

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071848

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 6 de noviembre de 2018

Vocalía 3.^a

R.G. 9426/2015

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Reinversión de beneficios extraordinarios. *Fecha que hay que considerar para entender materializada la inversión consistente en la compra de títulos en virtud de una operación societaria.* En relación a la fecha que hay que considerar para entender materializada la inversión consistente en la compra de títulos en virtud de una operación societaria, bien la constitución bien una ampliación de capital de la entidad -si la de la escritura pública en que se formaliza la operación o la de su inscripción en el Registro Mercantil- el Tribunal resuelve que la fecha a tener en cuenta no es la de la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura en que se formaliza la operación societaria correspondiente sino la de dicha escritura pública. Procede, por tanto, confirmar en este caso que, la materialización de la inversión mediante la adquisición de los títulos debe entenderse realizada en la fecha del otorgamiento de la escritura pública de ampliación de capital de ésta, sin perjuicio de que su inscripción en el Registro Mercantil no se produjese efectivamente hasta el año siguiente, dando aquí la razón a la parte interesada. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

RDLeg. 1564/1989 (TRLISA), art. 184.

Ley 58/2003 (LGT), art. 179.

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 promovido por **X SL (...)**, y en su nombre y representación, por D. **Sx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ... (Barcelona), ..., frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Cataluña de fecha 7 de mayo de 2015, recaída en las reclamaciones acumuladas números 08-3115-12 y 08-3027-12, interpuestas previamente contra los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) 2006 (**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: 236.637,42 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 16 de enero de 2012, la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña dictó acuerdo de liquidación relativo al IS 2006 a cargo de **X, S.L.**, del que resultaba una deuda a ingresar de 236.637,42 euros, (188.783,26 euros correspondían a cuota y 47.854,14 euros a intereses de demora). El acuerdo se notificó el 19 de enero de 2012.

Segundo:

Las actuaciones inspectoras de las que resultó tal acuerdo se iniciaron el día 10 de marzo de 2011 mediante la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de alcance parcial referido al IS 2006 y limitado a comprobar el cumplimiento de los requisitos para disfrutar del beneficio fiscal de deducción por reinversión

de beneficios extraordinarios y el beneficio por enajenación de inmovilizado material, inmaterial y cartera de control declarado.

En el curso de tales actuaciones de comprobación e investigación relativas al IS se incoó el acta de disconformidad A02-..., de fecha 1 de diciembre de 2011 y notificada ese mismo día.

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

1) El obligado tributario estaba dado de alta en el epígrafe de IAE 833.2 Promoción Inmobiliaria de edificaciones.

Según los datos que obran en la base de datos de la Agencia, hasta el año 2006, el obligado tributario tuvo imputaciones por arrendamiento de un local de su propiedad alquilado a **D...S.L.** No obstante hasta el año 2010 no dispuso de personal, según se desprende de un certificado de la Seguridad Social aportado por él mismo.

2) En su autoliquidación por el IS 2006, el sujeto pasivo practicó una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, prevista en el artículo 42 del RD 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) por 188.788,28 € (íntegramente generada y aplicada en el período).

3) En relación a la deducción aplicada, se constataron los siguientes hechos:

a) Elementos patrimoniales transmitidos.

En el ejercicio 2006 el obligado tributario transmitió los siguientes elementos:

- Una tercera parte indivisa de dos viviendas situadas, una en la calle ... y la otra en la calle ..., de Dichas fincas se adquirieron el 24 de diciembre de 2004. El precio global de la compraventa ascendió a 360.607,26 euros. El obligado tributario adquirió una tercera parte indivisa de dichas viviendas, perteneciendo las otras dos terceras partes a D. **Jx...**, hermano del transmitente. Con fecha 21 de febrero de 2006 se transmitieron dichas viviendas por un precio global de 3.606.072,60 euros, correspondiendo al obligado tributario por la tercera parte de la propiedad la cantidad de 1.400.000 euros.

- La mitad indivisa de un local comercial sito en ..., de La transmisión se realizó con fecha 27 de junio de 2006. El precio de la compraventa se fijó en 60.000 euros.

b) Calificación del inmueble transmitido como inmovilizado.

En relación al destino económico de los elementos transmitidos, el compareciente durante el procedimiento inspector realizó las siguientes manifestaciones:

*En el año 2004, adquiere una tercera parte indivisa de dos fincas, así como la mitad indivisa de un local. Las dos terceras partes indivisas restantes de las casas pertenecían a **Jx...**, hermano del vendedor de las mismas en el año 2004. En relación con el destino de esas viviendas, se alquilan a **Jx...**, ya que habitaba en esa vivienda, al tener las dos terceras partes restantes. No hay contrato de alquiler, no se imputan ingresos contablemente. Las casas tampoco se destinan a la actividad de promoción del obligado tributario. Las casas se venden a la compañía **Z...** en el año 2006. En relación con el local adquirido en el año 2004, en el año 2006 se vende. Tampoco se destinó a la actividad del obligado tributario ni se alquiló.*

c) Reinversiones realizadas en el ejercicio 2006.

