

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 18 de noviembre de 2024
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 699/2020

SUMARIO:

IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Grupo de empresas. La deducción por reinversión de beneficios exige que los bienes de los que procede la renta sean aptos por reunir las condiciones legales y también que lo sean aquellos en los que se materializa la reinversión. En este caso se pone de manifiesto la inaptitud para la deducción de las rentas procedentes de la enajenación de la vivienda unifamiliar, porque no se encontraba afecto a una actividad económica de arrendamiento de inmuebles. Tampoco procede la deducción respecto a la cantidad procedente de la enajenación del local y parking, ya que la construcción del edificio de oficinas fue anterior a la enajenación y la compra de la nave industrial tampoco es apta para ello porque procede de otra empresa del mismo grupo en el sentido del art.16 TRLIS. Tanto el acta como la liquidación valoraron si entre ambas empresas se daba el concepto de grupo y, además, la unidad de decisión. La norma aplicable está prevista para evitar que un mero cambio de titularidades entre empresas que forman una unidad de decisión determine acogerse a un beneficio fiscal previsto para la reinversión de algo nuevo al patrimonio de una entidad, y no un mero cambio de titularidades de un bien que ya formaba parte del patrimonio de una de las entidades controladas. En este caso, la situación y destino de la nave seguirá siendo el mismo que antes de la venta, es decir, arrendada a otra entidad aunque ahora el arrendador es otra mercantil, controlada por los mismos socios. Derivada de esta liquidación, se impuso una sanción por la infracción de dejar de ingresar la deuda tributaria que confirma la Sala, ya que la resolución sancionadora ha motivado la concurrencia de la culpabilidad, de una forma parca, pero, a nuestro juicio suficiente para colmar los estándares de motivación exigibles.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA**

Sala de lo Contencioso-Administrativo
SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000699/2020

Tipo de Recurso:

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:

04780/2020

Demandante:

Ibervalles, S.L.

Procurador:

SRA. MOYANO CABRERA

Demandado:

TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

S E N T E N C I A Nº:

Ilma. Sra. Presidente:

Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Síguenos en...

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a dieciocho de noviembre de dos mil veinticuatro.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 699/2020 promovido por la Procuradora Sra. Moyano Cabrera, en nombre y representación de la Entidad Ibervalles, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 12/3/2020,-recurso 852/2017-por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto contra anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo (TEAR) de Madrid, de 27/10/2016, que, a su vez, estimó en parte la reclamación (NUM000 y la acumulada NUM001) interpuesta contra la liquidación, de 25/3/2013, de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de Madrid, referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2007, así como contra la sanción dimanante de la misma, de 21/11/2013.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 12/3/2020,-recurso 852/2017-por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto contra anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo (TEAR) de Madrid, de 27/10/2016, que, a su vez, estimó en parte la reclamación (NUM000 y la acumulada NUM001) interpuesta contra la liquidación, de 25/3/2013, de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de Madrid, referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2007, así como contra la sanción dimanante de la misma, de 21/11/2013.

SEGUNDO.-Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, mediante escrito presentado en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

TERCERO.-Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Sra. Moyano Cabrera, presentó escrito de demanda el 25/11/2020, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia estimatoria y la anulación de las resoluciones recurridas, la liquidación y la sanción impuesta, con imposición de costas a la Administración demandada.

CUARTO.-El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 19/1/2021, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor.

QUINTO.-No habiéndose recibido el pleito a prueba, se formularon por las partes sus respectivos escritos de conclusiones se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 13/11/2024, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.-

1.Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 12/3/2020,-recurso 852/2017-por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto contra anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo (TEAR) de Madrid, de 27/10/2016, que, a su vez, estimó en parte la reclamación (NUM000 y la acumulada NUM001) interpuesta contra la liquidación, de 25/3/2013, de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de Madrid, referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2007, así como contra la sanción dimanante de la misma, de 21/11/2013.

Síguenos en...



SEGUNDO.- Hechos relevantes.-

2.Los antecedentes de hecho que conviene tener presente para la resolución del litigio son, en esencia, en síntesis y por lo que ahora interesa, los siguientes.

2.1. En las actuaciones inspectoras seguidas frente a la entidad recurrente por el IS, ejercicio 2007, se levantó acta de disconformidad A2- NUM002, por el Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2007; y de ella surgió la liquidación de fecha 25/3/2013, y de ella la sanción de 21/11/2013.

