia de las actuaciones realizadas por los órganos competentes en cada caso conforme a la autorización conferida: (i) diligencias extendidas por la Inspectora Jefe del ERI ..., tanto en la Delegación Especial de la AEAT de A Coruña como en las oficinas de la Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, (ii) acta extendida en Madrid por dicha funcionaria y (iii) Acuerdo de liquidación dictado por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid. Y concluye declarando que, habiéndose seguido y respetado todas las formalidades legales establecidas, desestima este motivo de impugnación.

2º) En relación a la prescripción alegada por haber excedido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector establecido en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), al no admitir la reclamante las dilaciones en el procedimiento imputables a la obligada, procede el TEAR a analizarlas partiendo de la base, por lo que se refiere a las motivadas por retrasos en la aportación de documentación, de que en la Comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de fecha 26-05-2010 ya se informó a la interesada de que, a los efectos del cómputo del plazo señalado en el artículo 150 de la LGT, no se incluirían las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria ni los periodos de interrupción justificada, por lo cual, la incomparecencia en el lugar, día y hora señalados o la no aportación de los documentos requeridos, podría considerarse dilación imputable al obligado tributario.

Y concluye que, ante la evidencia de los retrasos de la obligada en el cumplimiento de los requerimientos de aportación de documentación efectuados por la Inspección, sólo a aquélla se debían de imputar estas dilaciones, cuyo cálculo, por otra parte, es correcto.

Respecto a la dilación que trae causa en la solicitud de ampliación de plazo de presentación de alegaciones al acta, efectuada por la entidad, señala el Tribunal Regional que al no haber sido denegada se entiende concedida, por lo que procede el cómputo de una dilación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 104 c) 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 (RGAPT).

3º) Referente a la cuestión relativa a si la interesada cumplía los requisitos para permanecer en el régimen de sociedades patrimoniales el TEAR, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 61.2 del TRLIS (que regula las causas de exclusión de ese régimen fiscal), en consonancia con lo establecido sobre el devengo del hecho imponible en el artículo 21 de la LGT y en el artículo 27 del TRLIS, y de los hechos acaecidos, en especial que a la fecha de cierre del ejercicio, el 30-12-2005, el socio único de la reclamante, C, era una persona jurídica sometida al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, considera que no los cumple. Y en consecuencia, desestima la pretensión de la interesada.

4º) En cuanto a la alegación formulada referida a que la Inspección estaba obligada a realizar una regularización completa del Impuesto sobre Sociedades de 2005, -lo que suponía comprobar el derecho a la

deducción por reinversión de beneficios extraordinarios a que se refiere el artículo 42 del TRLIS, (dadas las inversiones efectuadas por la sociedad absorbente)-, el TEAR confirma lo declarado por la Jefa de la Oficina Técnica de Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado en el sentido de que, dado que en la escritura de fusión se establece que, a efectos contables y fiscales, las operaciones realizadas por la sociedad extinguida, **X**, han de considerarse realizadas por **C** a fecha de 01-01-2006 y ésta es una fecha que corresponde a un periodo impositivo distinto y posterior al que fue objeto de comprobación, no cabe acceder a la pretensión de **C** de que se tengan en cuenta sus propias inversiones realizadas en los años 2004 y 2005, (en esos años aún no había sucedido a **X**), ni las efectuadas en 2006 y siguientes, pues quedan fuera del ámbito temporal del procedimiento inspector seguido.

5º) El último motivo, objeto de la reclamación interpuesta, es el referido al derecho de **C** a solicitar la rectificación de oficio de la declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2008, en el sentido de acreditar y aplicar en dichas declaraciones la deducción por reinversión, por los importes efectivamente reinvertidos. Dicha solicitud le había sido denegada por la Oficina de Gestión Tributaria en base a que dicha cuestión queda fuera del ámbito temporal y subjetivo de las actuaciones inspectoras seguidas respecto de **X**, denegación que ratifica la resolución del TEAR objeto de la presente alzada.

Cuarto.

Contra la resolución dictada por el Tribunal Regional de Madrid, notificada a la reclamante el 11-11-2014, ésta interpuso, el 11 de diciembre siguiente recurso de alzada ante este TEAC, al que se asignó nº R.G.: 421/15, formulando alegaciones, en esencia, iguales a las efectuadas el 22 de marzo de 2012 ante dicho Tribunal Regional y a las que más adelante nos vamos a referir.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos de competencia de este Tribunal, legitimación e interposición en plazo que son presupuesto de su admisión a trámite planteándose, a la vista de la resolución del Tribunal Regional de Madrid y de las alegaciones formuladas por la reclamante, las siguientes cuestiones, referidas a:

1. La competencia territorial en el desarrollo de las actuaciones inspectoras seguidas con **C** como sucesora de **X**.
2. La duración del procedimiento inspector. Dilaciones.
3. Si procedía o no la aplicación del régimen especial de sociedades patrimoniales en el ejercicio 2005, objeto de comprobación fiscal.
4. En caso de no ser procedente la aplicación de ese régimen especial, si procedía aplicar, en ese ejercicio, deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, considerando como reinversión las inversiones efectuadas por la sociedad absorbente, **C**, en 2004 y 2005.
5. Y, finalmente, si dadas las inversiones realizadas por **C** en los años 2006 y 2008 se podía aplicar de oficio, a esta sociedad, en esos ejercicios, la deducción por reinversión.

Segundo.

En relación a la primera cuestión, referente a la incompetencia de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia para iniciar e instruir el procedimiento de comprobación e investigación acerca de **C**, como sucesora de **X**, (domiciliada en Madrid), al carecer, a juicio de la recurrente, el Acuerdo del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de 27-04-2010, por el que resuelve extender la citada competencia, de la necesaria motivación, señalamos lo que a continuación se expone.

El artículo 84 de la LGT establece que *“La competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente.*

En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario.”

Por otro lado, el RGAPT determina, en su artículo 59, que “1. La competencia territorial en la aplicación de los tributos se atribuirá de acuerdo con lo previsto en el artículo 84 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (...) 5. Las normas de organización específica podrán establecer los términos en los que el personal encargado de la aplicación de los tributos pueda realizar actuaciones fuera del ámbito competencial del órgano del que dependan (...)”.