Como justificación documental de la reinversión efectuada, aportó escritura pública de ampliación de capital social mediante aportaciones dinerarias otorgada por la entidad **B... S.L.** La fecha de ampliación de capital que consta en la escritura pública fue del 20 de diciembre de 2006. El obligado tributario suscribió un total de 216.302 participaciones aportando un total de 1.300.000 euros.

En relación con esta operación de ampliación de capital social el Registro Mercantil emitió notificación de calificación negativa de inscripción. Con fecha 26 de abril de 2007 se suscribió una escritura de rectificación de la otorgada en fecha 20 de diciembre de 2006, en relación con la operación de ampliación de capital social y, ya sí, se procedió a su correcta inscripción en el Registro Mercantil.

C) La Inspección realiza propuesta de regularización, al considerar que no es procedente la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios al no poder calificar los elementos transmitidos de inmovilizado, dado que éstos no fueron destinados a la actividad de la entidad ni mediante su uso propio ni mediante su explotación en arrendamiento. Por otra parte la Inspección determinó que la reinversión se realizó en el año 2007, fecha en que tuvo lugar la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital social de la entidad **B... S.L.**

Tercero:

Asimismo, las actuaciones inspectoras motivaron la imposición de una sanción por un importe de 94.391,64 euros, por considerar que los hechos descritos suponían que la entidad fuera responsable de una infracción tributaria leve del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), impuesta por acuerdo de fecha 16 de enero de 2012 de la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña, notificado el 19 de enero de 2012.

Cuarto:

Disconforme con los acuerdos de liquidación e imposición de sanción, la entidad interpuso el 16 de febrero de 2012 las correspondientes reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Cataluña, registradas con los números 08-3115-12 y 08-3027-12, respectivamente. El TEAR acumuló las reclamaciones.

El 7 de mayo de 2015 el TEAR emitió resolución desestimando las reclamaciones. La resolución se notificó el 1 de julio de 2015.

Quinto:

Frente a la resolución del Tribunal Regional, en fecha de 29 de julio de 2015 se interpuso el presente recurso de alzada por el interesado, ante este Tribunal Central, registrado con el número 00-9426-15.

Las alegaciones frente al acuerdo de liquidación pueden resumirse de la siguiente manera:

- La entidad tenía intención de dedicar las fincas transmitidas al alquiler y si no lo hizo fue porque surgió la oportunidad de venta antes.
- La reinversión debe considerarse realizada en el 2006, que es cuando tuvo lugar "materialmente" la ampliación de capital de **B... SL.**

Por lo que se refiere a la sanción, las alegaciones pueden resumirse de la siguiente forma:

- Falta de culpabilidad por existir una interpretación razonable de la norma.

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 de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 241 LGT siendo las cuestiones a resolver, sucintamente:

- Procedencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- Procedencia de la sanción.

Segundo:

La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios está regulada 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):

1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos 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 7 por ciento, del 2 por ciento o del 17 por ciento cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento, del 20 por ciento o del 35 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 el 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 afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año antes de la transmisión.

b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre su capital y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de esas entidades. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

A efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos.

(...)

Siendo requisito esencial para que resulte procedente el beneficio fiscal señalado, la cuestión que se plantea en el presente expediente es determinar si los bienes que **X, S.L.** enajenó en el año 2006 son susceptibles de ser considerados aptos para generar, como consecuencia de su transmisión, rentas que pudieran servir de base para la deducción; más concretamente, se trata de determinar si se podían considerar elementos del inmovilizado material de la entidad que los transmitió.

La norma fiscal no define qué debe entenderse por inmovilizado material, por lo que hemos de acudir a la normativa mercantil. El artículo 184 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Art. 184. Adscripción de los elementos patrimoniales en el Activo.

1. La adscripción de los elementos del patrimonio al Activo inmovilizado o al circulante se determinará en función de la afectación de dichos elementos.

2. El Activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la Sociedad.

Por otro lado, la introducción de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias aprobadas por la Orden de 28 de diciembre de 1994, aplicable al contribuyente, se dice:

Independientemente de que en la empresa inmobiliaria las existencias están constituidas por elementos cuya permanencia en la empresa puede ser superior a un año, la clasificación entre Inmovilizado y Existencias

(Activo Fijo o Circulante) para determinados elementos de la empresa vendrá determinada por la función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo. Por lo que un elemento inmobiliario pertenecerá al grupo de Existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, y un elemento pertenecerá al grupo de Inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de una manera permanente.