2.2. Ibervalles, S.L. había presentado declaración en el ejercicio inspeccionado, deduciéndose por reinversión de beneficios extraordinarios, artículo 42 TRLIS, 419.919,41 euros, como consecuencia de los obtenidos por la venta del inmueble, vivienda unifamiliar, sito en la DIRECCION000 de Madrid de Madrid, de la que había obtenido una ganancia que se integra en la base imponible de 2.565.729,33 euros; y un local y parking en la DIRECCION001 de Palma de Mallorca, que generó una renta a integrar en la base imponible de 330.266,59 euros.

3. La regularización concluyó que el inmueble sito en la DIRECCION000 de Madrid no estaba afecto a la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, porque no se había acreditado que hubiera estado arrendado; si, en cambio, el inmueble de la DIRECCION001 de Palma de Mallorca, pese a que en el escrito de alegaciones presentado el 2/7/2013 la representación de la entidad recurrente había afirmado lo contrario: "es cierto que esta reinversión no puede aplicarse como tal respecto de la venta del inmueble de Palma de Mallorca, que se verificó en escritura de fecha 13/9/2007".

4. Partiendo de esta premisa, no admite la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios procedente de la venta de la vivienda unifamiliar consignada en la autoliquidación presentada, porque el inmueble del que procede el beneficio extraordinario no se encuentra afecto a una actividad económica de arrendamiento de inmuebles en el ejercicio 2007; si admite, en cambio la deducción por reinversión procedente de la venta del otro inmueble.

5.En cuanto a los inmuebles en que se materializó la reinversión rechaza que fuera apto para la aplicación de la deducción la construcción de edificio destinado a oficinas sito en la calle Fuencarral nº. 98, Km 13800, del Polígono industrial de Alcobendas (Madrid), con un coste global de 4.713.985,03 euros, al que se aplicó el importe de 494.911,56 euros como reinversión, porque la reinversión se había efectuado fuera del plazo previsto en el artículo 42.6 TRLIS. Y la nave industrial sita en calle Atenas del Polígono industrial Torres de la Alameda en Madrid, adquirido a Europac el 28/6/2007 por importe de 2.718.114, 92 euros, procedía de una empresa de un mismo grupo en el sentido del artículo 16 del TRLIS de 2004, pues la vinculación entre ambas sociedades se corresponde con lo dispuesto en el artículo 16.3.i) TRLIS (dos entidades en las cuales los mismos socios partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente, en, al menos, el 25% del capital social o de los fondos propios).

6. Derivada de esta liquidación, se impuso una sanción por la infracción de dejar de ingresar la deuda tributaria, prevista en el artículo 191.1 de la Ley General tributaria.

7. Contra ambos actos administrativos interpuso la correspondiente reclamación ante el TEAR de Madrid, que desestimó la relativa a la liquidación, que confirmó, y estimó en parte la relativa a la sanción, que anuló, también en parte, manteniendo la sanción en cuanto a la reinversión de la ganancia producida por la enajenación de la vivienda unifamiliar, y anulando la relativa a la reinversión en la nave industrial del polígono industrial Torres de la Alameda, por no haber analizado la Inspección la existencia de culpabilidad en esta deducción. Recurrida en alzada fue confirmada por la resolución del TEAC que constituye el objeto inmediato de nuestro conocimiento.

TERCERO.- Las cuestiones litigiosas.

8.Las cuestiones litigiosas que se derivan de la demanda son las siguientes:

Admisión por el TEAC de asunción de facultades indebida por el TEAR.

Ausencia de facultades de la Inspección actuante.

Afectación a la actividad económica de la vivienda unifamiliar.

Inexistencia de grupo entre Europac e Ibervalles.

Nulidad del expediente sancionador.

Defectos del acuerdo sancionador.

Inexistencia de culpabilidad; falta de motivación; interpretación razonable de la norma.

CUARTO.- Admisión por el TEAC de asunción de facultades indebida por el TEAR.

Síguenos en...



9. Con este enunciado la demanda denuncia que el TEAC no ha corregido determinadas extralimitaciones en que ha incurrido la resolución del TEAR, porque éste ha resuelto cuestiones no planteadas por los interesados sin haberles dado la oportunidad de alegar sobre ellas, incumpliendo lo dispuesto en el artículo 237.2 de la Ley General Tributaria (LGT); y su actuación no se ha limitado a examinar si resulta o no ajustado a derecho el acto contra el que se reclama, sino que ha completado y dado forma a los actos de la Inspección.

10. Estamos de acuerdo con la premisa de la que parte la demanda, pero no apreciamos que ninguno de los dos órganos revisores se haya excedido en sus funciones fiscalizadoras.

