

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071035

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de julio de 2018

Vocalía 3.^a

R.G. 5236/2015

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Reinversión de beneficios extraordinarios. En el caso analizado la Inspección niega que las adquisiciones de acciones sean reinversiones aptas para aplicar la deducción porque, teniendo en cuenta las acciones transmitidas y adquiridas en 2004, el efecto neto es que su porcentaje de participación no solo no aumenta un 5%, que es lo exigido por el art. 42 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), sino que disminuye un 0,3%. Por su parte, el contribuyente afirma que la Ley no menciona que sea necesario que la reinversión deba suponer un aumento neto de un 5% del capital.

Pues bien, el requisito de participación no inferior al 5 por 100 referido en el mencionado art. 42 debe entenderse en términos netos, es decir, el porcentaje de participación en una determinada entidad debe haberse incrementado en al menos un 5% en el plazo de reinversión, siendo esta conclusión es la que más se ajusta a una interpretación integradora de la norma, en cuanto a los elementos enajenados y elementos objeto de reinversión, y a la finalidad de la misma. Así, el Tribunal Central considera que, a efectos de determinar el cumplimiento del requisito de reinversión recogido en el art. 42 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), debe contemplarse el resultado integrado con la enajenación previa de participaciones realizada por la interesada, por lo que, al haberse producido una desinversión, en términos netos, en el período impositivo correspondiente al ejercicio 2004, no debe considerarse cumplido el requisito de reinversión por lo que no procede la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 107 y 150.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 104.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por **WZ SL (nº NIF)**, y en su nombre y representación, por D. **Hx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Cataluña de fecha 2 de marzo de 2015, recaída en las reclamaciones acumuladas números 08-4574-11 y 08-4587-11, contra los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) 2004 (**A23-...**) y de imposición de sanción derivado de aquél (**A23-...**), dictados en la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) de Cataluña.

Cuantía de la reclamación: 355.257,65 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 8 de marzo de 2011, la Inspectora Coordinadora de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña dictó acuerdo de liquidación relativo al IS 2004, del que resultaba una deuda a ingresar de 355.257,65 euros, de los que 269.435,17 euros correspondían a cuota y 85.822,48 euros a intereses de demora. El acuerdo se notificó el 8 de marzo de 2011.

Segundo.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 18 de junio de 2009 mediante la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de alcance parcial referido al IS 2004, limitado a la comprobación del beneficio procedente del inmovilizado obtenido y de la deducción por reinversión aplicada.

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación relativas al IS se incoó el acta de disconformidad **A02-...**, de fecha 8 de septiembre de 2010 y notificada ese mismo día. El acta de conformidad dio lugar al acuerdo de liquidación impugnado.

Los hechos relevantes a tener en cuenta para resolver las cuestiones planteadas son:

La entidad había consignado en su declaración del ejercicio 2004 una deducción por reinversión de 382.231,76 euros, resultado de aplicar a una base de deducción de 1.911.158,80 euros el 20 por ciento. Los beneficios extraordinarios declarados ascendieron a 1.943.477,20 euros, y la entidad consideró que había reinvertido la totalidad del importe obtenido en las enajenaciones realizadas (reinvirtió 2.114.725,62 euros), si bien minoró en 32.318,41 euros, importe correspondiente a la deducción por doble imposición aplicada, el importe de los beneficios extraordinarios para determinar la base de deducción por reinversión.

En síntesis, el beneficio extraordinario procede de la enajenación de participaciones en dos sociedades:

- **K SL**: 260 participaciones, el 10,40% de su capital social, se venden por 119.046,20 euros
- **Y SA**: 2846 acciones, el 15,23% de su capital, se venden por 1.997.038,20 euros

El importe obtenido que fue de 2.116.084,40 euros se destinó a la adquisición de diversos inmuebles, dos de ellos a socios de la propia entidad, así como algunos bienes de inmovilizado, y a la suscripción de nuevas acciones de la citada sociedad **Y SA**.

A juicio de la Inspección, algunos de los elementos en los que se ha materializado la reinversión no son aptos para el disfrute de la deducción prevista en el artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS). Así respecto de las adquisiciones de los dos inmuebles a socios de la entidad, la Inspección ha considerado que la parte del precio (415.000 euros) que quedó aplazado en el momento de la compra no ha sido realmente satisfecho, por lo que en realidad ha constituido un sobreprecio para aumentar ficticiamente la base de la deducción.

