

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ054659

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 5 de junio de 2014

Vocalía 2.<sup>a</sup>

R.G. 3377/2011

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Cooperativas. Deducción del Fondo de reserva obligatorio y Fondo de educación y promoción.** El Fondo de reserva obligatorio y el Fondo de educación y promoción se dotan tomando como base el excedente disponible que parte del saldo acreedor de la cuenta de resultados. Dicho saldo acreedor estará compuesto por los resultados cooperativos (positivos) minorados en los resultados extracooperativos (negativos) por lo que habiendo dotado la entidad dichos fondos partiendo sólo de los resultados positivos lo dotado excede de lo obligatorio, no siendo fiscalmente deducible dicho exceso. **(Criterio 1 de 2)** No son fiscalmente deducibles las dotaciones al Fondo de reserva obligatorio ni al Fondo de educación y promoción que excedan de los mínimos establecidos en la Ley o los Estatutos aunque dichos excesos hayan sido aprobados por la Asamblea General. [Vid., SSAN, de 26 de febrero de 2009, recurso n.º 546/2005 (NFJ033716) y, de 2 de abril de 2009, recurso n.º 531/2005 (NFJ036504)]. **(Criterio 2 de 2)**

**PRECEPTOS:**

Ley 20/1990 (Régimen Fiscal Cooperativas), arts. 16, 17 y 22.

Ley 61/1978 (Ley IS), arts. 3 y 11.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 4, 10, 19, 21, 36.ter y Disp. Final Segunda.

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

Ley 24/2001 (Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), Disp. Trans. Tercera.

Código Civil, arts. 1445 y 1446.

Constitución Española, art. 106.

Ley 58/2003 (LGT), art. 183.

**SENTENCIA**

En la villa de Madrid, a la fecha indicada (05/06/2014), el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, ha interpuesto la entidad **X, S.C.**, con C.I.F.: ..., y actuando en su nombre y representación D. ..., con N.I.F.: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra Acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Aragón de liquidación tributaria y sancionadora relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005/06/07, con cuantía de 815.056,80 €.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

Con fecha 09-06-2011 se notificó al interesado Acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005/06/07 derivado del acta n.º. A02- ..., complementada por Informe ampliatorio, documentos en los que se hace constar, de forma sucinta, lo siguiente:

1º.- Con fecha 14-05-2010 se iniciaron las actuaciones inspectoras.

En el cómputo del plazo de duración de las mismas debe atenderse a las siguientes circunstancias: en el acta se computan 28 días por dilación no imputable a la Administración por no aportación por el contribuyente de la documentación requerida por la Inspección, dilación que se extiende en el Acuerdo de liquidación por 9 días adicionales por solicitud de ampliación de plazo para formular alegaciones frente a la propuesta de liquidación contenida en el acta.

2º.- La actividad desarrollada por el obligado tributario en el período objeto de comprobación fue la clasificada en el epígrafe 812 de las tarifas empresariales del IAE: "Cajas de Ahorro".

3º.- La Inspección tributaria, respecto de la situación de la contabilidad y registros obligatorios del sujeto pasivo, señala que se han exhibido los libros y registros exigidos por las normas del régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo sin que en los mismos se hayan apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo.

4º.- El sujeto pasivo había presentado autoliquidación por el concepto tributario y ejercicios de referencia declarando los siguientes datos de interés:

Ejercicio	2005	2006	2007
BASEIMPONIBLE.....	3.117.418,91	5.193.476,51	3.431.470,59
Rdos. Cooperativos.....	2.937.331,95	6.262.495,85	4.917.751,02
Rdos. Extracooperativos.....	180.086,97	--1.069.019,33	--1.486.280,43
Cuota Íntegra.....	797.363,43	1.191.467,20	746.396,62
Deduc. Doble Imposición.....	10.141,63	23.437,84	19.787,38
Deducciones.....	165.575,38	377.425,62	255.004,81
Cuota Líquida Positiva.....	621.646,42	790.603,74	471.604,43
Cuota Diferencia.....	239.833,98	63.378,11	--240.465,66

5.- En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los siguientes hechos respecto de cuya regularización el obligado tributario no prestó su conformidad:

**5.1.- Ejercicio 2005.-**

- a) Improcedencia del gasto contabilizado en la cuenta 4995 “Pérdidas por deterioro de activo material”.
- b) Improcedencia de los porcentajes de reparto de los gastos generales de la entidad entre los resultados cooperativos y extracooperativos.
- c) Improcedencia de la deducción por reinversión aplicada en el ejercicio con motivo del cobro del “precio variable o contingente” (en denominación del contribuyente) correspondiente a la transmisión de inmueble sito en Teruel.