En las normas de organización específica, concretamente en el apartado Tres.3.4 de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la AEAT, ya citada, se determina que: “Cuando resulte adecuado para el desarrollo del plan de control tributario, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria podrá acordar la extensión de las competencias de la Dependencia Regional de Inspección de una Delegación Especial, o de las unidades integradas en la misma, al ámbito territorial de otras Delegaciones Especiales, oídos los Delegados Especiales afectados, conforme a lo dispuesto en el artículo 5.º 2.e) de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se le atribuyen funciones y competencias.”

Y, en el apartado 5º.2.e) de dicha Orden se establece: “2. Corresponden al titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria las siguientes competencias: (...) e) Cuando resulte adecuado para el desarrollo del plan de control tributario, acordar la extensión de las competencias de los órganos del área de inspección financiera y tributaria de una Delegación Especial al ámbito territorial de otras Delegaciones Especiales, oídos los Delegados Especiales afectados.”

En resumen, dichas normas establecen que la competencia en el orden territorial dentro del ámbito de la inspección de los tributos del Estado se atribuye al órgano funcional en cuyo ámbito territorial radica el domicilio del obligado tributario en el momento de inicio de las actuaciones, incluso respecto de hechos imposables o periodos anteriores relacionados con otro domicilio fiscal del mismo y, sólo excepcionalmente y mediante la autorización que establecen los citados preceptos, se pueden autorizar actuaciones inspectoras fuera de los límites territoriales.

En base a ello, en el Acuerdo de fecha 27-04-2010, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, manifiesta que “En el caso analizado, atendiendo a las circunstancias reflejadas en el escrito remitido por el Jefe de la Dependencia Regional de Inspección de Galicia previa consulta al Delegado Especial de Madrid se considera procedente atender a lo solicitado en dicho escrito para lograr un adecuado desarrollo del plan de control tributario” y acuerda “Extender la competencia del equipo ... (cuyo jefe es Dª Mx., con NUMA ...) de la sede de A Coruña de la Dependencia Regional de Inspección de Galicia para que pueda desarrollar actuaciones inspectoras de comprobación e investigación y, en su caso, iniciar e instruir los expedientes sancionadores que deriven de las mismas en relación con el obligado tributario: (...) respecto a los siguientes tributos y periodos: Alcance General - Concepto: Impuesto sobre Sociedades: ejercicio 2005 (...)”.

En consecuencia, habida cuenta de que para el correcto desarrollo del plan de control tributario y oídos los Delegados Especiales de las Comunidades afectadas, Galicia y Madrid, el órgano competente, esto es, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria adoptó el Acuerdo de extender las competencias, este TEAC considera que se ha cumplido lo prescrito por la normativa aplicable. Por ello, ninguna objeción se puede hacer a la competencia de la Delegación Especial de Galicia para llevar a cabo las actuaciones inspectoras correspondientes.

Y, en base a ese acuerdo, el Inspector Regional de A Coruña, firmó, el 28-04-2010 la Orden de carga en plan de inspección de **X**, encomendando las actuaciones de comprobación de alcance general, por Impuesto sobre Sociedades, 2005, al ERI ... de dicha Dependencia. Este Tribunal Central considera que la carga en plan de inspección es correcta, ya que goza de la autorización del Director del Departamento.

Por lo que respecta a la motivación, cuya ausencia es alegada por la recurrente, se observa que en el Acuerdo de 27-04-2010, el Director del Departamento justifica la procedencia de la extensión de competencia en las circunstancias reflejadas en la solicitud efectuada por la Dependencia Regional de Inspección de Galicia, en la que se pone de relieve “la relación con otras actuaciones de comprobación desarrolladas por la Dependencia Regional de Inspección de Galicia”.

Considera la reclamante que la mera referencia a estas “otras actuaciones de comprobación” desarrolladas por la citada Dependencia, no se puede considerar una motivación del Acuerdo, pues se desconoce a qué actuaciones se refiere y frente a quién se siguieron las mismas y, especialmente, en qué medida esas actuaciones podían justificar y motivar una extensión de competencias a la hora de comprobar la situación tributaria de **X**.

Ciertamente, el expediente incorporado al presente recurso de alzada no recoge el escrito remitido por el Jefe de la Dependencia Regional de Inspección de Galicia al Director del Departamento de Inspección, pero se ha de tener en cuenta que, al tratarse de una afirmación hecha por un funcionario público, debe presumirse que es veraz. Por otra parte, es fácil deducir que las actuaciones a que se refiere son las seguidas por el ERI ... con otros obligados tributarios con una casuística similar, siendo indiferente, a estos efectos, su identificación, pues el hecho de no desvelar su identidad no provoca indefensión alguna a la obligada tributaria, amén de que se pudieran invocar, por parte de la Administración tributaria, razones de confidencialidad.

Por otra parte, el mismo equipo, nº ..., cuya titular era también la inspectora «Mx...», llevó a cabo en A Coruña las actuaciones de comprobación fiscal de alcance general, referidas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006 de **YZ S.L.**, sociedad titular, a 31-12-2004, del 43% del capital de **X**, representado por 12.900 acciones, las cuales transmitió a **C** el 01-07-2005. (Este TEAC resolvió el 30-05-2012 las reclamaciones acumuladas interpuestas por **YZ, S.L.**, (R.G.: 5347/10 y R.G.: 611/11), contra Acuerdo de liquidación y expediente sancionador, con los que finalizaron las actuaciones inspectoras).

Finalmente, destacamos el hecho de que, por parte de la representación de **C**, sucesora de **X**, en ningún momento del procedimiento inspector, ni en el trámite de audiencia previo a la extensión del acta ni al formular alegaciones ante el Inspector Jefe se efectuó objeción alguna a la intervención del Equipo Regional de Inspección de Galicia.

En el Fundamento Segundo de la resolución del TEAR de Madrid objeto de este recurso (hojas 8 y 9 de la misma) se recogen con detalle las actuaciones realizadas por la Inspección a lo largo del procedimiento, conforme a la autorización recibida.