Asimismo, respecto de la suscripción de nuevas acciones de **Y SA**, la Inspección ha considerado que no se ha producido un incremento neto de la participación en dicha sociedad, por lo que rechaza que pueda formar parte de la base de la deducción el importe (1.075.257,20 euros) invertido en las acciones suscritas en las dos ampliaciones de capital realizadas por **Y SA**.

Así, el importe que la Inspección considera correctamente reinvertido es la diferencia entre el considerado por la entidad reclamante de 2.114.725,62 euros y el regularizado de 1.490.257,20 euros, es decir, 624.468,42 euros.

Asimismo, la Inspección considera que para poder disfrutar del total de la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios, la entidad debería haber reinvertido un importe de 2.116.084,80 euros, por lo que al haber reinvertido únicamente un 29,51 % (624.468,42 sobre 2.116.084,80), la base de la deducción sólo podría alcanzar el 29,51 % del importe de los beneficios extraordinarios.

Además la Inspección ha tenido en cuenta que la entidad optó por destinar una parte del beneficio obtenido, 32.318,41 euros, a la aplicación de la deducción por doble imposición, por lo que determinó la deducción comprobada de este modo:

- Base de la deducción: Es el importe del beneficio que puede acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios $(1.943.477,20 - 32.318,41) \times 29,51\% = 563.982,95$ euros.
- Porcentaje de deducción del 20%
- Deducción acreditada: 112.796,59 euros.

En consecuencia, en el acuerdo de liquidación recurrido se procede a modificar el importe de la deducción aplicada en el ejercicio 2004, reduciendo la misma en la cuantía de 269.435,17 euros (diferencia entre la aplicada por el obligado tributario, 382.231,76 euros y la deducción que la Inspección considera correcta, 112.796,59 euros).

Tercero.

Asimismo, las actuaciones inspectoras motivaron la imposición de una sanción por un importe de 134.717,58 euros, por 1 infracción tributaria leve del artículo 191 de la LGT, impuesta por acuerdo de fecha 6 de junio de 2011 de la Inspectoría Coordinadora de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña, notificado el 8 de marzo de 2011.

Cuarto.

Disconforme con los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, la entidad interpuso el 31 de marzo de 2011 las correspondientes reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Cataluña, que las acumuló. La reclamación frente al acuerdo de liquidación se registró con el número 08-4574-11 y la dirigida contra el acuerdo de imposición de sanción con el número 08-4587-11.

El TEAR dictó resolución el 2 de marzo de 2015, estimando la reclamación contra el acuerdo de imposición de sanción y estimando parcialmente la dirigida contra el acuerdo de liquidación, confirmando el ajuste relativo a la reinversión en acciones de **Y SA**.

La resolución se notificó el 28 de abril de 2015.

Quinto.

Frente a la resolución del Tribunal Regional, en fecha de 27 de mayo de 2015 se interpuso recurso de alzada por el interesado, registrado con el número 00-5236-15.

Las alegaciones frente al acuerdo de liquidación incluidas en el recurso pueden resumirse de la siguiente manera:

- Ha prescrito el derecho a liquidar por haber durado las actuaciones más de 12 meses, no debiendo computarse 254 días de dilaciones.
- La reinversión en acciones de **Y SA** debe dar derecho a aplicar la deducción por reinversión.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos de legitimación, competencia y formulación en plazo que constituyen los presupuestos para su admisión, siendo las cuestiones a resolver, sucintamente:

- La posible prescripción del derecho a liquidar.
- Procedencia de la deducción por reinversión aplicada por la recurrente.

Segundo.

La primera cuestión a tratar es si ha prescrito el derecho a liquidar el IS 2004.

La redacción original del artículo 150 LGT era:

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.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

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.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

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 otro lado, el artículo 104.2 LGT afirma:

2. 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.

Asimismo, el artículo 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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 (en adelante, RGGI), afirma:

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) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior.

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 finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar...

Las actuaciones habían comenzado el 18 de junio de 2009 y terminaron el 8 de marzo de 2011. La Inspección imputó 374 días de dilación:

Motivo	Inicio	Fin	Días totales	Días efectivos
Incomparecencia	08/07/2009	16/04/2010	282	282
No aportación de documentación	08/07/2009	27/04/2010	293	10
No aportación de documentación	27/04/2010	09/07/2010	73	72
Solicitud de aplazamiento	27/05/2010	04/06/2010	8	0
Solicitud de aplazamiento	14/06/2010	09/07/2010	25	0
Solicitud de aplazamiento	30/07/2010	08/09/2010	40	10
			721	374

El TEAR anuló en su resolución la dilación del 8 de julio de 2009 al 27 de abril de 2010 (293 días, 10 netos).

