

Tribunal Económico-Administrativo Central, Sala Primera, Resolución de 16 Ene. 2020, Rec. 557/2019

Nº de Recurso: 557/2019

La bonificación fiscal por el mantenimiento de la plantilla media responde únicamente a cálculos objetivos

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Ejercicios 2009 y 2010. Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo. Interpretación de la Disp. Adic. 12^a del RDLeg. 4/2004. Mantenimiento durante los años 2008, 2009 y 2010 del número de trabajadores contratados con resultado de días de desfase entre las bajas voluntarias de unos trabajadores y las altas de los trabajadores que los sustituyen. FIJA CRITERIO. La aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional aludida requiere el efectivo mantenimiento o incremento de la plantilla media conforme al método establecido en dicho precepto, con independencia de las causas que hayan determinado su incumplimiento por parte del contribuyente. La norma ha de cumplirse de manera objetiva, siendo irrelevante la intención o motivo de la entidad a la hora de cumplirla o de no hacerlo.

El TEAC resuelve recurso interpuesto por el Director del Departamento de Inspección de la AEAT, frente a la resolución del TEAR Madrid, recaída en las reclamaciones en su día interpuestas frente a un acto de liquidación provisional dictado por la Inspección Regional de Madrid, tras unas actuaciones inspectoras de alcance parcial, atinente al Impuesto sobre Sociedades. de los ejercicios 2009 y 2010, y frente al anulado acuerdo sancionador dictado por dicha Dependencia respecto de las cuotas liquidadas con tal liquidación provisional.

RDLeg. 4/2004 de 5 Mar. (TR Ley del Impuesto sobre Sociedades) disp. adic. 12.^a

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 16 de enero de 2020

RECURSO: 00-00557-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPEC FINANC Y TRIB AEAT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

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

Recurso interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes,

nº. 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26/02/2018, recaída en las reclamaciones nºs. 28-27350-2014 y acumulada, en su día interpuestas frente a un acto de liquidación provisional dictado por la Inspección Regional de Madrid, tras unas actuaciones inspectoras de alcance parcial, atinente al I. s/ Soc. de los ejercicios 2009 y 2010, y frente al anudado acuerdo sancionador dictado por dicha Dependencia respecto de las cuotas liquidadas con tal liquidación provisional.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- X, S.L. (en adelante "la entidad" o "la parte") en sus declaraciones-autoliquidaciones del I. s/ Soc. de los ejercicios concernidos aplicó el tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo.

SEGUNDO.- Tras haber seguido con ella unas actuaciones de inspección de carácter parcial atinentes a su tributación por el I. s/ Soc. de los ejercicios 2009 y 2010, la Inspección Regional de Madrid dictó el 14/10/2014 un acto liquidación provisional con el que practicó a la entidad una única regularización consistente en considerar improcedente que en esos dos ejercicios hubiera aplicado el tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo, toda vez que las plantillas medias en los mismos: 14,56 trabajadores en 2009 y 14,50 trabajadores en 2010, habían sido inferiores a la plantilla media de 2008 de 14,58 trabajadores. Acto de liquidación con una deuda de 27.097,04 euros (comprensiva de 22.735,63 euros de cuotas y 4.361,41 euros de intereses de demora), que notificó -vía NEO- a la entidad el 15/10/2014.

TERCERO.- Frente a tal acto de liquidación, la entidad interpuso el 11/11/2014 reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Madrid, que le dio el nº. 28/27350/2014. La entidad defendía que desde una interpretación de la norma armónica, conjunta y conexas con el ordenamiento en que se insertaba junto a la interpretación teleológica que debía tener presente que el objetivo del beneficio fiscal es el mantenimiento del empleo, la empresa había cumplido el requisito exigido por la norma, sin que el simple dato matemático o aritmético aisladamente considerado pudiera tener virtualidad.

CUARTO.- Tras tramitar el preceptivo procedimiento sancionador, al considerar "culpables" las conductas que la entidad había llevado a cabo en su día y que habían tenido que ser objeto de regularización, y mediante un acuerdo de 14/10/2014 la Inspección Regional de Madrid le impuso dos sanciones de un total de 11.367,82 euros por haber dejado de ingresar -art. 191.1 de la Ley 58/2003- las cuotas regularizadas y liquidadas con el acto de liquidación del Antecedente de Hecho segundo anterior. Acuerdo sancionador que notificó a la entidad el siguiente 15/10/2014.

QUINTO.- Frente a tal acuerdo sancionador, la entidad interpuso el 11/11/2014 otra reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Madrid, que le dio el nº. 28/27366/2014.

SEXTO.- Tras acumular esas reclamaciones de los Antecedentes de Hecho tercero y quinto anteriores, y mediante una Resolución de 26/02/2018, que notificó al interesado el 20/03/2018, el T.E.A.R. de Madrid acordó estimarlas anulando los actos impugnados, atendiendo a:

< QUINTO.- De acuerdo con los datos que constan en los informes de la Tesorería General de la Seguridad Social completados por la documentación aportadas por la reclamante, existe una diferencia entre la plantilla media de 2008 y 2009 de 0,02 décimas que según el informe de vida laboral de los trabajadores, se traducen en 14 días de trabajo, que la diferencia en un y otro ejercicio de los periodos transcurridos entre las bajas voluntarias de los trabajadores y las altas de los trabajadores que los sustituyen. De igual forma, la diferencia entre la plantilla media de 2008 y 2010 es de 0,08 décimas que se traducen en 33 días de trabajo, periodo transcurrido en 2008 entre las bajas voluntarias de los trabajadores y las altas de los trabajadores que los sustituyen.

