

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082457

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de abril de 2021

Sala 1.^a

R.G. 5301/2019

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reglas de valoración. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Reglas especiales. Consiste el objeto de la presente controversia en determinar si el valor de mercado de lo recibido por el obligado tributario tras la operación de reducción de capital ha de minorar el valor contable total de la participación, como pretende el interesado, o bien la parte de la participación afectada por la reducción, como pretende la Inspección.

La norma contable y fiscal de valoración de estas operaciones es diferente; en particular, la norma contable genera un ingreso superior al resultado fiscal. A efectos de considerar si ese ingreso contable se integra o no en la base imponible hay que tener en cuenta que no estamos en una situación de error contable sino que se trata de una diferencia de valoración entre la contabilidad y la fiscalidad. Así, prima el criterio fiscal sobre el contable y, por tanto, no debe integrarse en la base imponible el ingreso contable que no se corresponda con la aplicación estricta de la normativa fiscal.

La normativa del IS no se pronuncia sobre la valoración de la participación una vez realizada la reducción de capital con la devolución de aportaciones, por lo que se pueden hacer las siguientes interpretaciones:

-La primera es considerar que el valor de mercado de lo devuelto minorará el valor fiscal de las acciones afectadas por la reducción de capital hasta anular dicho valor, siendo el exceso renta a integrar en la base imponible.

-Una segunda interpretación es que cualquiera que sea la forma en la que se instrumente la reducción de capital, el valor de mercado de lo percibido reduce el valor fiscal de toda la participación hasta anular dicho valor, siendo el exceso renta a integrar en la base imponible del socio, salvo que pueda aplicarse la exención sobre la misma de cumplirse los requisitos legalmente establecidos.

De acuerdo con lo anterior, podemos determinar que cualquiera que sea la forma en la que se instrumente la reducción de capital, el valor de mercado de lo percibido reduce el valor fiscal de toda la participación hasta anular dicho valor, siendo el exceso renta a integrar en la base imponible del socio.

El art. 15.4 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) existe para que, fiscalmente, la imputación de la renta derivada de la reducción de capital siga un ritmo distinto al marcado por la contabilidad, produciéndose un diferimiento de la tributación: los socios de las sociedades que reduzcan capital solamente incluirán en su base imponible las rentas que excedan del valor contable de toda la participación poseída, no de la participación anulada, que es lo que resulta de aplicar las normas contables. Por tanto, será necesario efectuar ajustes extracontables para corregir el resultado contable y transformarlo en «resultado fiscal». **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 15, 16 y 19.

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), arts. 42 y 43.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 68, 89, 104 y 150.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 102 y 104.

Código Civil, art. 1218.

Ley 1/2000 (LEC), art. 317.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 22 de abril de 2021

RECURSO: 00-05301-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **XZ SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 07-03-2019 relativa a las reclamaciones económico administrativas nº .../15 y .../15 respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 10-11-2015 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 derivado del acta de disconformidad número **A02-...5** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **XZ SL**, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario el 16-11-2015 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 01-10-2014.

La regularización practicada consistió en la corrección valorativa derivada de una operación de venta realizada a una entidad vinculada en la que no se pactaron intereses por el aplazamiento de pago, resultando un incremento de base imponible declarada de 58.803,67 euros.

Segundo.

Con fecha 16-11-2015 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 derivado del acta de disconformidad número **A02-...4** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **XZ SL**, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario el 16-11-2015 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 01-10-2014.

La liquidación practicada recogió la totalidad de los extremos objeto de regularización, entre ellos, la imputación de una renta fiscal obtenida en una operación de reducción de capital social, resultando un aumento de la base imponible declarada de 2.187.263,08 euros.

Tercero.

La entidad **XZ SL** presentó declaración por el período impositivo objeto de comprobación por los siguientes importes:

Ejercicio: 2010

- Base imponible: 54.877,48
- Líquido a ingresar: 15.915,07

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad número **A02-...5**, los siguientes:

Ejercicio: 2010

- Base imponible: 113.681,15
- Líquido a ingresar: 33.556,18
- Autoliquidación: 15.915,07
- Cuota del acta: 17.641,11
- Interés demora: 3.691,95
- Deuda tributaria: 21.333,06

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad número **A02-...4**, los siguientes:

Ejercicio: 2010

- Base imponible: 2.301.523,69
- Líquido a ingresar: 689.908,94
- Autoliquidación: 15.915,07

- Liquidación provisional: 17.641,11
- Cuota del acta: 656.352,76
- Interés demora: 137.834,08
- Deuda tributaria: 794.186,84

En cuanto a la actividad desarrollada por la entidad **XZ SL**, según I.A.E., se encontraba clasificada en el epígrafe 755: "AGENCIAS DE VIAJES".

Cuarto.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

- La entidad no registró contraprestación alguna por los cobros aplazados de la transmisión del fondo de comercio a una entidad vinculada.
- Procedencia de imputar la renta fiscal obtenida en una operación de reducción de capital social.
- Asimismo, se redujo la entidad una serie de gastos que, a juicio de la Inspección, no serían fiscalmente deducibles.

Quinto.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad número A02-...5, interpuso con fecha 01-12-2015 ante el TEAR de Galicia la reclamación económico-administrativa nº .../15.

Sexto.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad número A02-...4, interpuso con fecha 01-12-2015 ante el TEAR de Galicia la reclamación económico-administrativa nº .../15.

Séptimo.

Con fecha 07-03-2019, notificada al interesado el 05-04-2019, dictó el TEAR resolución disponiendo lo siguiente:

"Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados."

Octavo.

Disconforme el interesado con la anterior resolución, interpuso el ante este TEAC, con fecha 17-04-2019, el recurso de alzada nº 5301/19 que nos ocupa, formulando las alegaciones siguientes:

- Primera.- Prescripción por excesiva duración del procedimiento inspector.
- Segunda.- Nulidad de la liquidación al no seguir la Inspección el criterio de las consultas vinculantes de la AEAT. Conforme al artículo 15.4 del TRLIS sólo procedería tributación en el caso de que lo percibido por el obligado tributario fuera superior al valor contable de la participación.
- Tercera.- Nulidad de la liquidación porque el 100% de la desinversión corresponde al capital de la sociedad participada.
- Cuarta.- Improcedencia de gravar los intereses que se dicen devengados por el aplazamiento del pago del precio de una compraventa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la

LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del TEAR objeto del presente recurso de alzada.

Tercero.

Alega en primer lugar el interesado la prescripción por excesiva duración del procedimiento inspector.

Dispone el artículo 66 de la LGT, regulador de los plazos de prescripción, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

<<Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.>>

Señalando el artículo 68.1 de la LGT, regulador de la interrupción de los plazos de prescripción, que:

<<1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.>>

Por su parte el artículo 150 de la LGT en el que se regula el plazo de las actuaciones inspectoras, señala:

<<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.>>

Disponiendo el artículo 104.2 de la LGT, por el que se regulan los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa, que:

<<(…) 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.>>

Por su parte, el artículo 102 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 RGAPGIT, en el que se regula el cómputo de los plazos máximos de resolución, determina:

<<2. 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.

(...) 4. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente.

5. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales.

6. 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.

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

Artículo 104 del RGAPGIT por el que se regulan las dilaciones por causa no imputable a la Administración:

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

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

b) ...

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

En el caso que nos ocupa las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron con fecha 01-10-2014 referidas al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2010.

Recoge el Acuerdo de liquidación la existencia de diversos períodos de tiempo en el procedimiento inspector no computables a los efectos de determinar la duración del mismo.