Ante este Tribunal el recurrente impugna la dilación del 8 de julio de 2009 al 16 de abril de 2010 (282 días netos) y la del 27 de abril de 2010 al 9 de julio de 2010 (73 días, 72 netos).

a) Dilación del 8 de julio de 2009 al 16 de abril de 2010 (282 días netos)

Esta dilación obedece al retraso en la primera comparecencia, fijada en la comunicación de inicio para el día 8 de julio de 2009. Ese día la entidad no compareció, si bien el Sr. **Hx...**, atribuyéndose la representación de la entidad, sin que tal representación estuviese en modo alguno acreditada en aquel momento, presentó por Registro en fechas 14 y 23 de julio de 2009 dos escritos dirigidos a la actuario donde manifestaba que, ante la imposibilidad de comparecer el día señalado, había intentado repetidas veces contactar por teléfono con la actuario para establecer un nuevo día y hora pero que no había sido atendido, por lo que ofreció su número de teléfono para que fuese la actuario quien contactara con dicho representante para concertar nuevo día y hora.

La inspección emitió una comunicación de reanudación de actuaciones para el día 21 de diciembre de 2009, que fue notificada a la entidad en fecha 17 de diciembre, después de varios intentos infructuosos. La entidad tampoco compareció si bien la Sra. **Ax...** presentó otro escrito por Registro en fecha 22 de diciembre de 2009, donde manifestó que había intentado repetidamente contactar por teléfono con la actuario durante la mañana de ese día 22, y que aportaba como anexos el documento de autorización de representación junto con fotocopias de su DNI, de la otra persona autorizada -el referido Sr. **Hx...**- y del autorizante), de la escritura de constitución de la entidad donde constaban los nombramientos de cargos, de los libros de facturas emitidas y recibidas del año 2004, así como

de las facturas emitidas y recibidas en ese año. Asimismo ofreció su número de teléfono y de fax y acabó solicitando que se considerara atendida la comunicación de reanudación de actuaciones mencionada. El 7 de abril de 2010 se notificó una segunda comunicación de continuación de las actuaciones, fijando una visita para el 16 de abril de 2010.

La actuario por su parte ha recogido en la diligencia nº 1 (primera página) de fecha 16 de abril de 2010 que:

Se persona en el día de hoy el representante autorizado atendiendo el requerimiento efectuado por la inspección notificado al obligado tributario en fecha 07-04-2010.

Se deja constancia por parte de la inspección que la misma ha contactado en diversas ocasiones telefónicamente con el obligado tributario, sin que éste haya comparecido a los requerimientos escritos ni telefónicos efectuados, motivo por el cual se han tenido que remitir al mismo, las diversas comunicaciones de continuación de actuaciones notificadas.

El interesado reconoce una dilación de 120 días, desde el 17 de diciembre de 2009 al 7 de abril de 2010, desde la fecha de notificación de la primera reanudación de las actuaciones hasta la fecha de notificación de la segunda reanudación de las mismas.

Sin embargo, cuestiona el resto de días de dilación imputados porque entiende que se ha acreditado su voluntad de atender a la Inspección mediante los 2 escritos que le remitió, por lo que el retraso en la comparecencia es imputable a la falta de diligencia de la Inspección.

El TEAR ha dicho sobre esta alegación:

Pues bien, del examen de los escritos presentados por la entidad en fechas 14 y 23 de julio de 2009 y 22 de diciembre de 2009 no puede deducirse que la conducta de los representantes de la entidad, el Sr. Hx... y la Sra. Ax..., más allá de manifestar que sus llamadas telefónicas dirigidas a la actuario no fueron atendidas y de ofrecer un número de teléfono de contacto y luego de fax -aparte de la documentación aportada adjunta al tercer escrito- puedan constituir prueba suficiente de que la dilación producida entre la fecha de la primera comparecencia prevista y la fecha de la primera comparecencia efectiva sea imputable a la Administración tributaria, sino todo lo contrario. Por otra parte, la entidad no ha formulado ninguna objeción a lo que se transcribe de la diligencia nº1, en el sentido que se requirió -también- por teléfono al representante de la entidad en más de una ocasión y que este tampoco compareció. Finalmente, hay que rechazar rotundamente la afirmación del representante de la entidad de que " fue la Administración la que no atendió a sus requerimientos".