En consecuencia, en lo referente a esta primera cuestión, consideramos que se ha cumplido lo prescrito por la normativa aplicable, no concurriendo por tanto incompetencia por razón de territorio. La decisión de proceder a la extensión de la competencia para el desarrollo de las actuaciones, a fin de procurar el más adecuado desarrollo del control tributario, se halla en el Acuerdo del Director del Departamento de Inspección y este Tribunal Central considera razonable el motivo aducido para dicha extensión, lo que justifica la actuación realizada.

Por todo lo anterior, se desestima esta primera alegación y se confirma en este punto la resolución del TEAR de Madrid que ahora se impugna.

Tercero.

La segunda cuestión planteada se refiere a la excesiva duración del procedimiento inspector.

El artículo 150 de LGT dispone lo siguiente: *“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, el artículo 104.2 aludido, establece que: *“Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución”.*

Especificándose en el artículo 102.2 del RGAPT, que: *“Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento”.*

Y en el artículo 104 del citado Reglamento 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

(...)

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 tributario, 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”.

Dice la recurrente que las dilaciones computadas por la Inspección no son procedentes y, por tanto, a la fecha de notificación del Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2005 había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Respecto a las dilaciones por retrasos en la aportación de documentación, 93 días, dice que la actuario, hasta el día 03-02-2011 (diligencia nº 6) no advirtió a la sociedad de las consecuencias de la eventual tardanza y, por tanto, no cumplió con los requisitos exigidos por la normativa vigente, lo que a su juicio supone una vulneración del principio de buena fe que se manifiesta en la doctrina de los actos propios. Y dice también que los retrasos, de existir (pues, en ocasiones, como es el caso de la dilación de 29 días comprendida entre el 14 de octubre y 11 de noviembre de 2010, no se requirió a la obligada aportar documentación sino sintetizar u ordenar la ya existente), no supusieron una obstaculización de las actuaciones de inspección, que se desarrollaron de forma constante y continua.

Y respecto de la dilación de 7 días debida a la solicitud de ampliación del plazo para presentar alegaciones al acta, dice que, al existir causa objetiva aceptada por la Inspección, carece de todo fundamento.

Cuarto.

A la vista de lo expuesto, y teniendo en cuenta que, ni la actuario ni la Inspectora Jefe tuvieron posibilidad de contestar a esta alegación, ya que se formuló por vez primera ante el TEAR de Madrid, este Tribunal Central señala lo siguiente.

La Inspección y el Tribunal Regional han analizado de forma individualizada y exhaustiva cada una de las tres dilaciones por retrasos en la aportación de documentación solicitada, constatando la existencia de los mismos.

Hemos indicado que la interesada ha centrado su motivo de oposición en la circunstancia de que, según dice, la actuario no le advirtió de la posible existencia de dilaciones.

Pues bien, respecto de esta cuestión hemos de señalar que es criterio de este TEAC que basta con que la “advertencia” de las consecuencias jurídico-fiscales de los retrasos en la aportación de documentación conste en la Comunicación de inicio, sin que sea necesario reiterarla en todas las Diligencias. Así, lo tenemos declarado en resoluciones, entre otras, R.G.: 2794/2010[1], de 28-05-2013, que cita las SSTS de 13-12-2011 (rec. nº. 127/2008) y de 19-04-2012 (rec. nº. 541/2011); pudiéndose citar también STS de 16-05-2013 (rec. nº 4602/2010), a cuyo tenor, “(...) Constatado por la Sala de instancia que en el acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras se hizo dicha advertencia, esto ha de reputarse suficiente, según lo ha señalado esta Sala en sus sentencias de 8 y 10 de octubre de 2012 (...)”; y STS de 15-06-2015 (rec. nº 1762/2014).

En el caso que ahora nos ocupa este requisito se considera cumplido pues en la Comunicación de inicio del procedimiento inspector de fecha 26-05-2010 se informó a la interesada de que, a los efectos del cómputo del plazo señalado en el artículo 150 de la LGT, no se incluirían las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, ni los periodos de interrupción justificada. En ese sentido se decía que la incomparecencia en el lugar, día y hora señalados o la no aportación de los documentos requeridos, podría considerarse dilación imputable al obligado tributario.

Además, considera este Tribunal Central que, en el seno del procedimiento inspector, no es necesario que en cada diligencia se reiteren las consecuencias jurídico-fiscales de los retrasos o de la no aportación por el sujeto pasivo de la documentación requerida. Considera también que no existe obligación del instructor del procedimiento de informar de oficio, periódicamente, al interesado, del cómputo de las dilaciones que la Inspección considere como no imputables a la Administración. Al contrario, el artículo 102.6 del RGAPT exige petición expresa del sujeto pasivo al respecto: “El obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este reglamento con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente”

Así lo hemos declarado en resoluciones, tales que, R.G.: 2296/12 de 03-10-2013, y R.G.: .../... [2].

Alega también la interesada que el cómputo efectuado por la Inspección de la duración del procedimiento de comprobación era improcedente porque, según dice, en alguna ocasión se trataba de completar documentación aportada en plazo y, en cualquier caso, porque los retrasos en la aportación de documentación y/o aclaraciones no impidieron que la Inspección continuara trabajando.

Es criterio de este Tribunal, expuesto en resoluciones como las de 15-09-2010 y 13-10-2010 que si un sujeto pasivo aporta una documentación en la fecha en que es requerido y se deja constancia de dicha aportación en Diligencia, dicha "constancia" no impedirá que se le impute dilación (por el periodo de tiempo que media entre la fecha en que debió aportar de forma completa lo requerido y la fecha en que, finalmente, ultimó dicha aportación) en el caso de que la Inspección, tras un examen más detallado de lo aportado o por el transcurso de las actuaciones, constate que lo aportado tiene deficiencias o está incompleto y le requiera su complementación. Así se desprende del tenor literal de lo dispuesto en el artículo 104.a) del RGGI cuando dice: *"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..."*

Por lo que respecta a la afirmación referente a que la Inspección no se vio entorpecida por estos retrasos pues continuó trabajando, señalamos que, en la resolución R.G.: 2794/10[3] de 28-05-2013, transcribíamos, en parte, la STS de 24-01-2011 (rec. nº. 5110/2011), que dice que puede haber "paralización" (entorpecimiento del normal desarrollo de las actuaciones) y, a la vez, realización de diligencias y actuaciones, es decir, que para que haya dilación no tiene por qué haber "paralización total". El artículo 102.7 del RGAPT dispone al efecto que *"Los periodos 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"*.