11. Examinando los diferentes momentos (fundamentos jurídicos) que aporta como ejemplo de extralimitación no encontramos en ellos sino el refrendo de la legalidad de la actuación administrativa. El TEAR, y más tarde el TEAC, dentro de los términos en que aparece planteado el debate por la reclamación, resuelven la cuestión litigiosa con argumentos jurídicos, ejerciendo su facultad revisora, no complementando hipotéticas omisiones o subsanando errores en que hubiera podido incurrir la Inspección.

12. Así, saliendo al paso de algunos de los ejemplos puestos por la demanda, el hecho de que haya aducido doctrina administrativa (FD Sexto) no sólo no resulta contrario a derecho, sino, al contrario, constituye una aportación que refrenda el argumento de autoridad de la decisión. O que en el fundamento noveno el TEAR reconozca que la Inspección realiza por error algunas referencias normativas en lo relativo al concepto de grupo o sobre empresas vinculadas, y analice si existe unidad de decisión entre Ibervalles y Europac, en modo alguno sustituye a la Inspección por la sencilla razón de que este criterio ya se había examinado desde el acta, porque era relevante para determinar si uno de los dos inmuebles en los que se materializó la reinversión (la nave industrial en Torres de la Alameda) era o no apta para la deducción practicada.

Se desestima.

QUINTO.- Ausencia de facultades de la Inspección actuante.

13. Esta alegación se refiere a la actuación de la Inspección antes de que el alcance la comprobación tuviera carácter general, solicitando documentación ajena al ámbito del procedimiento de comprobación limitada.

14. Consta que las actuaciones se iniciaron el 9/4/2012 con carácter limitado, orientadas a la verificación de si era o no de aplicación el régimen especial de empresa de reducida dimensión, y se ampliaron por acuerdo de 13/6/2012, pasando a tener carácter general.

Explica el acta que el motivo de la ampliación vino dado por el análisis de las relaciones existentes entre Ibervalles, S.L. y otras empresas con las que pudiera tener vinculación determinante de la formación del Grupo mercantil, relevante para determinar la aplicabilidad o no del régimen especial; y en ese análisis se observó que la deducción por reinversión se había realizado con una entidad con la que podría tener vinculación. En definitiva, afirma el acta que las actuaciones tendentes a verificar si le resultan aplicables los beneficios de la reducida dimensión, - objeto inicial de la comprobación-, ponen de manifiesto las relaciones existentes entre Ibervalles y otras empresas, y, entre otras, la referida a la materialización de una reinversión.

15. Nada anómalo, ni facultades omnímodas de la Inspección que haya reconocido el TEAC.

16. En fin, resulta difícil de entender la afirmación de la demanda de que la Inspección solicitó documentación ajena al ámbito de la comprobación, si no se particulariza a qué documentación se refiere.

Se desestima.

SEXTO.- La afectación a la actividad económica de la vivienda unifamiliar.

17. Como avanzamos, la liquidación rechazó la deducción por reinversión aplicada en la autoliquidación de la entidad recurrente del ejercicio 2007; y también avanzamos que esta deducción procedía del beneficio obtenido por la venta de dos inmuebles: la vivienda unifamiliar sita en la DIRECCION000 de Madrid; y el local y parking de la DIRECCION001 de Palma de Mallorca; y la reinversión se materializó en otras dos inversiones: la construcción de un edificio destinado a oficinas en la calle Fuencarral 98, Km 13800, del Polígono industrial Alcobendas (Madrid), y la compra de una nave industrial sita en la calle Atenas del polígono industrial Torres de la Alameda en Madrid.

18. La liquidación rechazó la deducción del beneficio obtenido en la enajenación de la vivienda familiar porque no se acreditó que estuviera arrendada y, por tanto, que estuviera afecta a la actividad económica de la empresa. Y admitió el procedente de la venta del local y parking de Palma de Mallorca.

19.Y rechazó que fueran aptos para la materialización de la inversión ambas operaciones, la construcción del edificio de oficinas del Polígono industrial Alcobendas (Madrid), porque se concluyó antes de que se hubiera producido la enajenación de los inmuebles de los que procedía la renta a invertir; y la compra de la nave en el Polígono industrial de Torres de la Alameda porque la vendedora fue la empresa Europac de la que eran accionistas.