De hecho, la entidad admite, tal como se recoge en los párrafos transcritos en el fundamento 3º anterior, que la presentación del tercer escrito no impide la consideración de dilación imputable a la entidad del lapso transcurrido desde el día 17 de diciembre de 2009 hasta el día 7 de abril de 2010, es decir, desde la fecha de notificación de la primera reanudación de las actuaciones hasta la fecha de notificación de la segunda reanudación de las mismas, lo que implica que la entidad ha admitido una dilación a su cargo de 120 días. Por tanto, en todo caso, debe darse por acreditada dicha dilación.

Respecto del lapso transcurrido el día 8 de julio y el 16 de diciembre de 2009, es decir desde la incomparecencia el día fijado en la notificación de inicio de actuaciones hasta la notificación de la primera reanudación de actuaciones, hay que considerar que tal como antes se ha transcrito, la actuario también realizó requerimientos telefónicos a la persona que se presentaba como representante de la entidad, sin que este tampoco compareciera durante ese periodo. Es más, un mínimo de diligencia le hubiese llevado a presentar el primer escrito con anterioridad a la fecha de la primera comparecencia prevista, acompañado de la documentación justificativa de su condición de representante de la entidad, proponiendo a su vez otro día y hora (y a ser posible con más de una alternativa), y caso de no tener respuesta, alternativamente haber presentado otro escrito con toda la documentación requerida, que al tratarse de una comprobación parcial tampoco era demasiado compleja o exhaustiva.

En definitiva, por todo lo expuesto, hay que entender que la actuación de la entidad en el periodo comprendido entre 8 de julio de 2009 y 16 de diciembre de 2009 fue dilatoria, por lo que a ella debe imputársele la dilación correspondiente, de 162 días, que junto con la dilación de 120 días, de 17 de diciembre de 2009 a 16 de abril de 2010 -admitida esta por la entidad- suman un total de 282 días, correspondientes a la primera dilación que se recoge en el acuerdo de liquidación.

(...)

En el caso aquí abordado no cabe ninguna duda de que la incomparecencia del obligado tributario supuso un importante entorpecimiento de las labores inspectoras, máxime si tenemos en cuenta el carácter parcial y limitado de esas actuaciones que, como bien sabía el contribuyente, se limitaban a la verificación de la deducción aplicada por reinversión de beneficios extraordinarios, siendo del todo evidente que sólo el contribuyente podía indicarle a la Administración en qué concretos bienes se había materializado tal reinversión. Por tanto, no estaba posibilitada la Administración para suplir esa falta de información del contribuyente por ningún otro medio alternativo, por ejemplo mediante el requerimiento de información a terceros. Es cierto que las dilaciones por este motivo se han prolongado durante un extenso periodo de tiempo, pero es igualmente cierto que en las esporádicas e incompletas personaciones del contribuyente durante este periodo, el contribuyente nunca indicó que no fuera a cumplir con los requerimientos que se le hicieron, al contrario dio a entender su voluntad de colaborar y aportar la documentación requerida. En este sentido, es cierto que los periodos de dilación no pueden ser indefinidos ni arbitrarios y que no pueden prolongarse más allá de la fecha en que el obligado tributario manifiesta que no dispone de la documentación que se le solicita o manifiesta abiertamente que no va a aportarla (en este sentido apuntan la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de mayo de 2010, Núm. Rec. 238/2008, entre otras, y el Tribunal Económico Administrativo Central en Resoluciones de 17-04-2008, y de 7 de abril de 2010, pero esto no fue lo que aquí sucedió pues requerido el obligado tributario, éste en ningún momento manifestó su falta de disposición o la imposibilidad de aportar lo solicitado, provocando por tanto una situación de incertidumbre sobre si la Administración debía prolongar una dilación o simplemente darla por cerrada, no parece lógico que una situación de incertidumbre creada o prolongada en el tiempo por el propio obligado tributario deba ahora beneficiarle a efectos del cómputo de la dilación.