Analizados estos datos, en opinión de este Tribunal, las diferencias que justifican la regularización no responden a una reducción nominal de los trabajadores contratados o a una reducción de la jornada de trabajo, sino que es el resultado de los días de desfase entre las bajas voluntarias de unos trabajadores y las altas de los trabajadores que los sustituyen.

En consecuencia, puede afirmarse que la empresa ha mantenido durante los años 2008, 2009 y 2010 el número de trabajadores contratados, es decir, se ha conservado la misma plantilla de trabajadores sin variar la jornada de trabajo y sin que del menor número de días trabajados pueda inferirse una intención del contribuyente de reducir la plantilla. Por lo tanto, en este caso, se alcanza el fin buscado por el legislador en la configuración del beneficio fiscal como instrumento de política económica: el mantenimiento y creación de empleo.

SIXTO.- Con respecto a la reclamación contra el acuerdo de imposición de sanción, en virtud de lo que antecede, y teniendo en cuenta que la liquidación relativa a la sanción trae causa del acuerdo que acabamos de anular, tal anulación conlleva, de suyo, la de la sanción, y todo ello por cuanto que a tenor del art. 49 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, "La nulidad o anulabilidad de un acto no implicará la de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del primero", de lo que se deduce, a contrario sensu, que igual camino anulatorio ha de seguir inexorablemente el acuerdo sancionador, en la medida en que halla su fundamento básico en una liquidación que, como se acaba de relatar, ha sido anulada previamente por este Tribunal.

SÉPTIMO.- Como recapitulación, este Tribunal reitera que las reclamaciones arriba relacionadas se estiman, sin perjuicio de que en la posterior decisión o fallo se haga mención en singular a la presente reclamación, al haberse producido la acumulación. >

SÉPTIMO.- Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Madrid, el Director del Departamento de Inspección de la A.E.A.T. interpuso el 16/07/2018 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al que incorporó las siguientes alegaciones:

«< ANTECEDENTES

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Interpretación del requisito de mantenimiento o creación de empleo de la Disposición adicional duodécima del TRLIS.

El TEAR de Madrid considera en su Resolución que el cumplimiento del requisito de mantenimiento o creación de empleo debe interpretarse a la luz de la finalidad de la norma, de modo que, pese a que no se cumpla dicho mantenimiento o creación, se podrá aplicar el tipo impositivo reducido en el Impuesto sobre Sociedades siempre que el contribuyente tuviera dicha intención, que en este caso el TEAR infiere de las circunstancias alegadas por el propio reclamante como motivo de la reducción de su plantilla media.

Pues bien, este Centro Directivo no puede compartir tal conclusión, en la medida en que entiende que bajo ninguna interpretación posible puede admitirse que la finalidad de la norma sea incentivar que los contribuyentes tengan la intención de mantener o crear empleo, ya que la misma impone una obligación de resultado, que en este caso es evidente que no se ha cumplido.

Así, los apartados 2 y 3 del precepto que debe ser aplicado en el presente caso, señalaban lo siguiente en los periodos objeto de comprobación:

"..."

De esta manera, el legislador condiciona la aplicación de un beneficio fiscal, como es la aplicación de un tipo impositivo reducido en el Impuesto sobre Sociedades, al cumplimiento de un requisito, como es que la plantilla media de empleados calculada conforme dispone la legislación laboral, no sea

inferior a la unidad ni a la plantilla media existente a 1 de enero de 2009. Así, la norma no sólo establece el requisito que debe cumplir el contribuyente, sino también el método conforme al que debe comprobarse dicho resultado, como es la comparación de la plantilla media al final de cada periodo con la existente a 1 de enero de 2009. La norma no hace referencia alguna a la posible concurrencia de circunstancias que lleven a un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades a no cumplir dicho requisito pese a no ser esa su intención, sino que objetiviza dicho cumplimiento precisamente en previsión de la multiplicidad de situaciones que pueden darse en la práctica en este ámbito y que habrían de ser valoradas de no haberse definido exactamente que debe entenderse por mantenimiento o creación de empleo.

De hecho, una interpretación como la que preconiza el TEAR de Madrid haría de la misma condición a quienes mantienen la plantilla media, con el consiguiente coste económico, que a quienes no la mantienen, resultado que, repetimos, no podemos compartir que sea el buscado por el legislador. En este sentido, no parece descartable que el legislador tratara de compensar parcialmente el esfuerzo económico realizado por aquellos contribuyentes que, ante una situación económica adversa, no redujeran su plantilla, con la consiguiente reducción de beneficios empresariales.