20.La liquidación no discierne si toda la deducción practicada procede del beneficio de la venta de vivienda unifamiliar (el acta, página 14/16 afirma que la inadmisión de la deducción por reinversión se basa de manera primordial en la inaptitud del inmueble de DIRECCION000 para generar rentas objeto de reinversión), pero es indudable que esto es así, porque de lo contrario, al haber admitido expresamente que si era apto el otro inmueble (local y parking), -que por lo demás, ni siquiera la representación de Ibervalles lo sostenía-, no habría aceptado la propuesta de regularización proveniente del acta.

21.Así las cosas, pese a que la demanda contiene otras alegaciones, lo cierto es que el debate no puede referirse sino a la aptitud de la venta de la vivienda unifamiliar para que los beneficios obtenidos de ella puedan ser objeto de deducción por reinversión. A su examen dedicamos las siguientes líneas.

22.El artículo 42.2 TRLIS establece como condición en los elementos patrimoniales transmitidos para generar rentas que constituyan la base de la deducción, por lo que ahora importa, que hayan pertenecido al inmovilizado material o sean inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, que hubieren estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

23.La liquidación rechaza la deducción porque esta vivienda no estaba afecta a la actividad económica de Ibervalles, S.L., porque no se acreditó que estuviera realmente arrendada, considerando como precario la relación jurídica entre la propiedad y la pretendida arrendataria, madre de los diez hermanos propietarios de esta empresa.

24.Este es el meollo de la cuestión litigiosa: si el inmueble estaba afecto a la actividad económica, lo que, en definitiva, se traduce en si estaba o no arrendado. Así lo plantea la demanda que entiende que ha acreditado "todo lo que se le imputa como injustificado y que es una actividad económica" (sic).

25.La respuesta no puede ser otra que la confirmación de la decisión de la liquidación, por los múltiples argumentos que la conforman, perfectamente explicitados, con los que estamos de acuerdo, entendidos en su conjunto, y no sacados de ese contexto para individualizar cuestiones tales como si el alquiler a una madre constituye "per se" una liberalidad, etc.

26.La demanda trata de desmontar las afirmaciones de la liquidación, pero en modo alguno lo consigue.

Sin necesidad de reiterar todos y cada uno de los argumentos de la liquidación, lo cierto es que confluyen una serie de indicios, hechos base, perfectamente acreditados, de los que inferir la conclusión de que no hubo tal arrendamiento.

27.La existencia del contrato fechado el 1/11/1989 entre Ibervalles y el Sr. Raúl, padre de los socios de la entidad y marido de la Sra. Dolores, a la que se considera arrendataria; las condiciones del contrato; las diversas facturas a nombre de ésta, que comprenden distintos pagos de la renta desde octubre de 1995 hasta octubre de 2005, o los extractos contables del año 2005 en que se anota el pago de la renta por la supuesta arrendataria; la no declaración de este arrendamiento en el modelo 347 (operaciones con terceros) presentado en los ejercicios 2003, 2004 y 2005, cuando en este modelo Ibervalles, S.L. si declara todos los inmuebles que tiene en alquiler; la no declaración en el modelo 300 del IVA de este arriendo: la propia actividad de Ibervalles, S.L., que se dedica a la promoción y venta de edificaciones y al arrendamiento de locales industriales o de negocio, constituyendo el arrendamiento de la vivienda unifamiliar que nos ocupa el único ejemplo de este tipo de alquiler; o la ausencia de capacidad económica para satisfacer las rentas de la Sra. Dolores, que no presentó declaración del IRPF, ni se le conoció otras fuentes de ingresos, etc, son argumentos más que suficientes para soportar la conclusión de que "la realidad descrita nos lleva a calificar lo denominado por las partes como arrendamiento, como una situación de precario, comodato o cesión a título gratuito. Como tal no supone la pretendida afectación del inmueble a la actividad económica realizada por la empresa, al considerarse no destinado al alquiler, lo que lleva a que no nos encontremos ante la transmisión de un inmovilizado afecto a la actividad y, en consecuencia, la renta generada en su enajenación no resulta susceptible de acogerse a la deducción por reinversión" (sic, página 10/16 del acta de disconformidad).

28.La demanda, por el contrario, sólo rechaza esta conclusión, con afirmaciones carentes de la fuerza necesaria para enervarla, y no aporta argumentos convincentes para desvirtuar los de la Inspección, ni, en fin, pruebas de que las afirmaciones de la liquidación no sean correctas.

29.En modo alguno puede aceptarse que la contabilización de las rentas o las entregas de efectivo para su abono enerven esa conclusión, porque la contabilidad no prueba la realidad de las relaciones jurídicas, las entregas de efectivo pudieron hacerse o no, las facturas no son sino un justificante formal, elaborado a conveniencia de las partes, del que no se puede colegir, sin más, la realidad subyacente, por no mencionar que el contrato de arrendamiento figura en documento privado, y el artículo 1227 del Código Civil determina que la fecha no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, etc, cuestión que, sorprendentemente, no fue valorada por la liquidación. Se desestima este motivo.