Suscribimos los argumentos del Tribunal de instancia. Particularmente, la pretensión de atribuir la dilación a la falta de diligencia de la Inspección no puede prosperar porque, como señala el TEAR, ésta había contactado telefónicamente con el interesado para que compareciera, sin que éste se presentara en las oficinas de Inspección, por lo que los escritos presentados por el interesado no acreditan una voluntad verdadera de comparecer. La existencias de esos contactos telefónicos de la inspección dirigidos al obligado quedaron documentados en la diligencia nº 1 de fecha 16 de abril de 2010, firmada por la actuario **Mx...** . A estos efectos, debemos tener en cuenta que el artículo 107 LGT dispone que *“las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.”*, no habiéndose desvirtuado la presunción de veracidad del mencionado contacto telefónico.

b) Dilación del 27 de abril de 2010 al 9 de julio de 2010 (73 días, 72 netos)

Esta dilación se debe al retraso en la aportación de los “justificantes documentales que acrediten los pagos del inmueble sito en ... (copia de cheques y de extracto bancario donde figure el cargo)”.

Según el interesado, no es posible imputarle esta dilación porque el retraso en la aportación se debe a que la entidad bancaria no pudo dar la documentación inmediatamente porque “no estaba disponible en la oficina correspondiente, debiéndola solicitar a la central” y esa documentación no debe ser guardada por él.

Frente a esto, el TEAR dice:

Respecto de la tercera, la entidad pretende descargar su responsabilidad en el banco, al manifestarle este que al tratarse de una información antigua la documentación no estaba disponible en la oficina y debía solicitarse a la central del banco. Argumento que no puede aceptarse por cuanto es la propia entidad la que tiene la obligación de conservar los justificantes de sus operaciones, cuando menos durante 6 años, tal como establece el código de comercio. En consecuencia, es procedente la imputación de esta tercera dilación de 72 días.

Poco más podemos añadir. Efectivamente, no es cierto que la documentación solicitada no deba estar en poder del contribuyente ni que éste no tenga obligación de aportarla, pues, como dice el TEAR, el artículo 31.1 del Código de Comercio dice que los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales.

c) Conclusiones

Desestimadas las pretensiones relativas a las 2 dilaciones impugnadas, debemos confirmar la resolución del TEAR, que había fijado un total de 364 días de dilación imputables al interesado (en su resolución se dice, erróneamente, que son 394).

Tercero.

El contribuyente impugna la regularización relativa a la deducción por reinversión que se materializó en la compra de acciones de **Y SA**.

El artículo 42 TRLIS se ocupa de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (redacción vigente en 2004):

1. Deducción en 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, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

Esta deducción será del 10 por ciento, del cinco por ciento o del 25 por ciento cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento, del 20 por ciento o del 40 por ciento, respectivamente.

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

No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 44 de esta ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

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

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

b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento sobre su capital social, y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión.

No se entenderán comprendidos en este párrafo b) los valores que no otorguen una participación en el capital social.

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

3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

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

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

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento sobre el capital social de aquéllos.

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

La Inspección niega que las adquisiciones de acciones de **Y SA** sean reinversiones aptas para aplicar la deducción porque, teniendo en cuenta las acciones transmitidas y adquiridas en 2004, el efecto neto es que su porcentaje de participación no solo no aumenta un 5%, que es lo exigido por el artículo 42 TRLIS, sino que disminuye un 0,3%.

El contribuyente afirma que la Ley no menciona que sea necesario que la reinversión deba suponer un aumento neto de un 5% del capital.

Como ha dicho el TEAR, ya este Tribunal Central se ha pronunciado sobre un caso similar en la resolución de 6 de febrero de 2014:

La Dependencia de Inspección sigue el criterio emitido por la Dirección General de Tributos en la consulta 0117-03 de 29 de enero de 2003, que este Tribunal Central comparte. En esta consulta se argumenta textualmente:

"2. En el caso de que la reinversión del importe obtenido en la transmisión de un inmueble se realice en la adquisición de acciones de una sociedad que representen un porcentaje superior al 5 por 100 de su capital, si es válida la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios cuando previamente a la citada reinversión se ha enajenado, por ejemplo, un 2 por 100 del capital social de la misma entidad en que se reinvierte.

La letra b) del apartado 3 del artículo 36 ter establece como elementos en los que se puede materializar la reinversión "los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de los mismos."

El requisito de participación no inferior al 5 por 100 referido en el precepto transcrito debe entenderse en términos netos, es decir, el porcentaje de participación en una determinada entidad debe haberse incrementado en al menos un 5 por 100 en el plazo de reinversión.

Esto supone que, en el caso concreto planteado en el escrito de consulta, si la enajenación del 2 por 100 del capital social de una entidad se produce dentro del plazo de reinversión para adquirir posteriormente el 5 por 100 del capital social de la misma entidad, no podrá entenderse cumplido el requisito de participación, puesto que el porcentaje poseído una vez transcurrido el plazo de reinversión se ha incrementado un 3 por 100 con respecto al habido al inicio de dicho plazo."