Este precepto encuentra su antecedente en el artículo 31.bis.4 (red. RD 136/2000) del RD 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) y sobre el que se han pronunciado sentencias del Tribunal Supremo tales como de 24-01-2011 (rec. nº. 485/2007), citada por otras posteriores como la de 19-04-2012, (Rec. nº. 541/2011), anteriormente ya referenciada y que, por lo que aquí interesa, afirma en cuanto a las dilaciones que: *"Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero discurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.(...) Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado."*

Efectivamente, el Tribunal Supremo venía declarando la improcedencia de identificar, falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida, con dilación imputable al contribuyente, para atribuirle, sin más, las consecuencias del retraso en el suministro de documentación. Declara que para apreciar la existencia de una dilación no basta la consideración objetiva y aislada de un retraso en la aportación de documentación por parte del inspeccionado, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo aquella dilación que impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora; y si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilaciones por el presunto incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento.

Esta línea jurisprudencial fue seguida por otras sentencias posteriores como las de 29 de enero de 2014 (rec. cas. 4649/2011), y 25 de septiembre de 2015 (rec. cas. 3973/2013).

Ahora bien, la aplicación de la anterior doctrina ha sido matizada por el propio Tribunal Supremo en las recientes sentencias de 19-07-2016 (rec. nº. 2553/2015) y de 23-01-2017 (rec. nº. 2554/2015), a las que se refiere este Tribunal Central, por ejemplo, en resolución R.G.: 5910/2014, de 02-03-2017:

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. (...)

Pues bien, en el presente caso, la entidad reclamante, -salvo en lo ya dicho sobre la dilación de 29 días comprendida entre el 14 de octubre y 11 de noviembre de 2010-, no discute haber incurrido en los retrasos en la aportación de la documentación requerida o de parte de ella, apuntados por la Administración, ni alega que la documentación solicitada fuera irrelevante o intrascendente para la continuidad de las actuaciones, simplemente dice que dichos retrasos no pueden considerarse automáticamente como dilaciones no imputables a la Administración porque no han incidido en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras, pero no lo acredita, con lo que, a juicio de este Tribunal, es lógico concluir, a la vista de la descripción de las dilaciones que se contienen tanto en el acta como en el Informe ampliatorio y en el Acuerdo de liquidación que esos retrasos sí motivaron distorsión en el normal desarrollo de dichas actuaciones, lo que justifica su calificación como dilaciones computables a efectos de la duración del procedimiento inspector.

Finalmente, señalamos que en los tres casos de retrasos en la aportación de documentación requerida, las dilaciones se han computado correctamente: desde el día siguiente en que ésta debió ser aportada y hasta que finalmente se dio cumplimiento, tal y como se indica en el Acuerdo de liquidación.

Quinto.

En lo referente a la dilación de 7 días imputada a la interesada como consecuencia de la solicitud de ampliación plazo para efectuar alegaciones, anticipamos, ya desde ahora, que se considera dilación no imputable a la Administración (artículo 104 c) RGAPT).

El artículo 91.4 del RGAPT dice que la ampliación solicitada se entenderá automáticamente concedida salvo comunicación expresa en contrario.

Este Tribunal Central (R.G.: .../09 ó R.G.: .../10, confirmada por SAN de 04-02-2016, (rec. nº. .../2013), que citan la STS de 24-01-2011 (rec. nº. 485/2007) considera dilación imputable al interesado el tiempo que solicita para ampliación del plazo para formular alegaciones al acta, aunque dicha solicitud no le fuera respondida expresamente (art. 91.4 RGAPT antes transcrito) y aunque el aplazamiento o prórroga concedido no hubiera sido aprovechada por el mismo.

Dice la citada sentencia de 24-01-2011:

“El plazo inicial de quince días previsto en el artículo 56.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos para presentar el escrito de alegaciones al acta de disconformidad ni es dilación ni es "imputable" a la Administración o a quien es objeto del procedimiento de inspección, pues constituye un plazo normativamente establecido con carácter general que se integra por el artículo 29 de la Ley 1/1998 en el conjunto de las actuaciones, al establecer la duración con eficacia plena del procedimiento de inspección. Por el contrario, la prórroga de dicho plazo supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es "imputable" al contribuyente, en el sentido de "atribuible" por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud. Y así, aunque se reconozca, cuando proceda, un derecho a la prórroga, será con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento.

Dicho en otros términos, si no se produjera la referida corrección automática y entendiéramos que con la solicitud de la prórroga se está ejercitando un derecho absoluto e incondicionado llegaríamos a la conclusión de que la concreta duración del procedimiento de inspección, con eficacia interruptora de la prescripción, quedaría a la decisión del contribuyente.”

Este criterio está reiterado en muchas otras resoluciones, entre ellas, las más recientes, de 12-01-2017 y de 04-12-2017, que citan STS de 14-10-2015, (rec. nº 2796/2013), en la que se añade:

“A tenor de lo anteriormente expuesto, en el caso que nos ocupa, los siete días de ampliación del plazo otorgado al contribuyente para realizar alegaciones al Acta no es dilación imputable a la Administración y deben descontarse del cómputo de la duración del plazo de las actuaciones inspectoras, por constituir dilación imputable al sujeto pasivo, discrepando por tanto del criterio seguido en este punto por la Sentencia de la Audiencia Nacional”

En consecuencia, dado que la duración de las actuaciones inspectoras se extendió durante 367 días (2 más sobre el plazo de un año establecido en la LGT), desde el 11-06-2010 al 13-06-2011, simplemente esta dilación que, por otra parte, también se computó correctamente por la Inspección, supone que no se ha incumplido el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras ni, consiguientemente, la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 mediante la oportuna liquidación, pretendida por la recurrente, por lo que se desestiman sus alegaciones respecto de esta segunda cuestión.