SÉPTIMO.- Inexistencia de Grupo entre Europac e Ibervalles.

30.La deducción por reinversión de beneficios exige que los bienes de los que procede la renta sean aptos por reunir las condiciones legales (ya nos hemos referido a esos requisitos), y también que lo sean aquellos en los que se materializa la reinversión.

31.Hemos valorado la aptitud, en este caso inaptitud, para la deducción de las rentas procedentes de la enajenación de la vivienda unifamiliar, lo que habría sido suficiente para zanjar el debate si la liquidación hubiera discernido claramente si la regularización sólo afecta a esta renta (es lo más probable, pero no seguro), o también afecta a la renta procedente de la enajenación del local y parking en Palma de Mallorca. Y por esa razón, se hace preciso examinar también si los bienes en los que se materializó la reinversión (sólo la procedente de esta enajenación, insistimos, porque la otra no es apta por la procedencia del beneficio, cualquiera que fuera el bien en el que se reinvertió) son aptos para ello. La liquidación rechaza que lo fuera la construcción del edificio de oficinas en el Polígono de Alcobendas por haber sido anterior a la enajenación, y sobre esto la demanda no ha planteado controversia alguna.

Resta, por tanto, examinar si fue apta para la materialización la compra a Europac de la nave industrial de Torres de la Alameda.

32.El acta se refiere a esta cuestión diciendo que ha de examinarse desde la perspectiva del artículo 42.5 de la Ley 35/2006, según el cual "no se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice mediante operaciones realizadas entre entidades de un mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta Ley...Tampoco se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice a otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta ley, excepto que se trate de elementos de inmovilizado material nuevos". Y la vinculación entre ambas sociedades se corresponde con lo dispuesto en la letra i) del artículo 16 TRLIS, según el cual (debe entenderse que es el artículo 16.3. i) "se considerarán personas o entidades vinculadas...dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o los fondos propios". Y, valorando la participación social en ambas sociedades llega a la conclusión de que el bien adquirido no es apto para la reinversión, porque procede de otra empresa del mismo grupo en el sentido del artículo 16 TRLIS, toda vez que "...a través de sus socios, los cuales están unidos entre sí por vínculos de parentesco de segundo grado colateral (hermanos) participan al 100% del capital de Ibervalles y en el 39% en el capital de Europac de forma indirecta, pues participa en el 100% de Harpalus, que es la sociedad que detenta la citada participación en Europac". Y, además de ello, examina si los hermanos Jon controlan o pueden controlar Europac, de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo del apartado 3 del artículo 16 TRLIS (versión aplicable a partir del 1/1/2006), según el cual "existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas".

33.Antes de nada, es preciso salir al paso del error del precepto que utilizó el acta y detectó la resolución del TEAR, sobre el cual la demanda basa una buena parte de su estrategia impugnatoria, aunque sin éxito.

No se acierta a comprender la afirmación de la resolución del TEAR de que la liquidación utilizó un precepto erróneo. No hubo tal error: tanto el acta como la liquidación valoraron si entre ambas empresas se daba el concepto de grupo y, además, la unidad de decisión. Es cierto que para no entrar a valorar lo relativo a la aplicación del régimen especial de empresa de reducida dimensión se hizo la afirmación de que no formaban grupo; pero, si se lee con detenimiento, lo que

realmente se dice es que fue otra comprobación general sobre otra de las empresas la que descartó esa posibilidad, y no le pareció oportuno al actuario hacer otro pronunciamiento diferente en aras de la seguridad jurídica y de los actos propios.

En cualquier caso, si se hubiera utilizado una norma no vigente (*quod non*), no por ello se desdibuja toda la valoración, porque el contenido entre la aplicada y la que, en su caso, debió ser aplicada es sustancialmente idéntico, razón por la cual, además, no cabe entender que el TEAR subsanó omisiones o errores de la liquidación, extralimitándose (ya no hemos referido a esta cuestión).