Conviene resaltar que esta conclusión es la que más se ajusta a una interpretación integradora de la norma, en cuanto a los elementos enajenados y elementos objeto de reinversión, y a la finalidad de la misma. Es de todos conocida la distinción dentro de las inversiones financieras de una empresa entre dos tipos fundamentales: de una parte, aquellas que presentan un horizonte temporal de permanencia en la empresa, constitutivas en definitiva del inmovilizado financiero; y de otra, la cartera que la empresa tiene con un horizonte temporal de corto plazo, que es la comunmente denominada cartera especulativa.

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

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

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

Reconocer el beneficio de la norma al caso planteado en el presente expediente, equivaldría efectivamente a primar la desinversión pues, a través de las maniobras de venta de las participaciones en las que se pretende computar la reinversión e inmediata adquisición de participaciones en la misma entidad, no sólo no se ha reinvertido en el plazo otorgado por la norma para ello el 5% exigido sino que se ha reducido en ese mismo lapso de tiempo (su participación un año antes de la transmisión era del 18,09% del capital social de XXX, y en el año que aplica la deducción la participación se reduce al 10,6€ del nuevo capital de la entidad). Con estas operaciones concatenadas se está enmascarando la realidad de una desinversión, aparentando una reinversión que no existe realmente.

Por otra parte, este enfoque es coherente con el planteamiento que el Centro Directivo mantiene en relación con el cumplimiento de ese porcentaje del 5% en la reinversión (por ejemplo, en contestación a consulta 1759-04, de 21/09/2004), permitiendo que ese 5% pueda obtenerse, no en una sola adquisición sino a través de varias, siempre dentro del plazo para ello (entre el año anterior y los tres posteriores a la transmisión); es decir no se computa individualmente cada operación de adquisición, sino que se permite ir agregando dentro del periodo hasta alcanzar ese incremento del 5% exigido por la norma. Ello constituye el anverso coherente al planteamiento que aquí se suscribe, pues el cómputo asépticamente individual que propugna la interesada, conllevaría impedir que se aplicase la deducción por reinversión en un período si no se alcanzase el requisito en cada una de las operaciones individualmente consideradas aunque sí se alcanzase ese porcentaje mínimo a través de las sucesivas adquisiciones realizadas en ese ejercicio.

En este supuesto, la reclamante era titular del 18,09% del capital social de XXX. Después de la transmisión del 9,68% y de las ampliaciones de capital de esta sociedad, a pesar de haber suscrito acciones que representan más del 5% del capital social, la participación en la entidad XXX es del 10,60 % de su capital social. De forma que, la entidad poseía un año antes de la transmisión el 18,09% del capital social de XXX, y en el año que aplica la deducción la participación se reduce al 10,6€ del nuevo capital de la entidad tras las sucesivas ampliaciones de capital..

Por todo ello, en el presente supuesto, este Tribunal Central considera que, a efectos de determinar el cumplimiento del requisito de reinversión recogido en el artículo 42 del TRLIS, previamente transcrito, debe contemplarse el resultado integrado con la enajenación previa de participaciones realizada por la interesada, por lo que, al haberse producido una desinversión, en términos netos, en la sociedad XXX., en el período impositivo correspondiente al ejercicio 2004, no debe considerarse cumplido el requisito de reinversión por lo que no procede la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Este criterio ha sido el seguido por este Tribunal Central en resolución de fecha 5793-10 de 18 de octubre de 2011 que, si bien referida al artículo 36ter, considera este Tribunal de plena aplicación al presente supuesto, dada la idéntica finalidad perseguida por ambas normas así como la similar redacción de los apartados de ambos artículos objeto de análisis a los efectos discutidos en el presente expediente .

Por ello, de acuerdo con lo fundamentado, no habiéndose incrementado la participación en la sociedad XXX en un 5 %, debe confirmarse asimismo en este punto la liquidación practicada.

De acuerdo con lo anterior, no habiendo supuesto la reinversión un aumento neto del 5 % en el porcentaje de participación, procede confirmar la regularización.

Por lo expuesto, debemos desestimar la pretensión

Por cuanto antecede:

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

ACUERDA:

DESESTIMARLO, confirmando la resolución del TEAR y el acuerdo de liquidación en la parte que subsistía.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.