De este modo, a nuestro parecer resulta indiscutible que la finalidad de la norma no es que los contribuyentes tengan la intención de mantener o crear empleo, o de que no tengan la intención de disminuir su plantilla media, sino que la misma es que los contribuyentes consigan, de manera efectiva, al menos dicho objetivo de mantenimiento.

Sentado lo anterior, la interpretación que realiza el TEAR de Madrid no sólo es contraria al principio de interpretación restrictiva de las normas que regulan beneficios fiscales reiteradamente aplicado por el Tribunal Supremo, sino que además es contraria a la verdadera finalidad de la norma.

En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en diversas ocasiones, al interpretar lo dispuesto en la Disposición adicional vigésima séptima de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que regula en idénticos términos la reducción por mantenimiento o creación de empleo. Así, en contestación a consulta V2081-10, la DGT señala lo siguiente:

<....>

Efectivamente no hay lugar para el análisis de la intención del contribuyente a la hora de aplicar lo dispuesto en la Disposición adicional duodécima del TRLIS, y ello no sólo conforme a lo señalado en el apartado anterior, sino también porque tal valoración supondría, en la práctica, ampliar enormemente el número de contribuyentes que podrían aplicar la DA 12ª del TRLIS, pues no sólo puede reducirse la plantilla por causas ajenas al empleador como consecuencia de bajas voluntarias de los empleados. Asimismo, se incrementaría en la misma proporción la dificultad y conflictividad de las actuaciones de control llevadas a cabo por la AEAT, que tendría que entrar a valorar una multiplicidad de situaciones de carácter subjetivo. Así, en casos como el analizado, la Inspección no sólo habría de valorar las circunstancias que determinaron la reducción de la plantilla media, sino también las posibles alternativas que tuvo el contribuyente para evitar dicha reducción, como la contratación de trabajadores sustitutos antes de que dejaran de prestar servicios los empleados salientes, o de otras múltiples posibilidades, lo que, en cualquier caso, generaría una enorme inseguridad jurídica en la aplicación de un beneficio fiscal establecido en términos objetivos por el legislador.

SEGUNDO.- Por todos los argumentos expuestos en el presente escrito, este Centro directivo solicita que el Tribunal Económico-Administrativo Central declare gravemente errónea y dañosa la Resolución del TEAR de Madrid recurrida, y fije como criterio que la aplicación de lo dispuesto en la Disposición adicional duodécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, requiere el efectivo mantenimiento o incremento de la

plantilla media conforme al método establecido en dicho precepto, con independencia de las causas que hayan determinado su incumplimiento por parte del contribuyente. »>

OCTAVO.- Del recurso se dio traslado a la entidad que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (y cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, como lo dispone el art. 242.3 de la Ley 58/2003), la que el 04/01/2019 presentó por internet un escrito con las alegaciones siguientes:

« Primera.-/...

El plazo de interposición será de tres meses a contar desde el día siguiente a la fecha en que se notifique la resolución recurrida.

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio.

Adicionalmente exige la normativa que, el documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución, deberá acompañarse al escrito de interposición del recurso.

Segunda.- Es evidente que tanto los plazos como la forma de su cómputo vincula no sólo al contribuyente sino también a la Administración, quien tiene que acreditar que la interposición del recurso tuvo lugar en plazo y no lo hizo de forma extemporánea./...

En el presente caso, "el documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución", dicho con todos los respetos, no nos consta acompañado a la interposición del recurso, tal y como exige la Ley General Tributaria para su válida interposición (art.242). Tal incumplimiento formal, que deberá ser valorado por el Tribunal Económico Administrativo Central, nos lleva a desconocer si el recurso ha sido interpuesto por la Administración en el plazo legal establecido.

Así, solicitamos de ese Tribunal la toma en consideración de los requisitos anteriores (plazo y requisito formal de aportar la notificación recibida), como cuestión preliminar y prioritaria.

Tercera.- No obstante las consideraciones anteriores, manifestamos, con todos los respetos, que no procede en el presente caso, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los motivos que seguidamente se detallan../...

Así pues, este recurso es excepcional y sólo puede fundarse en alguno de los motivos siguientes:

- cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones../...

Cuarta.- En el presente caso, el motivo invocado para la interposición del recurso por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria es el a su juicio presunto incumplimiento del requisito de mantenimiento o incremento de la plantilla media por parte del contribuyente, al afirmar que "de este modo, a nuestro parecer, resulta indiscutible que la finalidad de la norma no es que los contribuyentes tengan la intención de mantener o crear empleo [...], sino que la misma es que los contribuyentes consigan de manera efectiva, al menos dicho objetivo de mantenimiento".

Entendemos que por dicho motivo no debe resultar procedente la interposición de su recurso, ...

... la conclusión alcanzada por el TEAR en su resolución no se realiza sobre la base de poner en entredicho el régimen jurídico para la aplicación del requisito de mantenimiento de empleo, ni tampoco la fundamenta en intenciones del contribuyente, sino que el TEAR claramente analiza los requisitos legales exigidos para la aplicación de este beneficio fiscal y su efectivo cumplimiento por parte del contribuyente, concluyendo sin lugar a dudas de ningún tipo que en el presente caso se ha producido de manera efectiva el objetivo del mantenimiento de empleo alcanzándose así el fin

buscado por el legislador.