Además, la norma de valoración 3ª "Normas particulares sobre inmovilizado material" de la quinta parte de las citadas Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias aprobadas por la Orden de 28 de diciembre de 1994, establece lo siguiente:

c) Los terrenos, solares y edificaciones, contabilizados en el inmovilizado, siempre que no hayan sido objeto de explotación, que la empresa decida destinar a la venta, se incorporarán a existencias a través de la cuenta 609, al precio de adquisición o coste de producción deducidas, en su caso, las amortizaciones y realizando el traspaso de las posibles provisiones por depreciación.

Asimismo, la consulta 1 del BOICAC 36 afirma:

...en la medida en que un elemento del inmovilizado haya sido objeto de utilización o explotación, no se podrá traspasar al grupo de existencias y, por consiguiente, los resultados producidos por su venta deberán reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias como resultados extraordinarios.

Por último, la consulta 3 del BOICAC 52 dice:

A este respecto, el criterio general recogido (también ha sido tratado en la consulta 1 del BOICAC 36, de diciembre de 1998), es el de que un elemento del inmovilizado que haya sido objeto de utilización o explotación, no se podrá traspasar al grupo de existencias y, por consiguiente, los resultados producidos por su venta deberán reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias como resultados extraordinarios.

De acuerdo con lo anterior, resulta fundamental determinar en qué situaciones se entiende que un inmovilizado ha sido utilizado; en concreto, para aquellos activos en que teniendo una utilización mínima o irrelevante, se destinan a ser incorporados al ciclo de comercialización de la actividad ordinaria de la empresa.

A este respecto, se entiende que en la medida en que el destino a que se ha hecho referencia anteriormente para calificar los bienes como inmovilizado sea irrelevante respecto a la utilidad del propio bien, en términos cuantitativos y cualitativos, deberá atenderse a la verdadera naturaleza de la operación, circunstancia que supondrá que aquellos activos destinados a la venta como una parte de la actividad de comercialización propia de la sociedad, deberán formar parte, en su caso, de las existencias de las mencionadas empresas, sin que una utilización mínima o accidental debiera limitar ni alterar la verdadera calificación que procediera otorgar al bien.

A pesar de que los inmuebles no fueron objeto de explotación alguna, el contribuyente viene sosteniendo que su intención era destinarlos al arrendamiento. Sin embargo, como bien ha señalado ya el TEAR, tal afirmación no está respaldada por prueba alguna.

De cualquier manera, la mera intención de arrendar los inmuebles es, en todo caso, insuficiente para alterar la calificación que debe darse a los mismos toda vez que lo importante a estos efectos, según se ha dicho, es que dichos inmuebles no han sido destinados al uso propio durante el tiempo transcurrido hasta su transmisión.

En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en diversas resoluciones, entre ellas la de 10 de noviembre de 2010, confirmada en este punto por la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 2013 (recurso .../2011), en la que se indica:

"(...) Además de que las intenciones alegadas por la interesada no quedan acreditadas, debe tenerse en cuenta que, como viene señalando este Tribunal, no basta con una simple intención. El hecho de que la intención de la entidad fuera transformar los inmuebles con el fin de que sirvieran de forma duradera a la empresa en su actividad, no altera la calificación que debe darse a los mismos, toda vez que lo importante a estos efectos es que dichos inmuebles no han sido objeto de explotación durante el tiempo transcurrido hasta su transmisión. No es la

mera "intención" (bien inicial o bien prolongada durante un largo número de años) de destinar un bien, la que determina su calificación o afectación, sino que es su "destino real", el que resulta determinante a estos efectos;....."

Y a las mismas conclusiones (insuficiencia de la mera intención a los efectos que nos ocupan) llega el Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de septiembre de 2011 (rec. nº. 3179/2009) cuando dice:

"La propia resolución recalca más adelante que "[l]a inicial intención de la recurrente de que ese edificio se fuera a explotar como apartotel no significa que se haya de calificar como "inmovilizado material", porque lo determinante de esa calificación es, como se ha dicho, su efectiva función en la explotación económica de la interesada, para lo cual tiene que tener un carácter duradero, que, como ya se ha expuesto, no ocurre en el presente caso" (FJ 5º).

Tales conclusiones, esto es, la falta de acreditación por «Inmobiliaria La Mezquita» de que dicho inmueble hubiera colaborado de forma duradera en su actividad ha de entenderse como una inferencia fáctica de la Sala de instancia, que la sociedad recurrente no ha combatido de forma adecuada en este recurso.

(...)

Para terminar, hemos de subrayar que, como indica la Audiencia Nacional en su sentencia, resulta irrelevante cuál fuera el destino inicial que «Inmobiliaria La Mezquita» pretendía dar al edificio, a efectos de la aplicación del artículo 21 de la Ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) , pues el dato determinante era si fue destinado efectivamente a un uso duradero en relación con su giro empresarial, algo que ha de entenderse no sucedió, respetando, por lo dicho, la conclusión alcanzada por la Audiencia Nacional".