**5.2.- Ejercicio 2006 (Cuestión específica).-**

*\*Improcedencia del cómputo de incrementos de patrimonio dentro de los ingresos extracooperativos a la hora de repartir los gastos generales de la cooperativa entre los ingresos cooperativos y los extracooperativos.*

**5.3.- Ejercicios 2006 y 2007 (Cuestiones comunes).-**

- a) Improcedencia de la deducción por reinversión correspondiente a una parte de la venta de acciones de Y, S.A.
- b) Exceso de cómputo de gastos deducibles: en relación con el Fondo de Educación y Promoción –FEP– a la hora de determinar los resultados cooperativos, y exceso de disminución a la hora de determinar la base imponible en relación con el Fondo de Reserva Obligatorio –FRO–.

6º.- Como consecuencia de lo anterior se practica liquidación nº. ... con cuota de 665.122,21 € e intereses de demora de 149.934,59 €, lo que determina una deuda tributaria de 815.056,90 €.

**Segundo:**

Con fecha 15-06-2011 se notificó al interesado Acuerdo sancionador en virtud del cual, y en relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005/06/07:

1º.- Se consideran cometidas las infracciones tributarias tipificadas en el artículo 191 de la Ley 58/2003 (dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios la totalidad o parte de la deuda tributaria) y 193 de la misma Ley (obtención indebida de devoluciones), infracciones que se califican como de “leves” y se sancionan al porcentaje del 50%.

2º.- Se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa o, cuanto menos, negligencia, sin que se aprecie la concurrencia de eximente alguna de responsabilidad.

3º.- Como consecuencia de lo anterior se practica liquidación nº. ... en concepto de sanción por importe de 332.561,11 €.

**Tercero:**

Disconforme con las anteriores liquidaciones tributaria y sancionadora el interesado interpuso frente a las mismas las reclamaciones económico-administrativas que nos ocupan en fecha 06-07-2011.

Previa puesta de manifiesto de los expedientes el interesado, con fecha 02-11-2012 presenta ante este Tribunal escrito de alegaciones en el que expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición frente a las liquidaciones recurridas:

1º.- Procedencia del gasto contabilizado en la cuenta 4995 "Pérdidas por deterioro del activo material".

2º.- Procedencia de los porcentajes de reparto de los gastos generales entre los resultados cooperativos y extracooperativos aplicados por la entidad.

3º.- Improcedencia de la regularización relativa a la deducción por reinversión aplicada en el ejercicio 2005 con motivo del cobro del "precio variable o contingente" correspondiente a la transmisión de inmueble sito en ...

4º.- Corrección de las deducciones por el Fondo de Reserva Obligatorio y el Fondo de Educación y Promoción aplicadas por la entidad.

5º.- Improcedencia de la sanción por insuficiencia de motivación de la culpabilidad individualizadamente considerada y por haber obrado el interesado conforme a una interpretación razonable de la norma.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero:**

Concurren en las presentes reclamaciones los requisitos de competencia de este Tribunal, legitimación e interposición en plazo, que son presupuesto de su admisión a trámite, planteándose como cuestiones a resolver las expuestas en el apartado TERCERO del expositivo anterior.

**Segundo:**

La PRIMERA DE LAS CUESTIONES es determinar la conformidad o no a Derecho de la regularización practicada por el gasto contabilizado en la cuenta 4995 "Pérdidas por deterioro de activo material". Dicha pérdida resulta en la contabilidad del interesado como consecuencia de la formalización por éste en el ejercicio 2005 de un contrato de arrendamiento financiero respecto de una edificación (a efectos de situar en el mismo una oficina), contrato en el que adopta la posición de arrendatario. La pérdida surge por diferencia entre la valoración hecha del inmueble a efectos de dicho arrendamiento por una sociedad independiente de tasación, y el valor actual de los pagos a efectuar por la Caja a lo largo de la vida del referido contrato de arrendamiento, valor actual que la entidad determina aplicando la tasa del MIBOR más un punto, tipo utilizado por la entidad cuando opera como arrendador en operaciones asimilables a la que ahora nos ocupa. Contablemente la diferencia se lleva como "deterioro" y se deduce contable y fiscalmente en el propio ejercicio.