Sexto.

Entramos ahora a resolver las cuestiones de fondo planteadas por la sociedad recurrente, comenzando por analizar la procedencia de aplicar, o no, el régimen especial de las sociedades patrimoniales establecido en los artículos 61 y siguientes del TRLIS, con especial atención a lo dispuesto en el apartado 2 de dicho artículo referente a las causas de exclusión de dicho régimen fiscal.

Dicho precepto establece que, *“No se aplicará el presente régimen a sociedades en las que la totalidad de los socios sean personas jurídicas que, a su vez, no sean sociedades patrimoniales o cuando una persona jurídica de derecho público sea titular de más del 50 por ciento del capital. Tampoco se aplicará en los períodos impositivos en que los valores representativos de la participación de la sociedad estuviesen admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores”*.

La Administración y el TEAR de Madrid, en la resolución ahora recurrida, han considerado que las circunstancias para la exclusión del régimen de sociedades patrimoniales deben ser verificadas en la fecha de devengo del impuesto, mientras que la obligada entiende que, en ausencia de regulación expresa y en orden a mantener la coherencia y unidad del régimen de sociedades patrimoniales, la referencia temporal para la apreciación de la concurrencia de esas causas de exclusión debería ser la misma que la prevista en el apartado 1 del artículo 61 del TRLIS para considerar a una sociedad como patrimonial. Y dado que la entidad **X SA** tuvo durante más de 90 días del ejercicio 2005 más de un accionista persona jurídica, no se encontraría en ninguno de los supuestos de exclusión establecidos por la ley. Además señala que las causas de exclusión despliegan sus efectos a partir del ejercicio siguiente a aquel en el que las mismas concurren.

La cuestión relativa al momento o espacio de tiempo a tener en cuenta para considerar que concurren o no las causas de exclusión de este régimen especial, ya ha sido resuelta por este TEAC entre otras en las resoluciones, de 03-11-2011, de 28-02-2013 y de 05-03-2014. En esta última podemos leer:

“Es criterio reiterado de este Tribunal que la fecha de referencia en la cuestión que ahora nos ocupa es el momento de devengo del impuesto. Entre otras, en la reciente resolución de 28/02/2013 (R.G. 00-03494-2011) decíamos:

«Por ello debe analizarse cuál es la fecha de referencia. Alega la reclamante que este requisito debe examinarse en el momento del devengo del impuesto, opinión que comparte este Tribunal. Tal y como hemos dicho en ocasiones anteriores, entre otras en Resolución de fecha 3 de noviembre de 2011, RG 1985/2010, el régimen de las sociedades patrimoniales es sucesor del régimen de transparencia fiscal interna, régimen este último regulado en el artículo 75 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, en los términos siguientes por lo que aquí interesa:

1. Tendrán la consideración de sociedades transparentes:

a) *Las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:*

a") *Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose, a estos efectos, que éste está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive.*

b") *Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a 10 o menos socios.*

A los efectos de este precepto, serán sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales o profesionales tal y como se definen en el artículo 40 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a actividades empresariales o profesionales, se estará a lo dispuesto en el artículo 6.º de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (...)

2. (...) No procederá la imputación cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal. En este supuesto la sociedad afectada no tendrá la consideración de sociedad transparente a ningún efecto.

La imputación resultará aplicable cuando las circunstancias a que se refiere el apartado anterior concurren durante más de 90 días del ejercicio social”.

El apartado 2 del artículo 75 de la LIS ya había sido interpretado por este Tribunal Central (entre otras Rs. de 28-09-2009 –RG 7300/08– y de 08-10-2008 –RG 7313/08–) en los términos siguientes:

Considera el recurrente que el requisito temporal de 90 días debe ser aplicable asimismo a la condición de socio al cierre del ejercicio, por lo que sólo en el caso que durante dicho período se detente la condición de socio por una entidad jurídica se producirá la exclusión del régimen especial.

No obstante frente a esta interpretación debe señalarse que de la propia dicción del precepto expuesto se advierte que la exigencia temporal mínima de 90 días se está refiriendo a los requisitos materiales y personales señalados en el Apartado Primero del artículo, mientras que a la exclusión por la condición de persona jurídica no transparente de todos los socios no le afecta tal limitación temporal, lo que se reafirma con la dicción de que se está refiriendo a la “no imputación de bases” en los supuestos de condición de persona jurídica no transparente como socio, imputación de bases que se produce respecto de los que son socios al cierre del ejercicio de la sociedad (art. 76.1 Ley 43/1995)

Observamos, en primer lugar, que tanto en la normativa reguladora de las sociedades transparentes como en la reguladora de las sociedades patrimoniales el requisito de concurrencia de circunstancias durante más de 90 días se predica respecto de las circunstancias objetivas y subjetivas establecidas en los apartados 1 de los artículos 75 LIS (sociedades transparentes) y 61.2 TRLIS (sociedades patrimoniales) en tanto que la causa de exclusión objeto de controversia se regula en el apartado 2 de dichos artículos.

Observamos, en segundo lugar, que el segundo de los argumentos en los que se motivaba bajo el régimen de transparencia fiscal el criterio de titularidad de las participaciones a fin de ejercicio es el relativo al momento en que se produce la imputación a los socios de las bases imponibles de la sociedad transparente. Pues bien, al respecto habrá que indicar que, si bien es cierto que tal régimen de imputación de bases imponibles desaparece en el caso de las sociedades patrimoniales, no es menos cierto que la delimitación subjetiva de aplicabilidad para los casos de sociedades de “mera tenencia de bienes” de los regímenes de transparencia fiscal y de sociedades patrimoniales son idénticas y ninguna razón habría para suponer que el legislador ha pretendido excluir del régimen de las sociedades patrimoniales a determinadas sociedades de “mera tenencia de bienes”, en concreto, a aquéllas en las que la causa de exclusión (del art. 75.2 LIS o 61.2 TRLIS) no concurrese el último día del periodo impositivo. Máxime cuando la Exposición de Motivos de la Ley 46/2002 (que supone la desaparición del régimen de transparencia fiscal y su sustitución por el de las sociedades patrimoniales) centra la sustitución de regímenes no en una distinta configuración subjetiva sino únicamente en razones de neutralidad impositiva y así se dice en dicha Exposición de Motivos:

“El capítulo II se dedica al Impuesto sobre Sociedades, y en él se aborda una modificación parcial de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, centrada en la supresión del régimen especial de transparencia fiscal.