En particular, señala la Inspección la existencia de **60 días** de dilaciones conforme al siguiente detalle:

Primera dilación:

- Motivo: Solicitud aplazamiento
- Fecha inicio: 05-03-2015
- Fecha fin: 13-05-2015
- N° de días netos: 8

En Diligencia nº ..., de ...-2015, se hizo constar:

<<Que el día 26/02/2015 la inspección envía dos correos electrónicos al representante solicitando documentación y fijando nueva cita para comparecer el día 05/03/2015. El día 04/03/2015 la inspección recibe correo electrónico del representante solicitando aplazamiento de la visita hasta próximo aviso, compareciendo el día de hoy.>>

En relación a la presente dilación no dispuso nada la Inspección en el Acuerdo de liquidación, disponiendo al respecto el TEAR en la resolución impugnada, lo siguiente:

<<Discrepa la reclamante frente a los tres periodos dilatorios achacados por aplazamientos solicitados, entrando en el análisis individualizado de cada uno de ellos. A saber:

- *Primer periodo (05-03-2015 al 13-03-2015): tras ser requerida cierta documentación para que fuese aportada en fecha 05-03-2015, la entidad remitió un correo electrónico el día anterior al señalado expresando que "en los próximos días, el propio representante se pondrá en contacto con usted telefónicamente para fijar la próxima comparecencia".*

Finalmente se levantó diligencia en fecha 13-03-2015, pero se rechaza su imputación como dilación al no haber señalado la Inspección el día concreto para comparecer.

En este supuesto se había fijado una previa fecha de comparecencia para el día 05-03-2015, y la entidad insta su aplazamiento con expresa voluntad de que las actuaciones continúen en fecha de su conveniencia, a lo que no se opuso la Inspección, teniendo lugar la comparecencia el 13-03-2015, resultado del aviso, tal como se documenta en la diligencia, lo que representa un claro ejemplo de retraso voluntariamente solicitado no imputable a la Inspección.

...La documentación que se requiere para su aportación el 05-03-2015 se concentra en dos correos electrónicos enviados el 26-02-2015, siendo la siguiente:

*" -Documentación completa de la adquisición de participaciones de la entidad **TW SL**: contrato privado, anexos, adendas, ..*

*-Documentación completa de la reducción de capital de la entidad **TW SL**: acuerdos sociales adoptados en Juntas generales.*

*-Facturas emitidas/medios cobro y facturas recibidas/medio pago de **QR SA**.*

-Toda la documentación puesta en conocimiento de la Administración Concursal de Viajes

Sin entrar en el debate sobre la trascendencia tributaria de la documentación solicitada, lo cierto es que el órgano de comprobación parece entender que alguna de ella no reúne tal cualidad, de lo contrario no otorgaría un plazo para su aportación, que además no se descuenta del cómputo del periodo de duración de las actuaciones. El plazo concedido no se extiende, sin embargo, al periodo mínimo exigido (10 días), limitándose a un periodo de 6 días, que, por tanto, ha de ser completado. La consecuencia de no conceder inicialmente el plazo reglamentario de 10 días (tal como ha reiterado el Tribunal Económico Administrativo Central, en Resoluciones tales como la de fecha ...-2015 -RG .../12-) es que el cómputo de la dilación se ha de iniciar el día siguiente al transcurso de los 10 días, que en nuestro caso, supone iniciar la dilación el día 11-03-2015, y no el 05-03-2015, lo que lleva a detraer de la dilación imputada un periodo de 6 días, de manera que este primer periodo dilatorio comprende 2 días (en lugar de 8 días)."

Pues bien, a este respecto, coincide este Tribunal con el TEAR en que habiendo solicitado la entidad un aplazamiento con expresa voluntad de que las actuaciones continuasen en fecha de su conveniencia, nos encontramos ante un retraso voluntariamente solicitado no imputable a la Inspección, debiéndose computar, no obstante como dilación, el plazo de **2 días** fijado por el TEAR (día siguiente al transcurso de los 10 días) y no el plazo de 8 días computado por la Inspección.

Segunda dilación:

- Motivo: Solicitud aplazamiento
- Fecha inicio: 26-05-2015
- Fecha fin: 09-06-2015
- Nº de días netos: 14

En Diligencia nº ..., de ...-2015, se hizo constar:

<<1) Que el sujeto pasivo debía haber comparecido el 26/05/2015. Que el compareciente solicitó aplazamiento de la visita para el día de hoy y así lo manifiesta en este acto.>>

A este respecto es preciso señalar que las diligencias son documentos emanados de un funcionario público en el ejercicio de sus funciones y como tal hacen prueba del hecho al que se refieren y a su fecha, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.218 del Código Civil y 317.5 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Como muestra de innumerables pronunciamientos judiciales al respecto, puede citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 15-03-2012, recurso de casación núm.4090/2008, que afirma que:

<<...en relación a la fuerza probatoria de este tipo de documentos públicos el apartado primero del artículo 319 de la LEC 1/2000 dice que "Con los requisitos y en los casos de los artículos siguientes, los documentos públicos comprendidos en los números 1 a 6 del artículo 317 harán prueba plena del hecho, acto o estado de cosas que

documenten... La prueba se refiere por tanto incluso al estado de cosas, es decir al estado de la Inspección y a la práctica de la misma mediante las correspondientes diligencias.>>

Por tanto, habiendo firmado el interesado en conformidad la Diligencia en que se hizo constar la solicitud de aplazamiento y haciendo dicha Diligencia prueba plena de lo en ella documentado, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto, procediendo por tanto computar la presente dilación por un periodo de **14 días**, y ello por cuanto que, como tenemos dicho en nuestra resolución de 08-02-2018 (RG 2832/15-DYCTEA):

<<Este Tribunal Central no desconoce la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2017 (Rec. casación para la unificación de doctrina núm. 3175/2016), sentencia invocada por el recurrente en sus alegaciones. Esta sentencia sienta la doctrina de que las dilaciones imputadas al obligado tributario deben motivarse adecuadamente tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación, no siendo las diligencias el instrumento adecuado para este cometido. Debe observarse, sin embargo, que esta sentencia, así como las de contraste que se invocan en el recurso de casación, se refieren a supuestos en los que la dilación se produce por retraso en la aportación de documentación y no, como sucede en el caso que aquí examinamos, en supuestos de aplazamiento de la comparecencia solicitada por el propio obligado tributario. En este último supuesto la motivación de la dilación está ínsita en la propia solicitud, es connatural a ella, esto es, la dilación imputable al contribuyente queda justificada por la propia solicitud de éste, en la que pide el aplazamiento de la comparecencia a una fecha posterior. No resultarían necesarias, en consecuencia, mayores motivaciones por parte de la Administración, pues resulta obvio no sólo que ha existido una demora provocada por el obligado tributario sino que esa demora ha perturbado el normal desenvolvimiento de las actuaciones en la medida en que ha retrasado el momento en que debía haber comparecido a efectos de ofrecer explicaciones de aquello que la Administración le hubiese solicitado en la diligencia o comunicación en la que se le exigía la comparecencia o de aquello que le pudiera solicitar aportar en la fecha prevista para ésta. En el caso concreto aquí examinado es evidente, como no podía ser de otra manera, que la solicitud de aplazamiento ha incidido en el normal desenvolvimiento de las actuaciones inspectoras porque habiendo decidido la Inspección, en uso de las facultades que el ordenamiento le reconoce sobre el modo, lugar y tiempo para realizarlas, emplazar al interesado para que comparezca ante ella en una determinada fecha (...), se pospone dicha comparecencia a solicitud de aquél, con el consiguiente retraso del procedimiento...>>

(...)