Dicho lo anterior, no es objeto de controversia que resultan de obligada aplicación a la Caja, como entidad de crédito que es, las normas contenidas en la Circular 4/2004 del Banco de España y, en concreto, la Norma Trigésimo Tercera ["arrendamientos"], letra B) ["arrendamientos financieros"], apartado B.2) ["contabilización del arrendatario"], a tenor del cual:

**"12. Al inicio del arrendamiento financiero, el arrendatario reconocerá en el balance un activo, que clasificará según la naturaleza del bien objeto del contrato, y un pasivo por el mismo importe, que será igual al menor de:**

a) el valor razonable del bien arrendado; o,

b) el valor actualizado de los pagos a realizar durante el plazo del contrato, incluyendo la opción de compra si su precio de ejercicio se espera que sea inferior al valor razonable del activo en la fecha de ejercicio, más cualquier importe garantizado, directa o indirectamente, por el arrendatario, sin incluir los pagos contingentes, entendidos como aquellos cuyo importe no dependa del mero paso del tiempo, ni el coste de los servicios ni los impuestos repercutibles por el arrendador.

*Para calcular el valor actualizado de estas partidas se tomará como tipo de actualización el tipo de interés implícito en el arrendamiento; si éste no se pudiera determinar, se aplicará el tipo de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, en su defecto, el tipo de interés al que obtendría los fondos necesarios para comprar el activo en circunstancias similares. Los costes directos iniciales imputables al arrendatario se incluirán en la cuantía inicialmente reconocida como activo.*

*13. La carga financiera total incluida en las cuotas de arrendamiento se distribuirá durante la vida del contrato aplicando el método del tipo de interés efectivo, de manera que se obtenga un tipo de interés constante sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar en cada ejercicio.*

Una primera aproximación a dicha norma revela ya “ab initio” que, contablemente, tanto el activo como el pasivo generados por la operación deben ser del mismo importe, no admitiéndose por tanto que por la mera formalización de la operación se genere beneficio o pérdida alguna en el arrendatario.

En defensa de su postura señala el contribuyente:

1º.- Que resulta razonable la contabilización hecha por él toda vez que, en el caso concreto, no puede determinarse el “tipo de interés implícito en el arrendamiento” al que se refiere la norma al haberse pactado las cuotas a un “precio cerrado”, esto es, sin diferenciación alguna de la parte de las mismas que representaba recuperación del coste de la que representaba carga financiera. Y de ahí que aplicase para determinar el “valor actualizado” un “valor de mercado” determinado por el propio interesado y al que la norma acude con carácter subsidiario.

Pero dicha postura no se ajusta a lo que dispone la norma pues, aunque se admitiera como “tipo de interés implícito en el arrendamiento” el tipo de interés al que actualiza el interesado, es claro que, al resultar dicho “valor actualizado” mayor al “valor razonable del bien arrendado” (valor razonable determinado en este caso, como se ha dicho, por sociedad independiente de tasación), el elemento objeto de arrendamiento deberá darse de alta en el activo por su “valor razonable” [punto 12 del apartado B.2)], en tanto que la carga financiera no resulta deducible en el mismo momento de formalización de la operación sino que debe distribuirse durante toda la vida del contrato [punto 13 del apartado B.2)].

2º.- También defiende el contribuyente la corrección de lo por él contabilizado y deducido sobre la base de la ausencia de salvedades por parte de los auditores externos.

Pues bien, acerca del valor probatorio de los informes de auditoría tiene dicho este Tribunal, en resoluciones tales como la de 02-04-2014 (RG 1554/11), por citar una de las más recientes:

<<...según lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 19/1988 de Auditoría, la auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable.