La desaparición de dicho régimen, justificada por razones de neutralidad, supone la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas, mientras que a las conocidas como entidades de cartera o de mera tenencia de bienes se les aplicará el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales.

Estas sociedades patrimoniales tributarán aplicando lo establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la determinación e integración de la base imponible, de tal forma que la base

imponible de este tipo de entidades se dividirá en dos, la parte general y la parte especial, resultando de aplicación a la primera un tipo del 40 por 100, y a la segunda un tipo del 15 por 100, sin realizar ninguna imputación a sus socios”.>>

En conclusión, debemos, en aplicación del criterio expuesto, desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.”

En consecuencia, este TEAC considera que para que una sociedad patrimonial deje de serlo, el requisito de que todos sus socios sean personas jurídicas no patrimoniales se debe dar el día de cierre de ejercicio de la sociedad y ello (i) porque el legislador no ha querido alterar el ámbito subjetivo de aplicabilidad de regímenes especiales respecto de las sociedades de “mera tenencia de bienes”[4] al haberlo regulado de forma idéntica tanto en el caso de sociedades transparentes como en el de sociedades patrimoniales y (ii) porque el requisito de concurrencia de “circunstancia de patrimonialidad” durante más de 90 días se predica sólo respecto de las contenidas en el apartado 1 del artículo 61 TRLIS y la “causa de exclusión” que nos ocupa se contiene en el apartado 2 de dicho artículo (lo mismo ocurría con las sociedades transparentes).

Y respecto de la alegación referente a que las causas de exclusión despliegan sus efectos a partir del ejercicio siguiente a aquel en el que las mismas concurren, declaramos que no es procedente al no estar contemplada por la norma.

En esta misma línea, destacamos que la norma tampoco contempla que para tributar, por vez primera, por el régimen especial de sociedades patrimoniales, los requisitos contenidos en el apartado 1 del artículo 61, se deban cumplir el ejercicio anterior. En resolución, R.G.: .../06[5] de 14-03-2008, ya decíamos que *“la sociedad tributa como patrimonial en el primer periodo impositivo en el que más de 90 días del ejercicio social cumpla la doble condición de composición de su activo y de sus socios”*.

En consecuencia, también respecto de esta cuestión, desestimamos la pretensión de la interesada.

Séptimo.

Solicita también la recurrente la nulidad de la resolución impugnada al no haberse realizado, a su juicio, una regularización completa del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005. Dice que pese a ser la comprobación inspectora de alcance general la Inspección se limitó a no admitir el régimen especial de sociedades patrimoniales y no aplicó (ni acreditó) el derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del TRLIS originados por la venta, el 1 de julio de 2005, de una parcela edificable por importe de 10.818.217,87 €, que originó un beneficio de 5.762.877,52 €, integrado en la base imponible del impuesto.

Manifiesta que, en el caso de que este Tribunal Central considere, al igual que la Inspección, que en el ejercicio 2005 le era de aplicación el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, en ese caso, procedería reconocer, en ese ejercicio, el crédito fiscal en concepto de deducción por reinversión como consecuencia de la venta de la citada parcela, la cual era susceptible de generar esa deducción y de considerar que, por parte de **C**, sucesora en los derechos y obligaciones de **X**, se había cumplido el requisito de reinversión en el plazo establecido en el artículo 42 del TRLIS.

Y, a efecto de que se le aplicara dicha deducción, la recurrente señala los elementos patrimoniales objeto de reinversión, cuyos justificantes había aportado con el escrito de alegaciones presentado ante el Inspector Jefe el 07-04-2011 a la vista del acta extendida el 21 de marzo anterior.

- Vivienda y dos plazas de garaje en ..., “...” adquiridos mediante escritura de 30-09-2004 por **C** por 451.992,88 €.

- Acciones de **X**. **C** compra el 01-07-2005, a **YZ S.L.** y a D. Gx..., las 12.900 y 2.250 acciones que detentaban, respectivamente, en aquella sociedad, por importe conjunto de 6.781.084,48 €, quedando **C** como único titular del capital social de **X**.

- Nave industrial en ... (Valencia) valorada en libros en 2.433.731,98 €, adquirida por **C** como consecuencia de la fusión por absorción de **X**, de acuerdo con la escritura otorgada el 18-09-2006, (en la que figura que la fecha a partir de la cual las operaciones de la sociedad que se extingue han de considerarse realizadas por **C**, es el 01-01-2006).

- Local planta 6ª del edificio industrial ... en Madrid, calle ..., de 112,79 m², con sala, despacho, cocina francesa y cuarto de baño y dos sublocales, adquiridos por **C** mediante escritura de 27-04-2006, por 636.000 € + IVA de 101.760,00 €.

- Acciones de la sociedad **WT, S.A.**, la cual se constituyó mediante escritura de 20-06-2008 con capital de 600.000 € representado por 600 acciones de 1.000 € de nominal, suscribiendo **C** 588 acciones por importe de 588.000 €.

A la vista de lo alegado por la sociedad y la información contenida en el expediente al que ha tenido acceso el TEAC exponemos lo que sigue.

En primer lugar se considera de interés por parte de este Tribunal resaltar el hecho de que el acta incoada contenía propuesta de liquidación definitiva del Impuesto de Sociedades de **X** correspondiente al ejercicio 2005, al ser consecuencia de actuaciones de comprobación e investigación de alcance general referida, por tanto, a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período inspeccionado. Y lo mismo sucede con el Acuerdo de liquidación dictado por el Inspector Jefe, que confirma dicha propuesta.