Quinta.- Adicionalmente dicho con todos los respetos, en el recurso se argumenta también de forma, a nuestro entender errónea, que se generaría una inseguridad jurídica con la resolución del TEAR por lo que solicita que se declare errónea y gravosa.

Como ya se ha puesto de manifiesto en la Alegación anterior, en el presente caso, el TEAR analiza la concurrencia y cumplimiento de unos hechos objetivos, concluyendo que tanto desde un punto de vista meramente aritmético, como legal, se consigue el mantenimiento y/o la creación de empleo, que es el fin buscado por la norma. No cabe por lo tanto, interpretación alguna ante un hecho fáctico probado por el Tribunal. ».

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver el presente recurso 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.

SEGUNDO.- El recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se regula en el art. 242 de la Ley 58/2003, cuyo apartado 2 dispone que:

"2. El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio.

El documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución, deberá acompañarse al escrito de interposición del recurso.

3. La resolución deberá dictarse en el plazo de tres meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, fijando la doctrina aplicable."

Y por aquí hemos de comenzar, pues la parte -la entidad que en su día reclamó ante el T.E.A.R. y que ahora ha comparecido en el presente recurso, y ha formulado alegaciones ante este Tribunal Central- expone que el Director de Inspección no cumplió con lo dispuesto en dicho precepto, de lo que sigue que podría inferirse que el recurso que nos ocupa se interpuso extemporáneamente.

Lo que la parte plantea en tal sentido debe ser íntegramente desestimado.

Como se constata en el expediente electrónico del recurso, el T.E.A.R. de Madrid remitió el 06/04/2018 al Departamento de Inspección de la A.E.A.T. las copias de toda una serie de fallos de dicho Tribunal que habían modificado los actos impugnados (total o parcialmente estimatorios), los de las reclamaciones con números de referencia <28/19986/2014 y siguientes según **relación adjunta**>; relación adjunta en la que están las reclamaciones números 28/27350/2014 y 28/27366/2014, en su día interpuestas ante el T.E.A.R. de Madrid por la entidad en relación al I. s/ Soc.

Documento de remisión y copias de tales fallos que, como consta en ese documento, tuvieron entrada en el Departamento de Inspección el 16/04/2018.

En los términos que se acaban de exponer, la notificación del fallo del T.E.A.R. objeto del recurso accedió al Departamento de Inspección el 16/04/2018, y según el art. 242.2 de la Ley 58/2003 antes transcrito, el plazo para interponer un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio es el "de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución", con lo

que, en el caso que nos ocupa, ese plazo empezó a contar el 17/04/2018.

Y plazo de tres meses que finalizó el 16/07/2018 teniendo en cuenta lo dicho por el T.S. en su sentencia de 04/04/2017 (Rec. de casación núm. 2659/2016) de que:

< en este sentido se resuelve en la sentencia de 25 de octubre de 2016, si bien referida a los plazos para interponer el recurso contencioso administrativo, haciendo la interpretación de que el plazo de dos meses previsto en el artículo 46 de la LJCA ha de computarse de fecha a fecha, desde la fecha de la notificación, a la misma fecha del segundo mes, e incluso, en aplicación del artículo 135 de la LEC, hasta las 15 horas del día siguiente. En su fundamento jurídico quinto se dice lo siguiente:

«Acerca del primer motivo de casación planteado, referente al plazo de caducidad del contencioso administrativo, su cómputo y la fijación del día final, es reiteradísima la doctrina de esta Sala Tercera sobre el cómputo de los plazos señalados por meses, sobre el inicio de ese cómputo al día siguiente de la notificación o publicación del acto y sobre su finalización o vencimiento en el día correlativo mensual al de la notificación. No hay duda jurídica al respecto ni variaciones respecto de esta línea constante y reiterada.

Efectivamente, en la (recurso de casación nº 592/2003), reiterada después en numerosos supuestos, se afirmaba, respecto del artículo 48.2 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, lo siguiente:

"[...] La reforma legislativa de 1999 tuvo el designio expreso -puesto de relieve en el curso de los debates parlamentarios que condujeron a su aprobación- de unificar, en materia de plazos, el cómputo de los administrativos a los que se refiere el artículo 48.2 de la Ley 30/1992 con los jurisdiccionales regulados por el artículo 46.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en cuanto al día inicial o dies a quo: en ambas normas se establece que los 'meses' se cuentan o computan desde (o 'a partir de') el día siguiente al de la notificación del acto o publicación de la disposición. En ambas normas se omite, paralelamente, la expresión de que el cómputo de dichos meses haya de ser realizado de fecha a fecha.

Esta omisión, sin embargo, no significa que para la determinación del día final o dies ad quem pueda acogerse la tesis de la actora. Por el contrario, sigue siendo aplicable la doctrina unánime de que el cómputo termina el mismo día (hábil) correspondiente del mes siguiente. En nuestro caso, notificada la resolución el 17 de enero y siendo hábil el 17 de febrero, éste era precisamente el último día del plazo. La doctrina sigue siendo aplicable, decimos, porque la regla 'de fecha a fecha' subsiste como principio general del cómputo de los plazos que se cuentan por meses, a los efectos de determinar cuál sea el último día de dichos plazos.