Por cuanto antecede, debemos considerar que, tal y como concluyó la Inspección, los inmuebles que transmitió X en 2006 no tenían la condición, para ella, de "elementos del inmovilizado", por lo que no procedía la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en los términos en que el sujeto pasivo la aplicó. El criterio delimitador aplicable a un elemento para adscribirlo al inmovilizado es el destino al que va a servir de acuerdo con el objeto propio de la actividad de la empresa. En otras palabras, es la función que desempeñan en relación con la actividad objeto de explotación la causa determinante para establecer su pertenencia al inmovilizado, con preferencia sobre la naturaleza del bien concreto u otras consideraciones como pudiera ser el plazo de permanencia en el patrimonio de la entidad.

Incluso, conviene recordar que este Tribunal ha mantenido en numerosas ocasiones (por todas se puede citar la Resolución de 3 de noviembre de 2011) el criterio de entender que una utilización accidental, mínima o irrelevante de un determinado elemento no permite por sí su calificación como de inmovilizado, ya que ello exige un destino duradero a servir de forma no irrelevante o puramente residual en la actividad en la empresa (Criterio éste compartido por la SAN de 23 de septiembre de 2010 (Rec. nº. 123/07) y por el propio Tribunal Supremo, pudiendo citarse la Sentencia de 26 de septiembre de 2011 (Rec. Nº 3179/2009).

Se desestima, por tanto, la pretensión confirmándose el criterio del TEAR.

Tercero:

Al margen de que ya se haya descartado la procedencia de la deducción por reinversión aplicada por el contribuyente en el ejercicio 2006, resulta conveniente realizar un pronunciamiento sobre una cuestión que adicionalmente se ha planteado en relación a tal beneficio fiscal: el momento en que, en caso de que se hubieran cumplido todas las condiciones previas, se debería haber entendido materializada la reinversión con la compra de las participaciones de B..., S.L llevada a cabo en el marco de la ampliación de capital dispuesta por ésta.

Como bien sostuvo la Inspección, en nuestra resolución de 31 de enero de 2011 (RG 00-7912-08) ya dijimos que el momento en que se entiende realizada una ampliación de capital es aquél en el que la correspondiente escritura pública se haya inscrito en el Registro mercantil [1]:

Así, tanto el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en su artículo 144.2, como la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en su artículo 71.2, establecen en idénticos términos, que: "La

modificación se hará constar en escritura pública, que se inscribirá en el Registro Mercantil y se publicará en el "Boletín Oficial" del Registro Mercantil", añadiendo más adelante en los artículos 162 de la Ley de Sociedades Anónimas y en el artículo 78 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, también en idénticos términos que: "El acuerdo de aumento del capital social y la ejecución del mismo deberán inscribirse simultáneamente en el Registro Mercantil". Por su parte el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil dispone lo siguiente: "Artículo 4º: "1. La inscripción en el Registro Mercantil tendrá carácter obligatorio, salvo en los casos en que expresamente se disponga lo contrario; Artículo 9º1. Los actos sujetos a inscripción sólo serán oponibles a terceros de buena fe desde su publicación en el "Boletín Oficial" del Registro Mercantil. Quedan a salvo los efectos propios de la inscripción". De los preceptos transcritos se deduce, y así se ha mantenido en la jurisprudencia, que "para que el aumento de capital surta efectos frente a terceros, y la Hacienda Pública lo es, se exige, con carácter constitutivo que el acuerdo se adopte en Junta general de accionistas, que se otorgue escritura pública y que se proceda a su inscripción en el Registro Mercantil y publicación en su Boletín Oficial, de tal forma que la ausencia de tales requisitos determinará que la aportación dineraria efectuada no pueda ser calificada de ampliación de capital sino de préstamo o ayuda financiera (...)". (Sentencia de 9 de octubre de 2003 de la Audiencia Nacional). De igual manera, se ha pronunciado el Tribunal Económico-Central en Resolución de 26 de octubre de 2001 "En idéntico sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en otras ocasiones (RS. De 23 de julio de 1999, 8 de septiembre de 2000); así, en la Resolución de 12 de febrero de 1997, citada por la Inspección, se señala "A tenor de la situación descrita y teniendo en cuenta nuestra legislación mercantil (artículo 84 de la LSA de 17 de julio de 1951, artículo 144 TRLSA, aprobado por RD Leg. 1564/1989, de 22 de diciembre), la ampliación de capital requiere diferentes requisitos que han de producirse de forma conjunta para que la misma surta efectos frente a terceros: a) Acuerdo de la Junta General de Accionistas; b) Otorgamiento de escritura pública; c) Inscripción en el Registro Mercantil. La escritura pública y la inscripción en el Registro Mercantil tienen un carácter constitutivo de forma que no puede entenderse aumentado y suscrito el capital sin el documento público, siendo, por tanto, a la fecha de éste a la que hay que remitirse a efectos de considerar el momento de ejecución de la ampliación de capital. Por ello, hay que entender que en tanto en cuanto las ampliaciones de capital no se hayan hecho efectivas mediante el cumplimiento de los requisitos mencionados con anterioridad, las cantidades percibidas tienen la consideración de préstamos o ayudas financieras".