34. Adicionalmente, cabe significar que la liquidación, -que es el acto administrativo originariamente recurrido (el acta no es sino una propuesta de resolución)-, no incurrió en error alguno, -por eso la resolución del TEAR no debió corregir un inexistente error, aunque resulte irrelevante-, sino que interpretó y aplicó las normas vigentes y de ellas concluyó que en aplicación del artículo 16.3.i TRLIS la compradora (Ibervalles) y la vendedora (Europac) están vinculadas y la nave adquirida no es un elemento del inmovilizado material nuevo, por lo que, -concluimos nosotros-, no se cumplen las condiciones previstas para materializar la reinversión en el artículo 42.5 TRLIS: no se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice a otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta Ley, excepto que se trate de elementos de inmovilizado material nuevos.

35. Valorando la composición del accionariado y del Consejo de Administración de Europac, afirma que, aunque los hermanos Jon poseen una participación inferior al 50%, -porcentaje que les daría claramente el control-, sin embargo la posibilidad de control por parte de los hermanos es potencialmente cierta, para lo cual examina las participaciones significativas, la comparecencia a las juntas generales celebradas en 1/7/2007 y 27/6/2008, y la composición del Consejo de Administración, formado por varios hermanos Jon, siendo uno de ellos el Presidente del mismo, y los tres únicos consejeros ejecutivos eran hermanos, que el domicilio social de Europac es el mismo que el de Harpalus, entidad a través de la cual participan los hermanos aludidos, y que sus oficinas centrales están en el edificio de oficinas propiedad de Ibervalles sito en la carretera de Fuencarral (polígono de Alcobendas, antes mencionado), y concluye con la afirmación de la existencia de control de Europac por los mismos socios que controlan Ibervalles, es decir, de ambas empresas intervinientes en la operación de enajenación, que, por tanto, no es apta para materializar la reinversión.

36. La resolución del TEAR (y más tarde el TEAC) confirma esta interpretación aplicando, como hiciera la liquidación, -una vez deshecho el entuerto (que no fue tal) creado con el acta de disconformidad- las normas vigentes en el ejercicio 2007, aunque la demanda afirme lo contrario, esto es el artículo 42.5 TRLIS, en relación con el artículo 16. 3,i) del mismo cuerpo legal, y con el último inciso del artículo 16.3 (existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio), en relación, a su vez, con este precepto vigente en 2007 y no la redacción vigente a partir de 2008, a la que alude como ratificación del criterio, no como norma aplicable (véase al respecto el párrafo 2 de la página 11). Y así (página 9) examina, a la luz de las pruebas existentes y de la valoración de la liquidación, si hay unidad de decisión en Ibervalles y en Europac, llegando a la conclusión afirmativa, por las razones que expresa, coincidentes con las de la liquidación, que no reproducimos para no ser reiterativos y porque la demanda no las ha combatido eficazmente, limitándose a formular preguntas retóricas que resultan inocuas a los fines de enervar esa unidad de decisión; razones que se acogen a lo dispuesto en el artículo 42.2 del Código de Comercio que presume la unidad de decisión, que daría lugar a la consideración de la existencia de grupo, cuando por cualesquiera otros medios una o varias sociedades se hallen bajo dirección única.

37. La respuesta del TEAR, coincidente con la de la Inspección, es que "teniendo en cuenta que Europac es una sociedad cotizada en bolsa, que entre el 40 y el 45% del capital está diseminado entre pequeños inversores, mientras que entre el 55 y el 60% son participaciones significativas, teniendo los hermanos Jon en torno a un 40% del capital social; que en las juntas de 2007 y 2008 son los hermanos Jon quienes realmente tienen la facultad de aprobar las cuentas anuales, teniendo en cuenta los derechos de voto presentes o representados; que varios hermanos forman parte del Consejo de Administración, siendo su presidente uno de los hermanos y siendo los hermanos Jon la mayor parte de los miembros de la Comisión Ejecutiva Delegada, considera el Tribunal acreditado por la Inspección que existe unidad de decisión en Ibervalles, de la que los hermanos Jon son propietarios del 100%, y en Europac, en la que a pesar de tener una participación inferior al 50%, del conjunto de las circunstancias señaladas por la Inspección ha quedado acreditado que los hermanos Jon tiene el poder de decisión".

Conclusión que no ha sido enervada por la demanda, que no ha rebatido los datos sobre los que se asienta, y que nosotros compartimos íntegramente.