Por lo expuesto, exigir a la Administración motivar en el acta y en el acuerdo de liquidación una dilación por solicitud de aplazamiento de una comparecencia del obligado tributario más allá de la constatación de dicha petición y del plazo correspondiente, equivaldría a exigirle poco menos que justificara las razones por las que dicho obligado tributario ha solicitado tal aplazamiento.>>

Tercera dilación:

- Motivo: Retraso aportación documentación
- Fecha inicio: 11-08-2015
- Fecha fin: 13-08-2015
- Nº de días netos: 2

En relación a la presente dilación no dispuso nada la Inspección en el Acuerdo de liquidación.

Pues bien, no habiendo motivado la Inspección el entorpecimiento ocasionado por la falta de aportación de documentación, es preciso traer a colación la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 11-12-2017 (Rec. Casación para la Unificación de Doctrina nº 3175/2016), en la que se dispuso:

<<SÉPTIMO

De todo lo anterior derivan de forma natural, por lo que a este proceso interesa, las conclusiones que exponemos a continuación.

En primer lugar, y la más evidente, que, dado que resulta indudable que la Ley quiere que el procedimiento inspector esté sujeto a un plazo máximo de duración, la Administración tributaria tiene el deber, en cualquier caso, de motivar las dilaciones imputadas a los obligados tributarios, a los efectos de poder descontar esas demoras en el cómputo del plazo previsto en la norma para concluir las actuaciones inspectoras.

En segundo lugar, de la doctrina expuesta se desprende, asimismo, que esa motivación debe hacerse, en principio, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación. Así es, parece obvio que el órgano actuante debe hacer un primer relato, no solo de las dilaciones imputadas a la persona o entidad (o de las interrupciones que hayan acaecido), sino también de la trascendencia que las mismas han tenido en el desarrollo del procedimiento, en el

acta inspectora, que recoge una propuesta que el órgano competente para liquidar puede o no acoger. Ello, naturalmente, sin perjuicio de que, tratándose de actas de disconformidad, en el informe ampliatorio o complementario se desarrollen de forma concreta los motivos de la regularización y las incidencias del procedimiento, y de que el Inspector-Jefe pueda, en su caso, subsanar los eventuales déficits de motivación.

No debe olvidarse, de un lado, que el Actuario es el responsable de la instrucción del procedimiento, y, por ende, quien mejor conoce porqué se han ocasionado las dilaciones que han impedido continuar sus actuaciones, no la Oficina Técnica, que es la que dicta el acuerdo de liquidación que después firma el Inspector-Jefe, quien, en este punto, suele limitarse a reproducir lo que el Actuario haya reflejado en el acta o en el informe. Y, de otro lado, que tras la firma del acta de disconformidad se abre un plazo de 15 días para que el obligado tributario pueda formular las alegaciones que estime pertinentes dirigidas al Inspector-Jefe, siendo éste el primer momento del que dispone la persona o entidad inspeccionada para oponerse a las dilaciones que en su caso se le hayan imputado.

Pero resulta evidente que las dilaciones atribuidas al obligado tributario deben motivarse, asimismo, en el acuerdo de liquidación, porque, como es de sobra conocido, en virtud del art. 54.1 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512), en general, y del art. 103.3 de la LGT (RCL 2003, 2945), en particular, el acto administrativo de liquidación debe ser motivado. Y, como dice la sentencia de la Audiencia Nacional ofrecida de contraste, «[e]ste deber jurídico, en lo que se refiere a la liquidación, debe entenderse rectamente que no sólo comprende, en el contexto de una Administración que debe someterse a la Ley y al Derecho (art. 103 CE (RCL 1978, 2836)), la motivación de los elementos sustantivos esenciales del tributo liquidado, sino que ha de extenderse a la justificación del propio ejercicio de la potestad, antecedente y presupuesto de esa determinación de la deuda, cuando concurran en el asunto circunstancias que puedan hacer dudar del tempestivo y adecuado ejercicio de la competencia, como sucede en los casos en que la resolución se dicta una vez ya transcurridos los doce meses que, como límite máximo, impone la ley». Teniendo siempre presente que «la motivación no es una mera cortesía del acto, sino una exigencia que permite al propio órgano administrativo garantizar el acierto de su decisión, de la que debe dar cuenta, y a los Tribunales de justicia verificar si esa decisión se acomoda al ordenamiento jurídico o si, por el contrario, incurre en cualquier infracción de éste y, eventualmente, en arbitrariedad» (FD Cuarto).

Por consiguiente, es palmario que las dilaciones deben motivarse adecuadamente en el acta y en el acuerdo de liquidación, por las razones expuestas y porque -es preciso subrayarlo-, por su propia naturaleza, las diligencias no son en absoluto el instrumento idóneo para este cometido.

En efecto, sin necesidad de descender ahora a todos y cada uno de los aspectos de la dilación que deben ser motivados, hemos dicho que para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento. Y este dato, difícilmente puede figurar en una diligencia de constancia de hechos, que podrán contener, sí, los requerimientos que en un momento concreto se efectúan a los obligados tributarios y los resultados de dichos requerimientos o de las actuaciones de obtención de información (art.98.2 RD 1065/2007 (RCL 2007, 1658)), pero en ningún caso un relato cabal y una valoración global de la trascendencia de dicha información y, sobre todo, con la necesaria perspectiva, de la influencia de los incumplimientos o demoras en el trabajo de los actuarios.

De lo anterior se deduce directamente, en tercer lugar, que no basta con que el acta o el acuerdo de liquidación empleen fórmulas estereotipadas (desafortunadamente, esta Sala ha podido comprobar con frecuencia su uso) como la de que la persona o entidad inspeccionada "no aporta documentación", y aludan al periodo temporal en que se habría producido dicha circunstancia, porque esa expresión no explica a qué documentos se refiere ni si el incumplimiento ha sido total o parcial, temporal o definitivo, y, desde luego, ni por remisión a las específicas diligencias en las que aparecen las peticiones de esos documentos y la inobservancia o demora del contribuyente, aclara porqué la conducta de éste ha dilatado u obstaculizado el devenir del procedimiento inspector hasta el punto de que ha impedido cumplir con el plazo máximo para su conclusión previsto en la Ley.

Por último, importa advertir que, habiendo de concluir la Inspección sus actuaciones en el plazo máximo previsto en el art. 150.1 LGT (RCL 2003, 2945), y debiendo, por ende, el órgano competente para liquidar, y previamente el Actuario, motivar cuidadosamente las dilaciones imputadas a los contribuyentes objeto de inspección, explicando porqué se excedió del término que se le ha otorgado, no pueden ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del acuerdo de liquidación. En nuestro caso, la propia resolución del TEAR de Canarias aclara que en ella «no se recogen la la relación de diligencias para suplir el contenido del acuerdo de liquidación sino para evidenciar, precisamente, que bastaba la lectura de las mismas para rebatir las alegaciones de los contribuyentes» (FD Segundo).

OCTAVO

- Todo lo que hemos dicho hasta ahora lleva a estimar el recurso contencioso-administrativo, únicamente en lo que afecta a la cuestión debatida.>>

Tal y como ha quedado expuesto, en el caso que nos ocupa, teniendo en cuenta la sentencia del TS transcrita, este TEAC considera que la Inspección no razonó los motivos por los que la no aportación o retraso en la aportación de la documentación requerida incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora, no procediendo por tanto computar la presente dilación de 2 días, habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal entre otras en resolución de 21-03-2018 (RG 4957/14-DYCTEA), por citar una de las más recientes.