Sin embargo, ha de reseñarse que tal criterio (imputar temporalmente las consecuencias fiscales de las ampliaciones de capital a la fecha en que tal ampliación se inscribe en el Registro Mercantil) ya ha sido modificado por este mismo Tribunal Central, tal y como resulta de nuestras resoluciones de 2 de abril de 2014 y de 4 de febrero de 2016

En nuestra resolución de 2 de abril de 2014 señalamos:

(...)

Para la resolución de esta cuestión hay que partir de que en nuestro Ordenamiento la transmisión de la propiedad y demás derechos reales no opera por la mera perfección del contrato, acuerdo de voluntades, sino que se precisa la entrega de la cosa, tal y como se desprende de lo dispuesto en los artículos 609 y 1095 del Código Civil, entendiéndose entregada la misma cuando se ponga en poder y disposición de comprador; sin embargo, si la operación se hace mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivale a la entrega de la cosa en los términos del artículo 1462 (párr. 2) del Código Civil anteriormente transcrito, tal como ha establecido copiosa y reiterada jurisprudencia, entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 03 de marzo de 1992 y 09 de marzo de 1994.

Al tratar de la teoría del título y el modo, el otorgamiento de escritura pública inviste al adquirente de la posesión del inmueble adquirido en virtud de la "traditio ficta", generando con ello una presunción "iuris tantum" sólo destruible en el caso de que de las pruebas aportadas se dedujera claramente lo contrario circunstancia esta última que en absoluto se da en el presente caso, quedando recogido en la escritura pública de ampliación de capital que (...)

Así las cosas, por cuanto antecede debe considerarse que la alteración patrimonial se produjo en el momento de la aportación de la finca en cuestión por el obligado tributario, lo cual tuvo lugar con la escritura pública de ampliación de capital suscrita con fecha 20 de diciembre de 2007. Criterio éste que también comparte la DGT según expone, si bien desde al punto de vista del adquirente, en respuesta de 13-07-2006 a consulta V1499/06 en la que podemos leer:

“Aplicada dicha tesis al caso planteado en consulta no cabe más que concluir que la fecha de adquisición de las fincas adquiridas por la sociedad patrimonial mediante aportación al capital social de la misma, será la fecha en que la sociedad haya adquirido la propiedad de las citadas fincas, la cual deberá ser, salvo que de la misma se deduzca otra cosa, la fecha del otorgamiento de la escritura pública en que se acuerde la constitución de la sociedad o bien en la que se acuerde el aumento de capital de la misma, dependiendo de las circunstancias concurrentes en el momento de la adquisición”.

Y ese parece ser también el criterio del Tribunal Supremo según lo que expone en las sentencias que parcialmente se transcriben a continuación:

STS de 07-09-1995 (rec. nº. 1363/1994):

“...ha de tenerse en cuenta la doctrina de esta Sala recogida en la Sentencia de 2 abril 1990 según la cual «... el negocio traslativo (de dominio, producido por la aportación a la sociedad de ciertos bienes inmuebles, efectuada por dos accionistas, como pago de las nuevas acciones emitidas), aisladamente considerado, encuentra su regulación en el artículo 31.2 de la propia Ley Especial, y así lo ha venido entendiendo la doctrina de esta Sala, cuando en numerosas sentencias, especialmente en la de 13 diciembre 1982, reconoce que «al no aportarse a la sociedad dinero, sino bienes, tanto la forma como los efectos de la aportación "in natura", es conclusión común y generalizada, la de que con la aportación del bien se transfiere a la sociedad la propiedad, y así ya lo declaró la antigua jurisprudencia» (Sentencias de 12 junio 1883 y 23 febrero 1884) al establecer la presunción del paso de la propiedad de las cosas a favor de la sociedad, doctrina que es reafirmada, si cabe con más fuerza, en la última jurisprudencia, expresiva de «que si bien la aportación social no puede ser equiparada totalmente a una compraventa, sí constituye un auténtico negocio jurídico traslativo, un negocio de enajenación verdaderamente dispositivo, que por semejanza ha permitido la expresión "apport en société vaut vente", lo que explica la razón de la norma contenida en el artículo 31.2 de la Ley sobre Sociedades Anónimas, respecto a la obligación del aportante sobre la entrega y saneamiento de la cosa objeto de la aportación, en los términos establecidos en el Código para el contrato de compraventa » -Sentencias de 11 noviembre 1970 y 3 diciembre 1981; aportación que por otra parte no necesita la inscripción registral, ya que la inscripción no es constitutiva en nuestro derecho, pues los derechos se adquieren y pierden fuera del Registro, y en caso de discrepancia, prevalecerá la realidad extraregstral acreditada, frente a la registral -Sentencias de 26 octubre 1981 y 21 junio 1982».