Sin necesidad de reiterar en extenso el estudio de la doctrina jurisprudencial y las citas que se hacen en las sentencias de 25 de noviembre de 2003 (recurso de casación 5638/2000), 2 de diciembre de 2003 (recurso de casación 5638/2000) y 15 de junio de 2004 (recurso de casación 2125/1999) sobre el cómputo de este tipo de plazos, cuya conclusión coincide con la que acabamos de exponer, sentencias a las que nos remitimos, nos limitaremos a reseñar lo que podría ser su síntesis en estos términos:

A) Cuando se trata de plazos de meses (o años) el cómputo ha de hacerse según el artículo quinto del Código Civil, de fecha a fecha, para lo cual, aun cuando se inicie al día siguiente de la notificación o publicación del acto o disposición, el plazo concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes (o año) de que se trate. El sistema unificado y general de cómputos así establecido resulta el más apropiado para garantizar el principio de seguridad jurídica.

B) El cómputo del día final, de fecha a fecha, cuando se trata de un plazo de meses no ha variado y sigue siendo aplicable, según constante jurisprudencia recaída en interpretación del artículo 46.1 de la vigente Ley Jurisdiccional de modo que el plazo de dos meses para recurrir ante esta jurisdicción un determinado acto administrativo si bien se inicia al día siguiente, concluye el día correlativo al de

la notificación en el mes que corresponda [...]".

En definitiva, constituye doctrina jurisprudencial unánime que si los plazos están fijados por meses se computarán de fecha a fecha, quedando circunscritas las excepciones a los supuestos en los que en el mes del vencimiento no exista día equivalente al inicial (en cuyo caso es aplicable lo dispuesto por los artículos 5.1 del Código civil (LEG 1889, 27) y 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre) o en los que el último día del cómputo sea inhábil (en cuyo caso se ha de entender prorrogado al primer día hábil siguiente, como establece el artículo 48.3 de la mencionada Ley 30/1992, de 26 de noviembre). Tales excepciones no concurren aquí.

Trasladando el criterio jurisprudencial expuesto al supuesto aquí analizado, es evidente el acierto de los autos impugnados: el acuerdo del TEAC se notificó a la interesada el 11 de abril de 2014, de manera que el plazo de dos meses para deducir el recurso contencioso-administrativo vencía el 11 de junio siguiente, día hábil que constituye el correlativo, en el mes final, a aquél en que se hizo la notificación. Por eso, la presentación del recurso el día 13 de junio de 2014 resultaba extemporánea, lo que hace inadmisibile el recurso, por razón de lo establecido en el artículo 46.1, en relación con el 69. e) de la Ley Jurisdiccional.

Por lo demás, es claro que las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia mencionadas por la recurrente, y con más razón aún, los votos particulares emitidos en ellas, no constituyen jurisprudencia invocable en sede casacional -en puridad, no son jurisprudencia- por lo que cabe concluir que la interpretación efectuada por la Sala de instancia se atempera íntegramente a la reiteradísima jurisprudencia de esta Sala sobre el cómputo de los plazos fijados por meses y sobre la exégesis del artículo 48 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

Tal es el criterio establecido, por lo demás, en las sentencias de esta misma Sala y Sección de 17 de septiembre de 2012 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 191/2010); 16 de mayo de 2014 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 2700/2012); y de 2 de noviembre de 2015 (recurso de casación nº 2739/2013), por limitarnos sólo a la cita de las más recientes».

En consecuencia, y aun reconociendo que el tenor del artículo 150 de la LGT puede dar lugar a diversas interpretaciones, la mantenida por la sentencia recurrida es la conforme con la mantenida por esta Sala, y la más acorde con el principio de seguridad jurídica, al unificar el criterio para el cómputo de los plazos por meses. >

Y como consta en el expediente, el Director del Departamento de Inspección interpuso el recurso que nos ocupa el 16/07/2018, y por tanto dentro del plazo habilitado para hacerlo.

TERCERO.- El recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio sólo procede en los supuestos y por las circunstancias contempladas en el art. 242.1 de la Ley 58/2003, que dispone que:

"1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto

de Autonomía.

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones."

Y por ahí hemos de seguir, pues mientras que en su recurso el Director de Inspección entiende que en el presente caso concurren esos supuestos y circunstancias, la parte en sus alegaciones tercera y cuarta entiende que no concurren tales supuestos y circunstancias y que, por ello, el recurso debe ser inadmitido.

El apartado 1 del art. 242 regula qué resoluciones pueden de objeto de este recurso, quiénes pueden interponerlo y en base a qué motivos pueden hacerlo.