Cuarta dilación:

- Motivo: Solicitud aplazamiento
- Fecha inicio: 13-08-2015
- Fecha fin: 18-09-2015
- Nº de días netos: 36

En Diligencia nº ..., de ...-2015, se hizo constar:

<<1) Que el día 13/08/2015 la inspección recibe correo electrónico del representante solicitando aplazamiento de la visita que estaba prevista para ese mismo día, así como la dilación que correspondiera hasta el 15/09/2015, fecha en la que se pondría en contacto con la inspección para fijar nueva visita...>>

A este respecto alega el interesado que la dilación debería computarse desde el 13-08-2015 hasta el 15-09-2015 y no hasta el 18-09-2015, como pretende la Inspección, al ser éste el plazo solicitado por el interesado, quien dispuso en el correo electrónico remitido a la Inspección, lo siguiente:

<<Así mismo, solicitamos dilación hasta el próximo día 15 de septiembre de 2015, fecha a partir de la cual nos pondremos en contacto contigo para fijar el día de la próxima comparecencia.>>

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia, procede traer a colación la resolución de este Tribunal de 05-09-2013 (RG 1683/10-DYCTEA), en la que dispusimos, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

<<No obstante, medir los días exactos que han de restarse a la dilación computada por la Inspección puede plantear dudas en este caso, por la premura con la que se solicitó y el abanico de días que se ofreció para la nueva comparecencia. Como puso de manifiesto la resolución de 20-12-2012 (R.G 1556/2010) de este TEAC, en ocasiones, como la que nos ocupa, que la duración del periodo de tiempo que deba considerarse dilación imputable a un contribuyente por solicitud de aplazamiento necesite ponderar la totalidad de las circunstancias concurrentes. Así, como en dicha resolución se explicaba, podría extenderse más allá de la petición del contribuyente un aplazamiento solicitado "...con muy escasa antelación a la fecha inicialmente prevista para la celebración de la comparecencia (se pidió el aplazamiento el viernes 3 de octubre de 2008 y la cita prevista era para el lunes 6 de octubre de 2008), de manera que resultaba prácticamente imposible, dentro de una planificación normal de cualquier trabajo (en este caso del trabajo de la Inspección), que ésta pudiera fijar una nueva cita el primero de los días indicados por el representante del obligado, el martes 7 de octubre de 2008". En nuestro caso, por tanto, el aplazamiento solicitado no acabaría necesariamente el primer día en que el solicitante se muestra dispuesto a acudir ante a Inspección, el día 11 de agosto, si ésta hubiese fijado la visita en alguno de los días posteriores también propuestos, hasta el 15 de agosto, o si se hubiere fijado en un día posterior, pero cercano, si resultase razonable y justificado en atención al necesario respeto a la previa planificación del trabajo de la Inspección.>>

Por tanto, habiendo solicitado el interesado el aplazamiento hasta el día 15 de septiembre, "*fecha a partir de la cual nos pondremos en contacto contigo para fijar el día de la próxima comparecencia*", y habiendo tenido lugar finalmente dicha comparecencia el día 18 de septiembre, **tan sólo 3 días después**, no podemos sino desestimar las pretensiones del interesado en este punto, debiéndose computar como dilación imputable al interesado el periodo comprendido entre el 13 de agosto y el 18 de septiembre, esto es, **36 días**.

Finalmente procede señalar que, en relación a la alegación del interesado sobre la necesidad de motivación en el Acuerdo de liquidación de las dilaciones relativas a las solicitudes de aplazamiento, este Tribunal Central no desconoce la sentencia del Tribunal Supremo de 11-12-2017 (Rec. casación para la unificación de doctrina núm. 3175/2016), a la que hace referencia el interesado en sus alegaciones. Esta sentencia sienta la doctrina de que las dilaciones imputadas al obligado tributario deben motivarse adecuadamente tanto en el acta como en el Acuerdo de liquidación, no siendo las diligencias el instrumento adecuado para este cometido.

Debe observarse, sin embargo, que esta sentencia, así como las de contraste que se invocan en el recurso de casación, se refieren a supuestos en los que la dilación se produce por retraso en la aportación de documentación y no, como sucede en el caso que aquí examinamos, en supuestos de aplazamiento de la comparecencia solicitado

por el propio obligado tributario. En este último supuesto la motivación de la dilación está ínsita en la propia solicitud, es connatural a ella, esto es, la dilación imputable al contribuyente queda justificada por la propia solicitud de éste, en la que pide el aplazamiento de la comparecencia a una fecha posterior. No resultarían necesarias, en consecuencia, mayores motivaciones por parte de la Administración más allá de la acreditación de la existencia de la solicitud de aplazamiento en sí y de su término.

Resulta obvio no sólo que ha existido una demora provocada por el obligado tributario sino que esa demora ha perturbado el normal desenvolvimiento de las actuaciones en la medida en que ha retrasado el momento en que debía haber comparecido a efectos de ofrecer explicaciones de aquéllo que la Administración le hubiese solicitado en la diligencia o comunicación en la que se le exigía la comparecencia o de aquello que le pudiera solicitar aportar en la fecha prevista para ésta.

Por lo expuesto, exigir a la Administración motivar en el acta y en el Acuerdo de liquidación una dilación por solicitud de aplazamiento de una comparecencia del obligado tributario más allá de la constatación de dicha petición y del plazo correspondiente, equivaldría a exigirle poco menos que justificara las razones por las que dicho obligado tributario ha solicitado tal aplazamiento, debiéndose desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Así pues, de acuerdo con todo lo anterior, eliminando estos 8 días (6 +2) de los 60 días computados por la Inspección podemos determinar que, habiéndose iniciado el procedimiento con fecha **01-10-2014** el mismo debió finalizar el **22-11-2015**, por lo que, habiendo sido notificados sendos Acuerdos de liquidación al interesado con fecha **16-11-2015**, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto, no habiendo excedido la Inspección el plazo de duración del procedimiento legalmente previsto.

Cuarto.

Alega en segundo lugar el interesado la nulidad de la liquidación al no seguir la Inspección el criterio de las consultas vinculantes de la AEAT manifestando que, conforme al artículo 15.4 del TRLIS, sólo procedería tributación en el caso de que lo percibido por el obligado tributario fuera superior al valor contable de la participación, señalando al respecto lo siguiente:

<<La liquidación no ha aplicado los criterios establecidos en varias consultas vinculantes de la DGT.

Como consecuencia es nula por haber vulnerado el principio de jerarquía, que obliga a la inspección a aplicar los criterios de las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (artículo 89.1 LGT).

La resolución del TEAC de 15 de diciembre de 2015 (referencia 1503/2014) entiende que en tales casos la liquidación es nula, con independencia del acierto o desacierto de la doctrina de la DGT.

Nada dice el TEAR sobre esta alegación. El caso es que si considera que no son equiparables los hechos descritos en las consultas con los que conforman este expediente debió decirlo, al objeto de poder replicar adecuadamente.

...Pues bien, la Dirección General de Tributos ha considerado que en las reducciones de capital con devolución de aportaciones, a la hora de liquidar el impuesto de sociedades del socio, procede aplicar la norma fiscal antes que la regulación contable y, en consecuencia, solo se reconocerá una renta si lo recibido es superior al coste de adquisición.

...Lo que establece por tanto la DGT es que no se reconozca un ingreso fiscal en tanto en cuanto lo recibido sea inferior al valor de adquisición de la participación. Si se hubiera contabilizado un ingreso, procede un ajuste extracontable negativo. Lo que desde luego no procede es que la inspección de los tributos de la AEAT liquide la renta, contradiciendo frontalmente el criterio de la Dirección General de Tributos.