STS de 05-11-2010 (rec. nº. 202/2006):

Pretende la recurrente (DON ZENON SA) que el incremento de patrimonio que se derive de la escritura de aumento de capital de 19 de diciembre de 1991 se debe integrar, de forma obligatoria, en la base imponible del ejercicio 1992 habida cuenta de que la ampliación de capital que lo genera se inscribe en el Registro Mercantil en 13 de enero de 1992, fecha sólo a partir de la cual la ampliación de capital tuvo efectos frente a terceros.

(...)

Como se ve, el acuerdo de aumento de capital y, sobre todo, la suscripción y el desembolso de las acciones (con los cuales se adquiere su propiedad, conforme a la doctrina del título y el modo) son determinantes del hecho económico que genera la mayor base imponible de Don Zenon S.A., y ello ocurre en el ejercicio de 1991, aunque la inscripción del aumento de capital de SESA en el Registro Mercantil sea posterior de cara a oponerla a terceros por la sociedad cuyo capital se aumenta.

Hay que poner énfasis en que fue SESA quien amplió el capital y que sus socios Ecoahorro S.A., D. Rafael, su cónyuge y cada uno de sus hijos, renunciaron al ejercicio de sus derechos de suscripción preferente en la ampliación de capital descrita a favor de la sociedad Don Zenon S.A.

Esta Sala ha dicho en su sentencia de 20 de diciembre de 2009 (RJ 2010, 1499) (Casación 10220/2003) que para que el aumento o ampliación de capital de una sociedad surta efectos frente a terceros, se exige, con carácter constitutivo, que el acuerdo se adopte por la Junta General de Accionistas, que se otorgue en escritura pública y que se proceda a su inscripción en el Registro Mercantil y publicación en su Boletín Oficial, de tal forma que la ausencia de tales requisitos determinará que la pretendida ampliación no surta efectos frente a terceros.

Coincidimos, pues, con la tesis que propugna la recurrente, pero bien entendido que en lo que se refiere a la operación de ampliación de capital que llevó a cabo la entidad Supermercados Ecoahorro S.A. (SESA). La aquí recurrente DON ZENON S.A. se limitó a ejercitar sus derechos de suscripción preferente, los suyos y los de los demás socios de SESA que renunciaron al ejercicio de sus derechos de suscripción preferente en la ampliación de capital en beneficio de DON ZENON, operaciones que se produjeron temporalmente en el ejercicio 1991 y a las que no afectan para nada que SESA finalizase la inscripción de la ampliación de capital en el Registro Mercantil en enero de 1992. Repárese en que como se hacía constar en el Informe ampliatorio, el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1991 de DON ZENON S.A. tuvo un plazo de declaración voluntaria que finalizó el 25 de julio de 1992, con lo que se obvia así la incorrecta imputación temporal del incremento de patrimonio que denuncia la recurrente.

El obligado tributario DON ZENON S.A. no incluyó la adquisición lucrativa que, por importe de 306.610 millones de pesetas, obtuvo a consecuencia de la ampliación de capital de "Supermercados Ecoahorro S.A." que tuvo lugar el 19 de diciembre de 1991. Y el objeto de la regularización fue la procedencia del gravamen vía Impuesto sobre Sociedades del beneficio obtenido por DON ZENON S.A.

El primer motivo, pues, no puede ser estimado.

STS de 16-01-2014 (rec. nº. 1931/2011):

Según la recurrente, la sentencia parte de la existencia de vinculación entre GRUPO KALISE MENORQUINA, S.A. y PRONINCA, S.L, por atender para ello a la fecha del acuerdo de aumento de capital de 11 de diciembre de 1996 de ésta y no a la del asiento de presentación para su inscripción en el Registro Mercantil, en 9 de octubre de 1997. En defensa del carácter constitutivo de la operación se invoca la Sentencia de esta Sala de 20 de diciembre de 2009 (RJ 2010, 1499) (recurso de casación 10220/2003) y, entre otras, la Resolución de la Dirección General de los Registros de 28 de marzo de 1995.

(...)