Apartado 1, y nada hay en el art. 61 "Recurso de alzada ordinario, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y recurso extraordinario para la unificación de doctrina" del Reglamento de revisión (R.D. 520/2005) que matice en mucho o en poco lo que vamos a decir, que presenta a este recurso como un recurso: (I) cuya interposición queda sólo en manos de la Administración, y aquí sólo vamos a hablar de la Administración del Estado, (II) que tiene un carácter de extraordinario en cuanto que está previsto para recurrir frente a resoluciones de los tribunales económico-administrativos regionales y locales que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario, y (III) que frente a lo resuelto en primera instancia los legitimados para hacerlo pueden interponer por dos motivos: -primero cuando estimen gravemente dañosa y errónea esa resolución de primera instancia, y -segundo- cuando esa resolución de primera instancia haya aplicado criterios distintos a los que hubieran aplicado en sus resoluciones otros tribunales económico-administrativos sobre la misma cuestión. Dos motivos que son claramente alternativos, pero no excluyentes; alternativos porque la conjunción disyuntiva del precepto "cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen ..." así lo establece; y no excluyentes pues puede darse que dos tribunales económico-administrativos estén aplicando criterios distintos respecto de la misma cuestión, y al mismo tiempo que el criterio de uno de ellos o los de los dos conduzcan a resoluciones que puedan calificarse de gravemente dañosas y erróneas. Y dos motivos que guardan similitudes con los que sustentaban los Recursos de casación para la unificación de doctrina y de casación en interés de la Ley que contemplaban los arts 96.1 y 100.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, antes de que fueran eliminados por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, que modificó substancialmente el acceso a la casación en el ámbito contencioso-administrativo.

La interposición por el segundo motivo de interposición busca lo que el título o denominación del recurso contempla: "la unificación de criterio"; cuando dos o más tribunales económico-administrativos regionales y locales están resolviendo de manera distinta sobre una misma cuestión, este recurso está previsto para que esa cuestión pueda ser sometida al Tribunal Central para que, al resolverlo, unifique el criterio respecto de la controvertida cuestión.

Búsqueda de una exigible y siempre deseable unificación de criterio que no está presente en el primer motivo de interposición, con el que se habilita que los órganos administrativos legitimados para ello puedan plantear el recurso, aunque no haya criterios divergentes, frente a las resoluciones que estimen que son "gravemente dañosas y erróneas".

Aunque tanto por uno como por otro motivo, la interposición de este recurso queda reservada frente a resoluciones que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario; en suma -ex. arts. 229.2 de la Ley 58/2003 y 36 del Reglamento de revisión- frente a resoluciones cuya cuantía no superen "150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones"; y esto, con el primer motivo de interposición, pone de manifiesto de manera diáfana que el legislador ha

querido poner en mano de los órganos administrativos concernidos la posibilidad de poner en cuestión, recurriéndola, toda resolución de primera instancia que estimen gravemente dañosa y errónea, y ello aunque su cuantía sea nimia. El primer motivo de interposición no sirve propiamente a la unificación del criterio, a la vista está. Por otra parte, visto lo que disponen el segundo y tercer inciso del apartado 3 del art. 242 de la Ley "La resolución deberá dictarse en el plazo de tres meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, fijando la doctrina aplicable", parece evidente que con ese primer motivo de interposición, lo que el legislador ha buscado es **que los órganos administrativos legitimados puedan someter al Tribunal Central la eliminación de todo criterio [de cualquier criterio] de los tribunales inferiores que pueda dar lugar a resoluciones gravemente dañosas y erróneas**, en orden a evitar la perpetuación de criterios interpretativos erróneos cuando resulten gravemente dañosos para los intereses generales. En el recurso que nos ocupa, el Director de Inspección ha interpuesto su recurso por ese primer motivo, y no por el segundo; algo que así reconoce la parte en sus alegaciones a este Tribunal.

Resoluciones gravemente dañosas y erróneas; y aquí la conjunción -y- es copulativa y, por tanto, el criterio que se pretenda combatir con el recurso deberá dar lugar a resoluciones gravemente dañosas y, además, erróneas o, si se quiere prorrogar el énfasis, a resoluciones gravemente dañosas y, además, gravemente erróneas.

Empecemos por ese segundo requisito: **criterios que den o puedan dar lugar a una resolución gravemente errónea**. En el ámbito administrativo y en el tributario, el yerro de una resolución puede ir desde que sea nula de pleno derecho a que incurra en algún tipo de irregularidad no invalidante (arts. 47 y ss. de la Ley 39/2015, del P.A.C.), aunque en la generalidad de los casos se situará en un terreno intermedio, de manera que para poder dilucidar si una resolución es o puede ser gravemente errónea en los términos que el art. 242.1 lo exige, lo más adecuado puede ser considerar que estamos ante un "concepto jurídico indeterminado"; indeterminado en su definición pero que se concreta al aplicarlo sobre el específico caso de que se trate.

En el caso que nos ocupa, lo que se debate alcanza a la aplicación de lo dispuesto en la D.A. Duodécima "Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo" del T.R. de la Ley del I. s/ Soc. (R.D. Leg. 4/2004), cuyos apartados 2 y 3 disponían que:

"2. La aplicación de la escala a que se refiere el apartado anterior está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

Cuando la entidad se haya constituido dentro de ese plazo anterior de doce meses, se tomará la plantilla media que resulte de ese período.

Los requisitos para la aplicación de la escala se computarán de forma independiente en cada uno de esos períodos impositivos.

En caso de incumplimiento de la condición establecida en este apartado, procederá realizar la regularización en la forma establecida en el apartado 5 de esta disposición adicional.

3. Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

Se computará que la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009 es cero cuando la entidad se haya constituido a partir de esa fecha."

Y el T.E.A.R. de Madrid resolvió el fondo del asunto debatido con los tres párrafos del Fundamento de Derecho quinto de su resolución.

En el primero de esos párrafos, el T.E.A.R. de Madrid recogió la situación fáctica:

< De acuerdo con los datos que constan en los informes de la Tesorería General de la Seguridad Social completados por la documentación aportadas por la reclamante, existe una diferencia entre la plantilla media de 2008 y 2009 de 0,02 décimas que según el informe de vida laboral de los trabajadores, se traducen en 14 días de trabajo, que la diferencia en un y otro ejercicio de los periodos transcurridos entre las bajas voluntarias de los trabajadores y las altas de los trabajadores que los sustituyen. De igual forma, la diferencia entre la plantilla media de 2008 y 2010 es de 0,08 décimas que se traducen en 33 días de trabajo, periodo transcurrido en 2008 entre las bajas voluntarias de los trabajadores y las altas del los trabajadores que los sustituyen. >

Es decir, que la plantilla media de trabajadores en 2009 había sido inferior a la de 2008 en 0,02 trabajadores/año, y en 0,08 trabajadores/año inferior la de 2010 respecto de la de 2008.

En el segundo párrafo el T.E.A.R. de Madrid manifiesta su opinión sobre el porqué se produjeron esas oscilaciones en la plantilla de la entidad:

< Analizados estos datos, en opinión de este Tribunal, las diferencias que justifican la regularización no responden a una reducción nominal de los trabajadores contratados o a una reducción de la jornada de trabajo, sino que es el resultado de los días de desfase entre las bajas voluntarias de unos trabajadores y las altas de los trabajadores que los sustituyen. >

Y finalmente en el tercer párrafo incorporó la ratio decidendi de su conclusión:

< En consecuencia, puede afirmarse que la empresa ha mantenido durante los años 2008, 2009 y 2010 el número de trabajadores contratados, es decir, se ha conservado la misma plantilla de trabajadores sin variar la jornada de trabajo y sin que del menor número de días trabajados pueda inferirse una intención del contribuyente de reducir la plantilla. Por lo tanto, en este caso, se alcanza el fin buscado por el legislador en la configuración del beneficio fiscal como instrumento de política económica: el mantenimiento y creación de empleo. >

Razón de decidir que, en puridad, incorpora tres razones o conclusiones sucesivas:

(I) Que a pesar del menor número de días trabajados, durante los años 2008, 2009 y 2010 la empresa había mantenido el número de trabajadores contratados y su jornada de trabajo; razón o conclusión que enlaza con la opinión del segundo párrafo sobre el porqué se produjeron las oscilaciones en la plantilla de la entidad.

(II) Que a pesar del menor número de días trabajados, de ello no podía inferirse que la intención de la entidad hubiera sido la de reducir su plantilla.

(III) Que, atendiendo a lo anterior, se había alcanzando el fin buscado por el legislador con el beneficio fiscal: el mantenimiento del empleo.

Y lo que se plantea es si esa resolución pudo ser gravemente errónea como indica el Directo recurrente, o no, como indica la entidad

Resolver si fue errónea o no, es el objeto del recurso; y como quiera que ahora estamos ante una cuestión previa, aquí hemos de hablar en hipótesis.

Pues bien, visto lo que el Director de Inspección plantea, y si él tiene razón, la resolución del T.E.A.R. de Madrid, a juicio de este Tribunal, y de momento hablamos en hipótesis, **sí que podría ser gravemente errónea, y ello por dos razones. Primera**, porque el T.E.A.R. habría modificado el requisito exigido para disfrutar de beneficio fiscal, pues mientras que la ley habla de que la plantilla media no sea inferior a la de ejercicios anteriores, en el caso que nos ocupa, y a pesar de

que la plantilla media había sido ciertamente inferior, el T.E.A.R. consideró cumplido el requisito porque la empresa había mantenido el número de trabajadores contratados y su jornada de trabajo, que no es lo que dice la ley. **Y segunda -y fundamental-**, porque a la hora de analizar el cumplimiento de ese requisito, que en la ley aparece como claramente "objetivo", el T.E.A.R. le incorpora un matiz "subjetivo", pues entró a valorar y a tener en cuenta cuál había sido intención de la entidad al respecto.

Por tanto, esa resolución sí que podría ser gravemente errónea.

Pero, además, los susceptibles de ser combatidos con el recurso del art. 242 tiene que ser **criterios que den o puedan dar lugar a una resolución gravemente dañosa**; dañosa, ni qué decir tiene, para los intereses generales, dado quienes son los que pueden interponer el recurso.

Estamos de nuevo ante otro "concepto jurídico indeterminado"; con lo que habrá que examinar cómo puede concretarse en este caso.