...Por tanto, en el caso de una reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios, el valor de lo recibido disminuye el valor contable de la participación y el exceso, si lo hubiera, tributa como renta del capital, con derecho a la deducción por doble imposición de dividendos.

...En nuestro caso el valor contable de la participación del socio antes de la reducción de capital era de 6.800.000 euros y el importe recibido como consecuencia de la reducción 4.250.000 euros; como consecuencia el valor contable de la participación del socio después de la reducción es de 2.550.000 euros y no hay renta alguna que deba tributar.

...La liquidación, en lugar de restar del valor de la participación (6.800.000 euros, según reconoce) el importe de la reducción de capital (4.250.000 euros, como así mismo manifiesta), resta de este último importe 2.062.263,08 euros, que es el resultado de aplicar el porcentaje en que se reduce el valor nominal de las participaciones a la parte del coste de adquisición que corresponde al capital social. Es decir, prescinde del <valor contable de la participación> (que es el que se ha de tomar, conforme al 15.4 LIS) y lo sustituye por ese otro valor, el cual no está reconocido por ninguna norma fiscal.

Dice el informe ampliatorio al acta:

"El sujeto pasivo recibió por el 36,49% del valor nominal de las participaciones un importe de 4.250.000 euros, que le costaron 2.062.736,92 euros, por lo que debe reintegrarse el exceso como renta en base imponible."

Pues bien, al sujeto pasivo no le costó 2.062.736,92 euros el 36,49% del valor nominal de las participaciones de Aguas Santas, porque nunca adquirió el 36,49% del valor nominal de dichas participaciones. Adquirió participaciones de esa sociedad, no un porcentaje del valor nominal de ellas. El coste del que habla el informe ampliatorio no existe.

La ley habla del valor contable de la participación y el coste a que se refiere el informe ampliatorio - 2.062.736,92 euros- ni consta en la contabilidad ni tenía que constar. El valor contable de la participación es el coste de las acciones o participaciones poseídas. Así se ha entendido siempre. No hemos encontrado en los repertorios de jurisprudencia ninguna resolución o sentencia que valide una actuación similar a la de este expediente."

Siendo los hechos acaecidos en el presente caso, los siguientes:

XZ SL (en adelante ...) adquirió el 100% de las participaciones sociales de la entidad **TW SL**, (en adelante ...) en dos fases:

1ª FASE: En escritura pública de ...-2010 se elevó a público el contrato privado de ...-2010 de compraventa de 38.823 participaciones sociales de la entidad **TW** que representaban el 33,33% del capital social, a los socios de la entidad: **NP SA**, **LM SA**, y **JK SA**.

El importe pactado de esta venta fue de 2.550.000 euros de los cuales 2.000.000 euros fueron aplazados con devengo de intereses.

2ª FASE: En escrituras públicas de ...-2010 se adquirieron 77.648 participaciones sociales de **TW** que representaban el 66,67% restante, que completaban el 100% del capital social de esa empresa.

El importe pactado de esta venta fue de 4.250.000 euros pagados mediante cheques nominativos a cada uno de los socios y proporcionalmente al número de participaciones vendidas.

El día ...-2010, se elevó a público, mediante escritura de esa fecha, el Acuerdo de reducción de capital adoptado por la Junta Universal de la Sociedad el ...-2010, el mismo día que culminó la compra del 100% de las participaciones sociales y el día ...-2010 se elevó a público Acuerdo adoptado en la Junta universal de la sociedad, celebrada el 18-05-2010 por el que se adoptó el Acuerdo de ejecutar el acuerdo de reducción de capital social adoptado en la Junta de fecha ...-2010.

En la Junta celebrada el ...-2010 (elevada a público en escritura de ...-2010) se ejecutó la reducción de capital social en 4.250.000,00 euros, restituyéndose al socio único (**XZ**), en concepto de devolución de aportaciones, la cantidad de 4.250.000,00 euros mediante la entrega de 3 cheques bancarios. El capital social de la entidad quedó fijado en 7.397.100,00 euros por reducción del valor nominal de las participaciones.

El valor nominal de las participaciones antes de la reducción era de 100 euros cada una, después de la reducción quedó fijado en 63,51 euros.

Consiste el objeto de la presente controversia en determinar si el valor de mercado de lo recibido por el obligado tributario tras la operación de reducción de capital ha de minorar el valor contable total de la participación, como pretende el interesado, o bien la parte de la participación afectada por la reducción, como pretende la Inspección. Dispone el artículo 15.4 del RD 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), en lo que aquí interesa:

<<En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación>>.

Pues bien, el ICAC se decanta por entender que se produce una desinversión al recuperarse total o parcialmente el coste de la inversión efectuada y, por tanto, se debe disminuir el precio de adquisición de los valores. Para identificar en el inversor el coste de las acciones correspondientes a la reducción de capital se debe aplicar a la inversión la misma proporción que represente la reducción de fondos propios respecto del valor teórico contable antes de la reducción, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el momento de la reducción de capital, siendo un ingreso la diferencia con el importe percibido (ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 40; consulta núm 10, BOICAC núm 85; ICAC Resol 5-3-19 art.40).

Se aprecia que la norma contable y fiscal de valoración de estas operaciones es diferente; en particular, la norma contable genera un ingreso superior al resultado fiscal. A efectos de considerar si ese ingreso contable se integra o no en la base imponible hay que tener en cuenta que no estamos en una situación de error contable sino que se trata de una diferencia de valoración entre la contabilidad y la fiscalidad. Así, prima el criterio fiscal sobre el contable y, por tanto, no debe integrarse en la base imponible el ingreso contable que no se corresponda con la aplicación estricta de la normativa fiscal. Este criterio se deduce de la doctrina administrativa que, en un caso de distribución de la prima de emisión, ha interpretado que aunque genere un ingreso contable este no se integra en la base imponible si el importe recibido es inferior al valor fiscal de la participación (DGT CV 16-12-14), dado que es similar el régimen fiscal de la reducción de capital con devolución de aportaciones y la distribución de la prima de

emisión, con la única excepción del caso en que la entidad participada sea una IIC no sometida al tipo general de gravamen.

Así pues, podemos determinar que si la reducción de capital afecta por igual a todos los socios, tal y como sucede en el presente caso siendo el interesado el poseedor del 100% de las acciones de la entidad **TW**, determina que antes y después de la misma, la participación en el capital de la entidad no se altera, en cuyo caso, sólo se está devolviendo parte del nominal del capital de la entidad.

A nivel de los socios se manifiesta una renta, tanto si la devolución es dineraria como en especie, por diferencia entre el valor de mercado de los elementos percibidos y el valor fiscal de la participación, es decir, sólo se grava el exceso de aquel valor sobre el valor de la participación.

La normativa del IS no se pronuncia sobre la valoración de la participación una vez realizada la reducción de capital con la devolución de aportaciones, por lo que se pueden hacer las siguientes interpretaciones:

La primera es considerar que el valor de mercado de lo devuelto minorará el valor fiscal de las acciones afectadas por la reducción de capital hasta anular dicho valor, siendo el exceso renta a integrar en la base imponible.

Con esta interpretación resulta que la forma en la que se realice la reducción de capital puede determinar diferentes rentas a integrar en la base imponible:

- Mediante la reducción de valor de todas las acciones no se genera renta siempre que el valor fiscal de la participación sea igual o superior al nominal de las participaciones.

- Por el contrario, si la reducción de capital se realiza mediante la amortización de acciones, siempre resulta una renta positiva o negativa a efectos fiscales en función de que el valor fiscal de las participaciones amortizadas sea inferior o superior, respectivamente, al valor contable de dichas participaciones.