.....el Abogado del Estado pone de manifiesto la singularidad de las aportaciones "in natura", en las que la transmisión de los bienes por el socio a la sociedad, como transmisión a título oneroso que es, se produce por la suscripción de las acciones y el desembolso. Esto es, se añade, "aplicando la teoría del título y el modo, propia de nuestro Derecho Civil, el título sería la suscripción de las acciones y el modo la entrega de los bienes que se aportan <<in natura>>. Y ello tiene lugar cuando se otorga la escritura pública de aumento de capital. En ese momento se produce la transmisión del dominio de los bienes aportados por el socio a la sociedad. Aunque quede pendiente, desde el punto de vista mercantil, la inscripción de la escritura pública en el Registro Mercantil, que es cuando produce efectos frente a terceros. Pero entre el socio y la sociedad, la transmisión del dominio de los bienes aportados, se produce de acuerdo con la teoría del título y el modo, con al otorgamiento de la escritura pública de aumentos de capital social."

(...)

.....la sentencia de esta Sala de 20 de diciembre de 2009, que se invoca por la recurrente, resuelve la cuestión planteada por los socios de un sociedad en régimen de transparencia fiscal que alegaban que a virtud de una ampliación de capital con renuncia al derecho de suscripción (no inscrita en el Registro Mercantil), se había producido una modificación en la participación en el capital, tesis que esta Sala rechaza, confirmando la de la sentencia de instancia, y lo hace razonando que "al no estar acreditada la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de ampliación de capital, ésta no goza de los requisitos que se precisan para que pueda surtir efectos frente a terceros y en consecuencia frente a la Hacienda Pública.", a lo que se añade: "Nos encontramos ante un caso de documento sujeto a inscripción pero no inscrito, que, por tanto, no perjudica a tercero conforme al art. 21.1 del Código de Comercio (LEG 1885, 21) y al art. 9 del Reglamento. Frente a terceros es inoponible el aumento de capital". Por ello, concluye con la afirmación de que "para que el aumento o ampliación de capital surta efectos frente a terceros , se exige, con carácter constitutivo, que el acuerdo se adopte por la Junta General de Accionistas, que se otorgue en escritura pública y que se proceda a su inscripción en el Registro Mercantil y publicación en su Boletín Oficial, de tal forma que la ausencia de tales requisitos determinará que la pretendida ampliación no surta efectos frente a terceros."

Por lo tanto, pese al empleo del término "constitutivo", la resolución de la controversia se lleva a cabo en función del aspecto negativo del principio de publicidad, que supone que lo no inscrito no perjudica a tercero, y así

lo demuestra referencia a los artículos 21.1 del Código de Comercio y 9 del Reglamento del Registro Mercantil (RCL 1996, 2112).

(...)

Lo que hemos denominado proceso complejo de ampliación de capital de sociedades comienza con el acuerdo de la Junta General decidiendo aquél (artículo 71 y siguientes de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada y 144 y siguientes de la Ley de Sociedades Anónimas (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206) , Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre) y concluye con la inscripción en el Registro Mercantil, de la escritura pública que describe la operación llevada a cabo, y entre dichos momentos se producen una serie de compromisos entre partes, de gran trascendencia, y que no podemos dejar de tener en consideración. En este sentido, y recordando que PRONINCA es sociedad de responsabilidad limitada, ha de indicarse que es cierto que el artículo 78.2 de la Ley 2/1995 , de marzo, dispone que "El acuerdo de aumento del capital social y la ejecución del mismo deberán inscribirse en el Registro Mercantil", pero no lo es menos que el apartado 1 del mismo precepto establece: "La escritura que documente la ejecución deberá expresar los bienes o derechos aportados y, si el aumento se hubiere realizado por creación de nuevas participaciones sociales, la identidad de las personas a quienes se hayan adjudicado, la numeración de las participaciones atribuidas, así como la declaración del órgano de administración de que la titularidad se ha hecho constar en el Libro registro de socios.". Pero es que además, el apartado 3 del artículo 78 dispone (y en el mismo sentido el artículo 162 del TRLSA): "Si, transcurridos seis meses, desde que se abrió el plazo de suscripción, no se hubieran presentado para su inscripción en el Registro Mercantil los documentos acreditativos de la ejecución del aumento, los aportantes podrán exigir la restitución de las aportaciones realizadas" y si dicha falta de presentación "fuere imputable a la sociedad, podrán exigir también el interés legal".

Lo anteriormente expuesto demuestra que la asunción de las participaciones obliga frente a la sociedad al desembolso de su importe, pero legítima también para obtener la entrega de las participaciones asumidas y para pedir la resolución del negocio, en su caso con el interés legal, si no se inscribe la operación de ampliación de capital en el plazo de seis meses, resolución que, innecesario sería decirlo, no tuvo lugar en el presente caso.