Aunque aquí la concreción es inmediata pues parece evidente que un criterio erróneo podrá dañar gravemente los intereses generales si es susceptible de aplicarse a un elevado número de casos; que es lo que aquí ocurre, pues el de la D.A. Duodécima del T.R. de la Ley del I. s/ Soc. era un beneficio fiscal susceptible de ser aplicado por todas las empresas (sujetos pasivos del I. s/ Soc., y del I.R.P.F y del I.R.N.R. con actividades económicas) cuya cifra de negocios fuera inferior a 5 millones de euros y que tuvieran más de 1 y menos de 25 empleados de plantilla media; y por tanto, susceptible de ser aplicado por millones de sujetos pasivos.

Y por ello esa resolución también pudo haber sido gravemente dañosa.

Por todo ello, **este Tribunal admite el presente recurso** extraordinario de alzada para la unificación de criterio, **en cuya resolución fijaremos definitivamente a nivel administrativo la doctrina aplicable sobre la controvertida cuestión.**

CUARTO.- El Director de Inspección pretende que este Tribunal fije el criterio de que <la aplicación de lo dispuesto en la Disposición adicional duodécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, requiere el efectivo mantenimiento o incremento de la plantilla media conforme al método establecido en dicho precepto, con independencia de las causas que hayan determinado su incumplimiento por parte del contribuyente>; lo que supone que considera erróneo que, respecto de una entidad cuya plantilla media en 2009 y en 2010 había sido, aunque ciertamente por poco, inferior a la de 2008, el T.E.A.R. de Madrid hubiera resuelto que tal entidad podía aplicar en 2009 y 2010 el tipo impositivo reducido de la D.A. Duodécima del T.R. de la Ley del I. s/ Soc. porque <puede afirmarse que la empresa ha mantenido durante los años 2008, 2009 y 2010 el número de trabajadores contratados, es decir, se ha conservado la misma plantilla de trabajadores sin variar la jornada de trabajo>, y porque <sin que del menor número de días trabajados pueda inferirse una intención del contribuyente de reducir la plantilla>.

. A la hora de valorar en el Fundamento de Derecho anterior si la resolución del T.E.A.R. de Madrid podría considerarse gravemente dañosa y errónea, ya hemos transcrito y examinado la normativa concernida.

Normativa, a la vista de la cual, **no hay más que concluir que el Director recurrente tiene razón en lo que sostiene, y ello respecto de los dos extremos que comprende el criterio que pretende que se fije.**

Primero.- Porque, siendo uno de los obligados que puedan hacerlo, para aplicar el tipo impositivo reducido de la D.A. Duodécima del T.R. de la Ley del I. s/ Soc., el requisito que ha de ser cumplido es "que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla

media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009"; plantilla media para cuyo cálculo "se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa".

La norma habla repetidamente de plantillas medias, y esas plantillas no deben ser inferiores a las de los ejercicios precedentes, porque si lo son -inferiores- la entidad de que se trate no podrá aplicar el beneficio fiscal; y ello, la imposibilidad de aplicar el beneficio si las plantillas medias disminuyen, ocurrirá así aunque el número de trabajadores y la jornada laboral de estos permanezca igual, que es lo que entiende el T.E.A.R. de Madrid.

En tal sentido, pensemos en una empresa que tiene un cierto número de trabajadores con contrato laboral a jornada completa, y que mantiene ese número de trabajadores ejercicio tras ejercicio, pero que en cada ejercicio, y por las razones que sea, trabaja un mes [o una semana] menos que en el ejercicio precedente, como quiera que con ello su plantilla media disminuiría ejercicio a ejercicio, esa empresa no podría aplicar el beneficio fiscal que nos ocupa.

Y segundo.- Porque esa norma ha de cumplirse de manera objetiva, siendo irrelevante la intención o motivo de la entidad a la hora de cumplirla o de no hacerlo.

Pensando que esa D.A Duodécima la introdujo la Ley 26/2009, de P.G.E. para el 2010, en lo más virulento de la última crisis económica, la finalidad de la norma y el fin que pretendió el legislador al dictarla son diáfanos; pero, una vez que la norma pasó a estar vigente, la intención o motivo por la que una entidad se la aplicaba, y cumplía lo por ella dispuesto eran irrelevantes: si mantenía su plantilla media tenía derecho a disfrutar del beneficio, aunque se tratara de una empresa totalmente despreocupada de los intereses generales y de la problemática del desempleo; mientras que otra empresa que no consiguiera mantener su plantilla media, y aunque tuviera la más alta preocupación social y el mayor interés en que su plantilla no disminuyera, no podía disfrutar del tipo reducido.

QUINTO.- Por ello el recurso debe estimarse, fijándose el criterio en el sentido propuesto por el Director recurrente, sin perjuicio de lo cual, y en los términos antes expuestos -ex. apartado 3 del art. 242 de la Ley 58/2003- la presente resolución respeta la situación jurídica de la parte derivada de la resolución del T.E.A.R. de Madrid objeto del recurso.

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,**

acuerda

ESTIMARLO, fijando el criterio siguiente:

La aplicación de lo dispuesto en la Disposición Adicional duodécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. (R.D. Leg. 4/2004, de 5 de marzo) requiere el efectivo mantenimiento o incremento de la plantilla media conforme al método establecido en dicho precepto, con independencia de las causas que hayan determinado su incumplimiento por parte del contribuyente.