Esta interpretación conduce al absurdo de que, aunque el socio conserva la misma participación en el capital antes y después de la reducción, es decir, no se altera el valor económico de su participación, sin embargo, con toda seguridad se genera una renta negativa cuando la reducción se instrumente mediante amortización de acciones cuando el valor contable del capital objeto de reducción sea inferior al coste medio de la participación amortizada. Y viceversa.

Una segunda interpretación es que cualquiera que sea la forma en la que se instrumente la reducción de capital, el valor de mercado de lo percibido reduce el valor fiscal de toda la participación hasta anular dicho valor, siendo el exceso renta a integrar en la base imponible del socio, salvo que pueda aplicarse la exención sobre la misma de cumplirse los requisitos legalmente establecidos.

Esta interpretación se entiende que no sólo se ajusta en mayor medida a la literalidad de la normativa del IS, sino que, además, es la que determina una tributación más ajustada a la realidad económica de estas operaciones, debiéndose por tanto estimar las pretensiones del interesado al respecto.

Dispone la citada Consulta nº V3340-14 de 16-12-2014, lo siguiente:

"CUESTIÓN PLANTEADA

Se plantea cual sería el tratamiento fiscal en la entidad consultante del reparto de la prima de emisión efectuado por su entidad filial S.

Si en el caso de que conforme a la normativa contable debiera contabilizar la entidad consultante un ingreso contable con motivo del reparto de la prima de emisión efectuado por la entidad filial, fiscalmente la entidad consultante podría practicar un ajuste extracontable negativo por dicho importe en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades siempre y cuando el importe de la prima de emisión repartida fuera inferior al valor fiscal de la participación de la entidad consultante en S.

CONTESTACIÓN

Este Centro Directivo no es competente para determinar la correcta contabilización de las operaciones señaladas en el escrito de consulta, y parte de la presunción de que, desde el punto de vista contable, las cantidades percibidas por la entidad consultante tienen la calificación de distribución de prima de emisión.

...Por tanto, la distribución de dividendos que realice la entidad hasta el importe de las reducciones de capital, aportaciones de socios o traspaso de prima de emisión realizadas, supone la devolución indirecta del importe de capital, prima de emisión o aportaciones realizadas previamente, y por tanto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.4 del TRLIS, dicho importe reduce el valor a efectos fiscales de la participación que la consultante tiene en la entidad S, por lo que el mismo no se integraría en la base imponible de la entidad consultante, siempre que el valor de esa participación exceda del importe percibido. En caso contrario, el exceso del importe percibido sobre el valor de la participación se integrará en la base imponible.

En consecuencia, si el reparto señalado genera en la entidad consultante un ingreso contable por tratarse de una distribución de prima de emisión, se podría aplicar un ajuste extracontable negativo por dicho importe en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el importe de la prima de emisión repartida fuera inferior al valor fiscal de la participación."

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, podemos determinar que cualquiera que sea la forma en la que se instrumente la reducción de capital, el valor de mercado de lo percibido reduce el valor fiscal de toda la participación hasta anular dicho valor, siendo el exceso renta a integrar en la base imponible del socio.

Y así lo dijo ya este Tribunal Central en su resolución de 11-03-2019 (RG 2276/16) a tenor de la cual:

<<Como se desprende de su redacción, dicho artículo 15.4 TRLIS se refiere al tratamiento fiscal de las restituciones de fondos propios previamente aportados por los socios de una sociedad mercantil.

Contablemente, conforme al Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, las reducciones de capital con devolución de aportaciones deben contabilizarse como bajas en balance, lo que obligará a asignarles un valor por el método del coste (inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas) o valor medio ponderado por grupos homogéneos (activos financieros disponibles para la venta). Así se expresa también la consulta del ICAC núm. 2 publicada en su Boletín 40, de Diciembre 1999, sobre registro contable por parte del inversor en las reducciones de capital. Su contenido, aún cuando se refiere al anterior Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, puede considerarse aplicable al vigente en los ejercicios que aquí nos ocupan dado que el tratamiento contable de las reducciones de capital no presenta variaciones significativas. Así, dicha consulta establece que

"Cuando se produzca una reducción de capital con devolución de aportaciones, independientemente de si se reduce el valor nominal de las acciones o si se amortiza parte de ellas, este Instituto entiende que se produce una desinversión al recuperarse parcial o totalmente el coste de la inversión efectuada y, por lo tanto, se deberá disminuir el precio de adquisición de los respectivos valores

(...)

Si la devolución es monetaria, el resultado será la diferencia entre el importe percibido o a percibir y el valor contable de las participaciones"

En este caso, tanto el órgano gestor como el TEAR entienden que no hay diferencia entre contabilidad y fiscalidad, por lo que concluyen la improcedencia del ajuste extrafiscal que ahora pretende la entidad, la cual, en su contabilidad del ejercicio, registró un resultado positivo derivado de la reducción de capital por 2.947.231,70 euros.

Sin embargo, entiende este Tribunal Central que no es esta la interpretación que debe hacerse del aludido artículo 15.4 TRLIS.

El artículo 12.1 LGT dice que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, cuyo artículo 3.1 afirma que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

Para determinar cómo debe tratarse fiscalmente la reducción de capital y determinar el sentido del artículo 15.4 TRLIS, entendemos que cobra especial relevancia la interpretación sistemática.

El artículo 10.3 TRLIS establece que en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. Esto significa, grosso modo, que la fiscalidad sigue a la contabilidad, es decir, que la renta de la sociedad se determina conforme a las reglas contables de cuantificación del resultado, sin más correcciones que las establecidas en el propio TRLIS. La razón de ser de los artículos 12 a 25 TRLIS es, precisamente, corregir el resultado contable para así llegar al "resultado fiscal", es decir, la renta gravable de la sociedad.

Teniendo esto en cuenta, es lógico concluir que el artículo 15.4 TRLIS existe para que, fiscalmente, la imputación de la renta derivada de la reducción de capital siga un ritmo distinto al marcado por la contabilidad, produciéndose un diferimiento de la tributación: los socios de las sociedades que reduzcan capital solamente incluirán en su base imponible las rentas que excedan del valor contable de toda la participación poseída, no de la participación anulada, que es lo que resulta de aplicar las normas contables. Por tanto, será necesario efectuar ajustes extracontables para corregir el resultado contable y transformarlo en "resultado fiscal".

Sin perjuicio de lo anterior, y como también dijimos en la resolución trascrita, la aplicación de lo dispuesto en el aludido 15.4 TRLIS al ejercicio 2010 supone la procedencia de un ajuste en ese ejercicio, pero implica, necesariamente, una reducción del valor fiscal de la participación que el sujeto pasivo tiene en **TW SL** que ha podido suponer, en ejercicios posteriores ¿ con su posible venta o transmisión ¿ unas rentas o ingresos fiscales superiores a los contables. Es el órgano gestor es el que debe comprobar que en los periodos posteriores no se haya producido

un aprovechamiento de la circunstancia de que el valor fiscal de la participación fuera mayor que el que procedería conforme a la correcta aplicación del artículo 15.4 TRLIS.

Debiéndose por tanto estimar las pretensiones del interesado al respecto.

QUINTO.- En relación a las consultas aportadas por el interesado, dispone el artículo 89 de la LGT, regulador de los "Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas", lo siguiente:

<<1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.>>

Y como las consultas que señala no las formuló el obligado tributario, es evidente que apela concretamente a lo dispuesto en el tercer párrafo del apartado 1 de ese artículo:

<<Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta>>.