No cabe, por tanto, admitir una alegación en el sentido de que se practique una regularización completa, pues eso es lo que se practicó. Cosa distinta es que la interesada no estuviera conforme con el Acuerdo de liquidación por considerar que tenía derecho a que se le aplicara una determinada deducción. En ese caso podía, como de hecho hizo, impugnar dicho Acuerdo exponiendo los argumentos y aportando los elementos de prueba oportunos.

Y ya entrando en el fondo del asunto, destacamos los siguientes aspectos a tener en cuenta a la hora de resolver:

El artículo 42 del TRLIS “*Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios*”, dispone:

“1. Deducción de la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 20 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta ley (empresas de reducida dimensión) a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.(...)

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

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

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

4. Plazo para efectuar la reinversión.

La reinversión deberá realizarse dentro el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores (...)

c) La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión”. (...)

* En el caso que ahora nos ocupa, la sociedad objeto de comprobación no era **C**, sino **X**, por el Impuesto sobre Sociedades de 2005, que comprende el período, 31-12-2004 a 30-12-2005.

* **X** fue absorbida por **C**, según escritura de fusión otorgada el 18-09-2006, por lo que las actuaciones inspectoras, como no podía ser de otro modo, (artículos 40 de la LGT y 90 del TRLIS), se entendieron con la entidad

absorbente, -sucesora universal de la sociedad absorbida-, que se subrogó en la totalidad de los derechos y obligaciones de ésta.

* Conforme a las estipulaciones recogidas en la citada escritura, la fecha a partir de la cual las operaciones realizadas por la sociedad extinguida, **X**, habían de considerarse realizadas por **C**, a efectos contables y fiscales, era el 01-01-2006, es decir, ya en un ejercicio posterior al que fue objeto de comprobación.

* En ningún momento se ha alegado que la propia **X** hubiera llevado a cabo inversión alguna que pudiera considerarse reinversión del producto de la venta de la parcela (a la que ya nos hemos referido) a efecto de la aplicación de la deducción del artículo 42 del TRLIS.

Por consiguiente, sin entrar en otras consideraciones, (y partiendo de la base de que, según los términos en que se expresa la Jefa de la Oficina Técnica de Inspección, nada se objetó sobre la aptitud del elemento patrimonial transmitido a efecto de la aplicación del beneficio fiscal establecido en el artículo 42. del TRLIS), dado que el apartado 4 c) dispone que, *“la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión”*, lo cierto es que, puesto que no se ha justificado que **X** realizara inversión alguna en los ejercicios 2004 y/o 2005, no procede aplicar la deducción por reinversión en relación con el tributo y período que estamos analizando, esto es, el Impuesto sobre Sociedades 2005 (31-12-2004 a 30-12-2005) de esta entidad.

Tampoco cabe acceder a la pretensión de **C** de que, a efectos del impuesto de Sociedades de **X** de 2005, se tengan en cuenta sus propias inversiones realizadas en este año y el anterior, porque, en esos años, aún no había sucedido a esta sociedad. Así, en resolución de este Tribunal Central, de 28-02-2013, ya decíamos que *“...la subrogación de la entidad absorbente en los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente solo puede producirse a partir de la fecha en que la fusión tenga efectos por su inscripción en el Registro Mercantil. Por ello las adquisiciones realizadas por la entidad absorbente con anterioridad a esa fecha no serán válidas a efectos de materializar la reinversión de las transmisiones realizadas por la entidad absorbida. De lo contrario, el planteamiento de la reclamante nos llevaría a admitir que en el período transcurrido desde un año antes de la transmisión hasta la fusión serían válidas las inversiones realizadas por dos entidades, tanto la entidad absorbente como la absorbida (...)”*

Y en cuanto a esta cuestión y resolución la SAN de 26-10-2015 (rec. nº. .../2013) confirma el criterio del TEAC reproduciendo su argumentación, concluyendo que *“Puesto que la compra de las acciones por la actora se produjo antes de la inscripción de la fusión en el Registro Mercantil no procede la aplicación del beneficio fiscal pretendido, y hace innecesario entrar a analizar si la adquisición de dichas acciones era válida como reinversión”* y transcribiendo incluso un precedente al respecto:

<<Este criterio es el mantenido por esta Sala y Sección. Así en la Sentencia de 23 de febrero de 2012 (JT 2012, 271) (recurso número 150/2009) señalamos que “ la alegación de la parte no puede ser acogida por la Sala. De un lado, partiendo por no resultar controvertido, que la obligación de reinvertir que estuviese pendiente de cumplirse por la sociedad absorbida debe ser asumida por la sociedad absorbente, que deberá efectuar o, en su caso, completar la reinversión en igualdad de condiciones que la entidad absorbida hubiera debido hacer de no llevarse a cabo la fusión, ha de concluirse, en términos coincidentes con los de la resolución del TEAC que se enjuicia, que las inversiones efectuadas por la entidad absorbente con anterioridad al momento en que tiene efectos la sucesión, no pueden ser consideradas como materialización de la reinversión. En efecto, reiteradamente se ha expuesto por esta Sala y Sección que, de acuerdo con nuestra normativa mercantil, es la inscripción de la fusión, la que determina la extinción de las entidades absorbidas y el traspaso de su patrimonio a la absorbente, produciéndose con ello el devengo del impuesto que grava la renta derivada de dicha transmisión. Que ello es así, y que la retroactividad contable no puede tener eficacia a efectos fiscales, lo demuestra el artículo 235 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206) cuando precisa que, el proyecto de fusión contendrá al menos, la fecha a partir la cual las operaciones de las sociedades que se extingan habrán de considerarse realizadas, a efectos contables, por cuenta de la Sociedad a la que traspasa su patrimonio, es decir, es exclusivamente a esos efectos a los que puede alcanzar el acuerdo de las respectivas sociedades”>>.

Octavo.