Y si en cumplimiento de la obligación de desembolso se lleva a cabo la oportación "in natura", que es reflejada en escritura pública, hay que dar la razón al Abogado del Estado, en el sentido de que la formalizada con ocasión de la ampliación de capital de PRONINCA, S.L que reflejaba la del 7,48% de las participaciones de KALISE, por parte de D. Borja , determinó la adquisición de la propiedad de ellas desde dicho momento, con la producción del consiguiente efecto de vinculación, que desencadena la aplicación posterior de lo dispuesto en el artículo 103.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades . Se trata de un efecto entre partes que, por ello, no puede desconocerse por la recurrente, la cual, como se ha indicado, tampoco puede ampararse en la falta de inscripción del aumento de capital en el Registro Mercantil, por lo que la conclusión no puede ser otra que la de que la vinculación entre KALISE, S.L. y PRONINCA, S.L. existía desde que ésta última adquiere el 7,48% de las acciones de aquella, en la escritura pública de ampliación de capital, de 11 de diciembre de 1996.

Este criterio sobre qué fecha hay que considerar para entender materializada la inversión consistente en la compra de títulos en virtud de una operación societaria, bien la constitución bien una ampliación de capital de la entidad - si la de la escritura pública en que se formaliza la operación o la de su inscripción en el Registro Mercantil - ha quedado consolidado en nuestra resolución de 4 de febrero de 2016 en la que resolvimos que la fecha a tener en cuenta no es la de la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura en que se formaliza la operación societaria correspondiente sino la de dicha escritura pública, refrendado lo expuesto en la citada Resolución de fecha 2 de abril de 2014, reconociendo que en ella se llevó a cabo una modificación de nuestro criterio anterior, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, criterio asimismo mantenido por la Audiencia Nacional en Sentencia de 26 de marzo de 2013 recaída en el recurso contencioso-administrativo nº 25/2012.

Procede, por tanto, confirmar que, en un caso como éste, la materialización de la inversión mediante la adquisición de los títulos de **B...**, **S.L** debe entenderse realizada en la fecha del otorgamiento de la escritura pública de ampliación de capital de ésta, es decir, el 20 de diciembre de 2006, sin perjuicio de que su inscripción en el Registro Mercantil no se produjese efectivamente hasta el año 2007, dando aquí la razón a la parte interesada. Pero recuérdese que ya se había decidido la improcedencia de la deducción por reinversión habida cuenta de la naturaleza económica, para la entidad, de los elementos patrimoniales transmitidos.

Cuarto:

Por último, en cuanto a la sanción, el interesado afirma que su actuación estuvo gobernada por una interpretación razonable de la norma y que, por tanto, no es apreciable, a efectos de su castigo, el preceptivo elemento de culpabilidad en su conducta.

El artículo 179.2.d) LGT dice:

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es, efectivamente, una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

Por su parte, el Tribunal Constitucional también ha afirmado que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal como refleja la propia Constitución (Sentencia 76/1990, de 26 de abril).

En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993; y 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995).

Al analizar la cuestión el TEAR ha concluido que:

El art. 42 del RO 4/2004 establece de manera clara y taxativa los elementos que dan origen a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Pues bien, atendiendo a la actividad de la entidad, le son de aplicación las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, que en relación a las existencias dice que un elemento inmobiliario pertenecerá a dicho grupo siempre que no hayan sido objeto de explotación.

En el presente caso, el elemento subjetivo de culpabilidad resulta a juicio de este Tribunal, acreditado a la vista de las circunstancias concurrentes, dado que el obligado tributario se dedujo de la cuota del Impuesto una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, con origen en la transmisión de unos inmuebles, respecto del cual no se ha acreditado la condición de inmovilizado.

Conforme a todo lo expuesto, entiende este Tribunal Central que la culpabilidad de **X, S.L.**, ya sea a título de dolo o de culpa, quedó suficientemente acreditada y constatada por la Inspección cuando se expuso, a la hora de acordar la regularización, por qué resultaba improcedente la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que la entidad se había aplicado en su autoliquidación del Impuesto correspondiente a 2006: porque los bienes que transmitió no eran inmovilizado sino activo circulante, siendo sólida y reiterada la doctrina sobre los criterios de calificación de los elementos patrimoniales en cada una de esas categorías. Sirva recordar que la culpa o negligencia existe, aunque sea en un grado mínimo, cuando no se presta la atención o no se tiene el mínimo cuidado que, en general, le sería exigible a una persona atendiendo a sus circunstancias en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; en este caso, los argumentos utilizados por el contribuyente para calificar los inmuebles como inmovilizado a los efectos que él pretendía (la procedencia de la deducción) son completamente endeble y desconocen no ya la sólida doctrina administrativa y jurisprudencial sobre qué condiciones han de darse para que un bien sea calificado como inmovilizado en el activo de una empresa sino también reglas de contabilidad esenciales, no pudiendo aceptarse que se amparase en interpretación razonable de las normas.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido **EN SALA** en el día de la fecha, en el presente recurso de alzada promovido por **X SL** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 7 de mayo de 2015,

ACUERDA:

DESESTIMARLO, confirmando la resolución del TEAR y los acuerdos de liquidación e imposición de subyacentes.

[1] El subrayado es nuestro

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