38.En fin, procede colacionar una última reflexión de la liquidación, que nos parece elocuente "la disposición normativa aplicable está prevista para evitar que un mero cambio de titularidades entre empresas que forman una unidad de decisión determine acogerse a un beneficio fiscal previsto para la reinversión de algo nuevo al patrimonio de una entidad, y no un mero cambio de titularidades de un bien que ya formaba parte del patrimonio de una de las entidades controladas. La nave, de hecho, era propiedad de Europac que la tenía arrendada a la entidad Elipe Cartón, a pesar de que en el contrato de compraventa se diga que estaba libre de arrendamientos. Pues bien, en el propio contrato de compraventa se dice que en el momento de la compra se arrienda al vendedor (Europac), que no podrá arrendar a otro salvo a Elipe Cartón. Con ello queremos hacer notar que la situación y destino de la nave seguirá siendo el mismo que antes de la venta, es decir, arrendada a la entidad Elipe Cartón, si (bien) ahora el arrendador es otra entidad, controlada por los mismos socios".

Esta afirmación no ha merecido contestación alguna por parte de la demanda; sobran comentarios.

Se desestima.

OCTAVO.- Nulidad del expediente sancionador. Defectos del acuerdo sancionador.

39.La resolución sancionadora impuso a la entidad recurrente una sanción por la infracción prevista en el artículo 191.1 de la LGT, por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, al haber aplicado indebidamente la deducción por reinversión, que hemos confirmado, reduciendo así la cuota a satisfacer a la Hacienda Pública.

40.La resolución del TEAR confirmó la liquidación, y estimó en parte la reclamación frente a la sanción, anulando la parte de la deducción que proviniera (si es que la hubo) de la enajenación de local y parking de Palma de Mallorca, reinvertido en la nave de Torres de la Alameda, manteniendo la sanción por la deducción proveniente de la enajenación de la vivienda unifamiliar no arrendada.

41.En contra de lo que sostiene la demanda, la estimación no fue por defectos formales, sino por razón de fondo, por no haber acreditado la culpabilidad de Ibervalles en cuanto a esta parte de la deducción reinvertida en la nave industrial de Torres de la Alameda.

42.Al margen de la opinión que nos merezca esta decisión, lo cierto es que se produjo y que no supuso, ni pudo suponer, ninguna retroacción de actuaciones, sino sólo la posibilidad de que el órgano sancionador, una vez firme esta decisión, adaptara la cuantía de la sanción a la base de la deducción efectivamente practicada y no admitida por la resolución del TEAR.

43.Recurrida en alzada esta decisión por Ibervalles, junto a las restantes decisiones tomadas en la resolución de 27/10/2016, alcanzaron firmeza cuando el TEAC las confirmó en resolución de 12/3/2020. Finalmente se dictó el acuerdo de ejecución de esta resolución sancionadora que fue notificado el 24/10/2020.

44.La demanda en estos dos epígrafes impugnatorios combate este acuerdo de ejecución, lo que, fácilmente puede entenderse no nos corresponde enjuiciar en este proceso, porque contra el acuerdo de ejecución cabe reclamación autónoma ante el TEAR, que no consta se haya presentado, o, al menos no es la vía de acceso a nosotros.

45.Por tanto, en este proceso son irrelevantes para el enjuiciamiento de la decisión del TEAR los plazos de ejecución, ni son aplicables los artículos 211.2, y 150.5 LGT, y la caducidad y la prescripción, como aduce la demanda.

Será, en su caso, en el enjuiciamiento de la decisión que adopte el órgano de revisión sobre el acuerdo de ejecución en el eventual recurso de ejecución (artículo 241 Ter LGT) que pudiera haberse planteado, cuando se dilucidan estas cuestiones, no ahora y en este proceso delimitado por el escrito de interposición contra las dos resoluciones del TEAR y TEAC recurridas; no contra el acuerdo de ejecución.

46.Aduce también la demanda una serie de defectos en los que, a su juicio, habría incurrido la sanción. Estos defectos, de índole probatoria, los achaca a la liquidación no a la sanción: "la regularización administrativa no estuvo fundada en un hecho cierto e indubitado, sino en una cuestión de apreciación de prueba..." (sic, página 22 de la demanda); y ésta, la liquidación, la hemos confirmado, por lo que a esta confirmación nos remitimos.

NOVENO.- Inexistencia de culpabilidad; falta de motivación; interpretación razonable de la norma.

Síguenos en...



47.Finalmente impugna la sanción aduciendo la no concurrencia de culpabilidad. Pero esta alegación no pasa de ser teórica sobre la exigencia de motivación de la culpabilidad y la proscripción de la responsabilidad objetiva, o de la automatización de las sanciones, más allá de afirmar que "no se lleva a cabo por la Administración una puntual individualización de la conducta del sujeto pasivo", o bien " la simple referencia a que la solicitud indebida de una devolución tributaria no hace más que describir el tipo objetivo de dicha infracción, pero sin análisis alguno respecto de la culpabilidad". Veremos que esto no es así.