Las cuestiones que a la DGT se le habían planteado en las consultas expuestas por el interesado son las siguientes:

1.- Consulta vinculante V0099-06, de 18 de enero:

<<Tratamiento fiscal para la entidad consultante de la distribución dineraria por la sociedad X de parte de la prima de asunción, en concreto, en el supuesto de que procediera la contabilización de un ingreso en la entidad consultante".

...Este artículo 15.4 del TRLIS establece una regla específica de valoración a efectos fiscales tanto de los elementos patrimoniales transmitidos a los socios como consecuencia de una distribución de la prima de emisión, como de la participación que el socio tiene en la sociedad que realiza dicha distribución, por cuanto el valor de mercado de dicho elementos recibidos reduce el valor de la participación

...En consecuencia, la distribución de la prima de asunción, ya sea de forma dineraria o no dineraria, supondrá que los socios, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, integrarán en la base imponible de este Impuesto, el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación. De aquí resulta que, cuando el importe dinerario o bien el valor de mercado de los elementos recibidos como consecuencia del reparto de la prima sea igual o inferior al valor de adquisición de la participación, no resultará renta a integrar en la base imponible, sino que reducirá dicho valor de adquisición.

En el caso de que, tal y como se plantea en el escrito de consulta, se hubiera procedido a contabilizar un ingreso por parte de la entidad consultante, y el importe dinerario recibido como consecuencia del reparto de la prima fuera inferior al valor de adquisición de la participación, dado que, como se ha señalado, no resultaría renta a integrar en la base imponible, debería practicarse la correspondiente corrección al resultado contable, a efectos de no integrar en su base imponible individual el citado ingreso, de conformidad con el artículo 10.3 del TRLIS.>>

2.- Consulta vinculante V2978-15, de 8 de octubre:

<<Como consecuencia de la operación de reducción de capital, B y C reducirán sus fondos propios en las cuantías correspondientes. Si bien la reducción de los fondos propios de C será exactamente por el importe

resultante de multiplicar el porcentaje de participación de F en esta sociedad por el total de fondos propios de la misma, la reducción de fondos propios de B será superior a dicho importe, siendo en consecuencia, el importe de las reservas dispuestas superior al que proporcionalmente corresponde, en función de su valor teórico, a las acciones de B amortizadas.

CUESTION-PLANTEADA Si para el caso de que se llevase a cabo la reducción de capital descrita en la sociedad B, en la que el grupo fiscal encabezado por la consultante posee un porcentaje de participación superior al 5% que se ha mantenido durante más de un año, por la cual se amortizarían acciones representativas del 3,43% de su capital social, cuya titularidad pertenece a la sociedad F, es posible considerar, como incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación la totalidad de las reservas dispuestas en la reducción de capital, con independencia de que su importe sea superior al que proporcionalmente corresponde a las acciones amortizadas en función de su valor teórico."

...El artículo 17.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:

"6. En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación.

La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. (...)"

Este precepto establece una regla específica de valoración a efectos fiscales tanto de los elementos patrimoniales transmitidos a los socios como consecuencia de una distribución de la prima de emisión o de asunción, como de la participación que el socio tiene en la sociedad que realiza dicha distribución, por cuanto el valor de mercado de los elementos recibidos reduce el valor de la participación.

En consecuencia, la reducción de capital con devolución de aportaciones, ya sea de forma dineraria o no dineraria, supondrá que los socios contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, integrarán en la base imponible la diferencia positiva entre el valor normal de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación. Por tanto, el importe de la reducción de capital reduce el valor a efectos fiscales de la participación que el socio tiene en la entidad que la distribuye, hasta que sea cero, integrándose el exceso en la base imponible del socio.

El referido exceso del importe percibido sobre el valor de la participación, puede dar lugar a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 21 de la LIS, de acuerdo con lo dispuesto en su apartado 3.>>

3. Consulta vinculante V2807-09, de 21 de diciembre:

<<La entidad consultante deberá integrar, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de su participación.>>

4.- Consulta vinculante V2588-15, de 7 de septiembre:

<<En el caso de que la entidad D distribuya prima de emisión en el ejercicio 2015, la entidad consultante deberá reducir el valor fiscal de su participación en D, por lo que el importe recibido no se integraría en la base imponible de la entidad consultante, siempre que el valor de esa participación exceda del importe percibido. En caso contrario, el exceso del importe percibido sobre el valor de la participación se integrará en la base imponible.>>

Consultas, todas ellas, que disponen el mismo criterio que el manifestado por este Tribunal en el Fundamento de Derecho CUARTO anterior, en virtud del cual se han estimado las pretensiones actoras. Criterio de las consultas que, efectivamente, debió ser seguido por la Inspección.

Sexto.

Alega a continuación el interesado la nulidad de la liquidación porque el 100% de la desinversión corresponde al capital de la sociedad participada, manifestando al respecto lo siguiente:

<<El criterio de la Administración tributaria, además de vulnerar la ley fiscal (artículo 15.4 LIS), de no aplicar la doctrina vinculante de la Dirección General de Tributos y de aplicar de manera incorrecta la consulta del ICAC, es incongruente, ya que grava un supuesto beneficio de la sociedad partícipe con el argumento de que fue beneficio de la sociedad participada, la cual, afirma, no tuvo beneficios."

La cuestión aquí planteada ha quedado ya resuelta en el Fundamento de Derecho CUARTO anterior, estimándose las pretensiones del interesado respecto de la tributación de la operación de reducción de capital.

Séptimo.

Finalmente, alega el interesado la improcedencia de gravar los intereses que se dicen devengados por el aplazamiento del pago del precio de una compraventa, manifestando al respecto lo siguiente:

<<5.- No procede la liquidación de intereses

La Administración grava también los intereses que entiende devengados como consecuencia del aplazamiento del pago del precio de una compraventa.

Entendemos que en el precio fijado en el contrato de venta ya estaban incluidos los intereses derivados del aplazamiento de pago. Es decir, el precio del contrato se concertó considerando que el precio se pagaría aplazadamente. Por tanto, no procede el gravamen.

En el acuerdo de liquidación se deja constancia de que en una fecha próxima la entidad realizó otra operación con entidades vinculadas en la que se aplazó el precio con devengo de intereses.

De ahí no se debería deducir que en este caso se devengan fiscalmente los intereses, sino todo lo contrario, es decir, que en el precio ya estaban incluidos.

Discrepa el TEAR de lo alegado, ante la ausencia en el contrato de cualquier referencia al devengo de intereses.

Un contrato debe hacer referencia al devengo de intereses en el caso de que hayan de pagarse aparte del capital. Si no es así, cualquier referencia al devengo de intereses es superflua.

Por otra parte la Inspección regulariza el ajuste primario de la operación vinculada, pero no el secundario, es decir, la transferencia patrimonial que se produciría por el impago de los intereses.

Ese desplazamiento patrimonial debe recibir el tratamiento de una aportación de un socio (consulta DGT 2941-13, de 2 de octubre), de manera que se genera un deterioro de la aportación que resulta fiscalmente deducible.

En este sentido se pronuncia la resolución del TEAR de Galicia de 17 de septiembre de 2015 (referencia 54/01535/2013).

Entiende el TEAR que no es este el momento procedimental para realizar el ajuste secundario, sino que se ha de esperar a que la liquidación sea firme.