Finalmente, -y con esto enlazamos con la última cuestión planteada-, por lo que respecta a la solicitud de **C** de extender los efectos de la regularización practicada a **X** a su propio Impuesto sobre Sociedades de 2006 y 2008 para que se le aplique de oficio en esos ejercicios el derecho a la deducción por reinversión generado por **X** en 2005, dadas las inversiones realizadas por ella misma, señalamos lo que sigue:

La Jefa de la Oficina Técnica de Inspección en el Acuerdo de liquidación de 09-06-2011 manifestó que «Las actuaciones se han entendido con la entidad **C SL**, como sucesora de la entidad **X SA** (en aplicación del artículo 40 de la LGT y 107 del RGAT), por lo que las cuestiones que se susciten en relación con la entidad **C SL**, como contribuyente distinto (esto es como titular de derechos y obligaciones a título propio y no como sucesor de otra entidad) no pueden ser abarcadas en el presente procedimiento, sin perjuicio, de que el contribuyente si así lo estima oportuno, presente solicitud de rectificación de autoliquidación si cree que concurren las circunstancias para ello. Todo ello con el matiz, de que, en relación con los períodos 2006 y 2008 entendemos que la solicitud de rectificación de autoliquidación ha sido solicitada al presentar el escrito de alegaciones al acta en fecha 11/04/2011. Por todo lo expuesto procede desestimar las pretensiones del contribuyente y confirmar la propuesta contenida en el acta».

Por su parte el TEAR, en la resolución ahora recurrida, manifiesta que comparte el criterio de la Inspección y considera que las inversiones realizadas en 2006 y siguientes por **C** quedan fuera del ámbito temporal del procedimiento inspector seguido acerca de **X**.

En el escrito de interposición del presente recurso de alzada la recurrente manifiesta que si la Inspección hubiera realizado una regularización completa se habría producido un crédito fiscal a favor de **C** dado que, al cumplirse todos los requisitos establecidos por la ley, tenía derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. En consecuencia procedería extender los efectos de la regularización del ejercicio 2005 a los ejercicios 2006 y 2008, de modo que **C** pudiera acreditar y aplicar esa deducción.

Y se remite a una resolución de este TEAC de 28-05-2009 que, según alega, “señala expresamente la procedencia de la devolución de los ingresos indebidamente efectuados al reconocer la existencia de una evidente doble imposición sin que haya necesidad de solicitarse dicha devolución por el obligado tributario”.

Localizada la resolución de referencia (R.G.: 7270/08) se observa que se refiere a un supuesto no comparable con el que ahora nos ocupa. La cuestión planteada en la misma se centra en establecer la procedencia de la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por la obligada tributaria por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1992 y 1993, solicitada inicialmente mediante la presentación de declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, objeto del procedimiento inspector.

<<La sociedad obligada había deducido en el ejercicio 1991 una provisión por depreciación de cartera que fue regularizada por la Inspección mediante liquidación, la cual, tras los sucesivos recursos, fue confirmada por el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de mayo de 2005.

Por su parte, la sociedad, al haberse recuperado el valor de la cartera revirtió el importe de la provisión aplicándolo como ingreso en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1992, 1993 y 2002.

En ejecución de la Sentencia, procedió al pago del tributo correspondiente, y, a fin de recuperar el ingreso indebido efectuado en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1992, 1993 y 2002, presentó declaración complementaria del ejercicio 2002, en el que elimina el ingreso por la totalidad de la dotación, y que da lugar a la comprobación inspectora.

La Inspección reconoce que la eliminación de la aplicación es consecuencia necesaria de la ejecución de la Sentencia del Tribunal Supremo pero sólo admite la eliminación de la parte correspondiente a 2002.

El TEAC, en la resolución alegada por la ahora recurrente, admitió la solicitud efectuada por la sociedad obligada, reconociéndole el derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas en los ejercicios 1992 y 1993, aunque formalmente, se hubieran solicitado de forma atípica. Declara que la Administración debió impulsar de oficio el procedimiento de reconocimiento de tales devoluciones, o cuanto menos, admitir la presentación de dicha solicitud por parte de la entidad por razones de economía procesal>>.

Como ya hemos anticipado éste es un caso distinto al que ahora analizamos. **C** no es el objeto de la comprobación tributaria por lo que no procede su regularización en el procedimiento seguido con **X**. En

consecuencia, la solicitud realizada en el seno de las actuaciones seguidas con ella, -como sucesora universal en los derechos y obligaciones de X-, de que le fueran admitidas determinadas deducciones en las liquidaciones de su propio impuesto, quedaban fuera del ámbito del procedimiento inspector seguido y, por tanto, de las posteriores reclamaciones contra el Acuerdo que ponía fin al mismo.

Sería en un procedimiento seguido con C, respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2008 en el que habría de analizarse si esta sociedad cumplía, o no, los requisitos del artículo 42 del TRLIS, vigente en aquel momento, para poder aplicar la deducción.

En definitiva, este Tribunal Central también en este punto desestima la pretensión de la recurrente.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada número R.G.: 421/15 interpuesto por la sociedad **C S.L.** como sucesora de **X S.A.**,

ACUERDA:

DESESTIMARLO, confirmando la resolución del Tribunal Regional recurrida y el Acuerdo de liquidación subyacente.

[1] Confirmada por SAN de 31-10-2016 (rec. nº. .../2013).

[2] Confirmada por SAN de 07-12-2016 (rec. nº. .../2015).

[3] Confirmada por SAN de 31-10-2016 (rec. nº. .../2013).

[4] Y respecto de este tipo de sociedades se pronunció la DGT en el mismo sentido aquí defendido en C2452-99 de 01-12-1999: "*Por tanto, en el caso en que en una sociedad concurren durante más de noventa días del ejercicio social las circunstancias para ser considerada como transparente pero, a la conclusión del período impositivo correspondiente, fecha en la cual deben determinarse las personas o entidades que tienen la cualidad de socio al objeto de la imputación de sus bases imponibles, la totalidad de sus socios fuesen personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal, no procederá la imputación y dicha sociedad no tendría la consideración de sociedad transparente a ningún efecto*".

[5] Confirmada por SAN de 13-10-2011 (rec. nº. .../2008) confirmada a su vez por STS de 10-01-2013 (rec. nº. .../2011).

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