48.La Sanción se impuso por el hecho tipificado en el artículo 191.1 LGT de dejar de ingresar parte de la deuda tributaria.

El material probatorio del que resultan los elementos, objetivos y subjetivos, constitutivos de la infracción se extrajo del acuerdo de liquidación antes examinado (artículo 210.2 LGT, 2003).

De ese material probatorio hablan los fundamentos anteriores y no es preciso reiterarlos ahora. Y de ellos (los hechos probados) deduce los elementos objetivos de la infracción, tipificada y descrita en el artículo 191.LGT, no siendo necesario explicar por qué razón al haber deducido dichas cantidades, sin cumplir los requisitos legales, se dejó de ingresar parte de la deuda tributaria.

49.Nada, por tanto, que oponer a la descripción del tipo de la infracción y a la subsunción de los hechos probados en el mismo, que no ha merecido casi ningún comentario de la demanda, porque el elemento nuclear de la impugnación es la falta de motivación de la culpabilidad, acudiendo, además, a conceptos tales como la interpretación razonable de la norma, etc.

50.En cuanto al elemento subjetivo, es decir, la culpabilidad, la resolución sancionadora motiva esta cuestión a través de una variada argumentación, entre la que cabe citar: "A juicio de esta Oficina Técnica, concurre en el interesado el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, ya que, incumplió de forma consciente la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades". "En el presente caso el origen de la regularización es la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios improcedente, cuando no se cumplen los requisitos legales de aplicación de la deducción por reinversión ni por parte de los elementos transmitidos ni por la parte de los elementos en los que se materializa la reinversión. Por lo tanto, en este supuesto concurre claramente cuando menos la negligencia del obligado tributario, que no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, como hemos señalado con anterioridad".

Y, plasmando la jurisprudencia y la doctrina existente sobre la materia, que nosotros no reiteramos porque es de sobra conocida por las partes contendientes, y sobre ello no se ha planteado duda, desciende al caso concreto para afirmar, entre otras muchas cosas, refiriéndose a la interpretación razonable de la norma como elemento de exclusión de la culpabilidad: "En el presente caso no se aprecia laguna normativa alguna, ni deficiencia u oscuridad de la norma, ni especial complejidad de la misma que provoque una duda razonable que pueda conducir al obligado tributario al incumplimiento de sus deberes fiscales. La regularización practicada no afecta a un tema polémico en el que la jurisprudencia o la doctrina mantengan posiciones encontradas, y prueba de ello, es que no han sido anulados posteriormente por ningún Tribunal. La norma al respecto es clara y expresa, y una simple consulta a la normativa y la jurisprudencia hubieran subsanado cualquier duda al respecto"

A propósito de la alegación de interpretación razonable de la norma, la demanda se ha limitado a alegar la inexistencia de culpabilidad haciendo referencias genéricas a la potencial existencia de interpretaciones alternativas de las normas tributarias, pero no indica los motivos que le indujeron a interpretarla en sentido contrario al de la Administración, ni tan siquiera la interpretación que ella hizo de la norma y en la que se amparó, en orden a calificar su conducta como no culpable. Amén de que, como dice la resolución sancionadora, más que una interpretación no coincidente con la de la Administración, lo que existe es una falta de prueba de los elementos que configuran la deducción por reinversión, esto es, el arrendamiento de la vivienda unifamiliar.

Siendo exigible, como lo es (reiteramos que no es preciso traer a colación la ingente cita de sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional), que concurra en la conducta del sujeto infractor la culpabilidad, a título de dolo o de culpa (mera negligencia), y la necesidad de que la resolución sancionadora motive este elemento subjetivo, realice el juicio de culpabilidad, consideramos, por todo lo dicho por ella, -cuyos argumentos compartimos-, perfectamente motivada la concurrencia de la culpabilidad, de una forma parca, pero, a nuestro juicio suficiente para colmar los estándares de motivación exigibles.

Se desestima que no concurra culpabilidad, y con ello toda la impugnación relativa a la sanción.

DÉCIMO.-Costas procesales.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que *"En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho"*.

En el caso que nos ocupa, al desestimarse la pretensión actora, procede imponerle las costas del recurso.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

Desestimar el recurso número nº 699/2020 promovido por la Procuradora Sra. Moyano Cabrera, en nombre y representación de la Entidad Ibervalles, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 12/3/2020,-recurso 852/2017-, y contra las resoluciones de las que trae causa, por ser ajustadas a derecho, imponiéndole las costas del recurso.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).