Sin embargo la resolución del TEAC de 5 de noviembre de 2013, referencia 985/2010, citada en la sentencia del TSJ de Madrid de 6 de abril de 2016, recurso 355/2014, entiende que en la liquidación que se practique por el ajuste primario debería motivarse el ajuste secundario que proceda. No lo hizo así la liquidación impugnada, por lo que debe anularse. Dice el TSJ:

"Analizado el acuerdo de liquidación se observa que adolece en este punto de falta de motivación, ya que refleja el ajuste primario y la consecuente liquidación, pero no recoge el ajuste secundario, también preceptivo como hemos visto, en consecuencia, procede estimar la alegación del reclamante en este punto, anular el acuerdo impugnado a fin de que la Inspección incluya en la motivación de su resolución el ajuste secundario".>>

Disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado, lo siguiente:

<<En el presente caso, la inspección tiene conocimiento de una operación de concesión de un préstamo a largo plazo de una entidad bancaria a XZ en el período objeto de comprobación, así como de una operación con pagos aplazados como la analizada:

a) En concreto, el ... ha concedido un préstamo a largo plazo en fechas próximas (.../2010) con un devengo de intereses mensuales, aplicándose el Euribor a 6 meses más un diferencial del 2,28%, como se recoge en las cuentas anuales del ejercicio 2010 (pág. 35).

b) En la primera fase de la operación descrita en el apartado 1) anterior, referida a la adquisición de las participaciones de TW, se aplaza el pago de 2.000.000,00 euros, devengando un intereses anual al 2,25%. En esta operación no interviene, por tanto, ninguna entidad financiera como en la operación que se analiza.

Por tanto, ambas son operaciones equiparables que nos dan el precio de mercado de la obtención de dinero entre partes independientes. Es lógico pensar que el contribuyente aplicaría un precio similar (como mínimo) en su concesión de un préstamo de estas características a un independiente en condiciones de libre competencia, máxime cuando estas operaciones entre partes independientes y la operación vinculada se producen en fechas muy cercanas.

En consecuencia, la inspección aplica como precio del dinero de mercado el pactado entre la entidad y TW, al no intervenir ninguna entidad financiera, por lo que, se entiende que es la opción más prudente y conservadora ya que se supone que en condiciones de libre competencia la entidad habría aplicado dicho precio.>>

Siendo los hechos acaecidos, los siguientes:

Con fecha ...-2010 **XZ** firmó contrato privado, elevado a público el ...-2012, de transmisión de fondo de comercio a la entidad **GH SLU**, (en adelante ...) por importe de 3.468.822,64 euros, declarando la totalidad de dicho importe como plusvalía obtenida en el ejercicio 2010, pero acogiéndose al diferimiento por operaciones a plazos del artículo 19.4 del TRLIS.

Por la operación a plazos no se pactaron intereses a cobrar ni se contabilizaron.

XZ y **GH** eran sociedades unipersonales en el ejercicio 2010, siendo en ambas el único socio y administrador

D. Axy.

La entidad **GH** está domiciliada en Canarias, siendo una empresa ZEC acogida a los beneficios fiscales del régimen especial de las entidades de la Zona Especial Canaria, según su declaración del Impuesto sobre Sociedades del 2010, tributando al tipo de gravamen especial del 4% según los artículos 42 y 43 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

La entidad no registró contraprestación alguna por los cobros aplazados de la transmisión del fondo de comercio.

En primer lugar, en lo que respecta a si procede la liquidación de intereses por el aplazamiento concedido por el obligado tributario en el pago del precio de transmisión del fondo de comercio a la entidad vinculada **GH SLU**, coincide este Tribunal con el TEAR en que ante la ausencia en el contrato de compraventa de cualquier referencia al devengo de intereses, no puede entenderse que en el precio pactado ya estaban incluidos los intereses derivados del aplazamiento de pago, debiéndose desestimar las pretensiones actora al respecto.

En segundo lugar, en lo que respecta al tipo de interés tomado finalmente como referencia por la Inspección, en atención al método del precio libre comparable (artículo 16.4.1º a) del TRLIS), se corresponde con el precio del dinero de mercado pactado en la operación de compra de las participaciones sociales de **TW** en fecha 07-05-2010 a **NP SA**, **LM SA**, y **JK SA** (operación citada en los anteriores Fundamentos de Derecho) por importe de 2.550.000,00 euros, fijándose un tipo de interés del 2,25%, si bien, no presenta el interesado alegación alguna en relación al valor escogido por la Inspección, no siendo ésta, por tanto, una cuestión controvertida.

En tercer lugar, el relación al ajuste secundario, procede traer a colación la resolución de este Tribunal de 05-11-2013 (RG 985/10), en la que dispusimos, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

<<En relación con el denominado "ajuste secundario", cabe decir que se configura como un ajuste a realizar por la Administración tributaria después de comprobar que las partes vinculadas no han aplicado el valor de mercado y, por ello, se ha producido entre ellas un desplazamiento patrimonial que es preciso corregir, acudiendo a una concreta y determinada recalificación económica de las rentas impuesta por la propia Ley 36/2006 y desarrollada en la modificación reglamentaria del artículo 21, llevada a cabo por el R.D. 1793/2008, de 3 de noviembre.

Las fases del proceso supondrían realizar inicialmente el denominado "Ajuste primario", o corrección del valor acordado por las partes; posteriormente el consiguiente "Ajuste bilateral", o correlativo en la otra parte vinculada, como consecuencia del anterior ajuste primario; y finalmente, el "Ajuste secundario" o consiguiente recalificación de la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado, conforme a la verdadera naturaleza económica de la operación. (...)"

"El desarrollo reglamentario se produjo a través de la modificación del artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, (de los sucesivos R.D. 537/1997 y R.D. 1777/2004), llevada a cabo por el R.D. 1793/2008, de 3 de noviembre, que entró en vigor con carácter general el 19 de noviembre de 2008 (Disposición Final Segunda) (si bien se demoró hasta el 19 de febrero de 2009 en relación con las obligaciones de documentación con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales).

En esta materia disponía el R.D. 1793/2008:

"Artículo 21 bis. Diferencias entre el valor convenido y el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas.

1. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

2. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo

25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. (...).

3. La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2."

Respecto de esta nueva regulación procede destacar que de la lectura de Ley del Impuesto 36/2006, y del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto 1793/2008, que la desarrolla en los artículos 21 y 21bis, respectivamente, se observa que la Ley configura el ajuste secundario como una presunción (...) en el apartado 3 del artículo 21 bis, del Reglamento del Impuesto, la redacción es distinta pues "La calificación de la renta..... podrá ser distinta.... cuando se acredite...", se admite la prueba en contrario, "presunción iuris tantum ", pues no existe una aplicación automática del ajuste secundario, el obligado tributario podrá probar ante la Administración Tributaria una calificación distinta de la renta cuando se acredite una causa diferente a la expresamente prevista en la norma reglamentaria."

Resolución que fue confirmada por la Audiencia Nacional, salvo en lo relativo al computo de los intereses de demora, mediante sentencia de 24-01-2018 (recurso nº 14/2014).

Así pues, en el presente caso, no siendo el ajuste secundario de aplicación automática de acuerdo con la normativa expuesta, no podemos sino estimar las pretensiones actoras al respecto y compartir con la sentencia del TSJ de Madrid de 06-04-2016 (rec. nº. 355/2014), reseñada por el recurrente en sus alegaciones, la conclusión que en la misma se expone:

<<Así las cosas, analizado el acuerdo de liquidación se observa que adolece en este punto de falta de motivación, ya que refleja el ajuste primario y la consecuente liquidación, pero no recoge el ajuste secundario, también preceptivo como hemos visto, en consecuencia, procede estimar la alegación del reclamante en este punto, anular el acuerdo impugnado a fin de que la Inspección incluya en la motivación de su resolución el ajuste secundario.

Todo ello, sin perjuicio del límite de la "reformatio in peius" que pudiera ocasionar la práctica de este ajuste>>.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.