Comprobamos por tanto que el objetivo de la auditoría es que el auditor emita su opinión sobre si los estados financieros reflejan razonablemente la situación patrimonial de la entidad, el resultado de sus operaciones y los cambios en la situación financiera. Es la auditoría de cuentas un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta o interesa no sólo a la propia empresa sino también a terceros que mantengan relaciones económico-comerciales con la misma, habida cuenta de que todos ellos puedan conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas. La razonabilidad de los estados financieros a que nos hemos referido debe establecerse respecto a ciertos principios contables y, en todo caso, de acuerdo con las normas legales sobre la materia, en concreto el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad. La opinión del auditor de cuentas se materializa en un Informe de auditoría de cuentas anuales al que la Ley de Auditoría califica en su artículo 2 como documento mercantil.

Ahora bien, el hecho de que pueda existir una opinión favorable, sin salvedades, a las cuentas anuales de la mercantil expresada por un auditor, no se puede equiparar, ni implica “per se” que las declaraciones fiscales presentadas por la mercantil sean correctas.

Las diferencias entre una auditoría de cuentas anuales y una Inspección de Hacienda son evidentes, pues:

1. Su objeto es distinto: Análisis de las cuentas anuales de la mercantil en relación con la normativa contable en un caso y verificación de la situación tributaria en relación con las normas fiscales correspondientes en otro.

2. Su fin es diferente: Evaluar el grado de fiabilidad de las cuentas anuales en un caso y examinar y en su caso corregir la tributación de la mercantil de acuerdo con los criterios específicos establecidos en la Ley de cada Impuesto en otro.

3. Las personas que desarrollan dichas actividades son también distintas: Auditores que ejercen su actividad libremente aunque sometidos a unos requisitos frente a funcionarios del Estado.

4. Su alcance es diferente: En auditoria se utilizan técnicas de muestreo sin que se haga un análisis exhaustivo operación por operación de la actividad desarrollada por la empresa, mientras que la Inspección realiza un análisis con mayor profundidad del conjunto de operaciones realizadas.

En conclusión, un Informe favorable de auditoria es simplemente una opinión de un experto en la materia contable, al que no se puede atribuir mayor valor probatorio que el que tienen los documentos mercantiles-contables, valor al que se refiere el artículo 31 del Código de Comercio.

Como señalan diversos pronunciamientos judiciales (v.gr. STSJ de Cantabria de 15-2-93 y 17-03-1998) el Informe de auditoria no es más que una prueba documental, realizando tal afirmación no para desmentir directamente su contenido ni menos aún para descalificar a sus autores, sino para concretar su valor probatorio.

*Así pues, el cumplimiento de la obligación de auditar cuentas no constituye obstáculo alguno para que la Inspección de los Tributos del Estado en el ejercicio de sus funciones pueda comprobar y regularizar la base imponible del contribuyente verificando la situación de su contabilidad (el propio art. 143 del TRLIS dispone que “A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de la Ley”, artículo que expresamente remite a las normas contables) ya que lo contrario supondría que por la existencia de un Informe de auditoría contable se restringieran, cuando no anularan, las posibilidades de comprobadoras, investigadoras y liquidadoras de la Inspección de los Tributos.*

*De forma que, señalado lo anterior, estima este Tribunal que los Informes de auditoria aportados por el interesado sobre las operaciones controvertidas no desvirtúan lo actuado y acreditado por la Inspección, a lo que hay que añadir, en palabras del Tribunal Supremo, Sentencia de 29 de septiembre de 2010 (Re. Casación nº 4195/2005) que:*

*“Esta consideración no puede ser desvirtuada desde el punto de vista fiscal, por el hecho de que la contabilidad haya sido auditada y haya sido objeto de inspección por el Banco de España, pues tales actuaciones en modo alguno pueden prevalecer sobre las facultades inspectoras y de calificación, mucho más cuando el alcance de las auditorias e inspección no son conocidos, y ha quedado acreditado en el proceso la corrección de las conclusiones tributarias obtenidas por la Inspección.”*

**3º.- Continúa manifestando el interesado, en defensa de su postura: “Hablamos, por tanto, de una discrepancia de criterio contable aplicable a una operación, sin que dicha discrepancia implique la no deducibilidad del gasto, lo que, en todo caso reduciría la cuestión a una mera cuestión de temporalidad”**

Afirmación ésta con la que coincide de plano este Tribunal y que ha sido también tenida en cuenta por la Inspección en la regularización practicada. Y así, podemos leer en el Acuerdo de liquidación, por lo que aquí interesa:

*<<El artículo 19.3 del TR de la LIS formula el principio de inscripción contable, según el cual “No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria...”, y a continuación establece los efectos del error en la contabilización, consistentes con carácter general en que “Los ingresos y gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados”, a salvo de que la contabilización errónea suponga anticipo de ingresos o diferimiento de gastos.*

*Examinado el caso planteado a la luz de este regla, se aprecia que la contabilización efectuada por el obligado tributario ha producido una alteración en la imputación temporal de los gastos originados en la operación, ya que ha registrado un gasto, en concepto de pérdida por deterioro del activo en un periodo anterior a los sucesivos en que se hubiese procedido su devengo contable y fiscal como gastos financieros. La dificultad que se plantea aquí es que el gasto registrado se ha clasificado en una cuenta que no refleja la naturaleza de los gastos que procedería imputar en el periodo de registro y en los sucesivos, por lo que cabría entender que los gastos reales no han sido verdaderamente anotados anticipadamente. Sin embargo, a juicio de este órgano, existe una vinculación o relación directa entre la mecánica contable que el obligado tributario ha eludido y la que ha llevado a cabo, de manera que el importe que aquél ha clasificado como pérdidas procedentes del inmovilizado corresponde exactamente a lo que constituyen gastos financieros. Por consiguiente, procede aplicar el principio de inscripción contable y, entendiendo que el mayor importe de los gastos financieros ha sido registrado anticipadamente, permitir la deducción de los que se vayan devengando en cada ejercicio, acogiendo así la alegación formulada por el obligado tributario con carácter subsidiario.>>.*

4º.- Finalmente alega el interesado haber obrado, al contabilizar un “deterioro” de acuerdo a lo dispuesto por la Norma Trigésimo Tercera [“arrendamientos”] de la Circular 4/2004 del Banco de España, letra B) [“arrendamientos financieros”], apartado B.2) [“contabilización del arrendatario”], punto 14.

Pues bien, dispone dicho punto:

*<<14. El arrendatario, sin perjuicio de lo establecido en los párrafos anteriores, aplicará a los activos adquiridos en arrendamiento financiero lo dispuesto en la norma vigésima sexta o la norma vigésima octava según su naturaleza, y la norma trigésima en lo relativo a su deterioro. Si no existiera una razonable certeza de que el arrendatario obtendrá la propiedad del activo al vencimiento del contrato, aquél se amortizará totalmente a lo largo de su vida útil, o del plazo del arrendamiento si éste fuese menor>>.*

Pero hay que tener en cuenta que las normas sobre “deterioro” se refieren a situaciones acaecidas con posterioridad al momento inicial de reconocimiento contable de un activo, no al tiempo mismo de su reconocimiento contable, no respondiendo por otro lado el importe contabilizado como “deterioro” a una depreciación real del elemento en cuestión en relación a su valor en libros (que es lo que se entiende por deterioro) sino a una anticipación contable y fiscal de la carga financiera implícita en el contrato de arrendamiento financiero.

Deben por tanto desestimarse las alegaciones actoras al respecto y confirmar la regularización inspectora en este punto.

### Tercero:

La SEGUNDA DE LAS CUESTIONES es determinar la conformidad o no a Derecho de las regularizaciones practicadas en concepto de reparto de los gastos generales de la entidad entre los resultados cooperativos y extracooperativos [regularizaciones 5.1.b) y 5.2].

No es objeto de controversia que resulta aplicable al ahora reclamante la Ley 20/1990, del Régimen Fiscal de Cooperativas, declarada expresamente vigente y aplicable a las cooperativas por la DF 2ª de la Ley 43/1995, cuyo artículo 16 dispone:

*<<Partidas que componen la base imponible.*

*1. Para la determinación de la base imponible se considerarán separadamente los resultados cooperativos y los extracooperativos.*

*2. Son resultados cooperativos los rendimientos determinados conforme a lo previsto en la sección siguiente de este Capítulo.*

*3. Son resultados extracooperativos los rendimientos extracooperativos y los incrementos y disminuciones patrimoniales a que se refiere la Sección 3ª de este Capítulo.*

*4. Para la determinación de los resultados cooperativos o extracooperativos **se imputarán a los ingresos de una u otra clase**, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa.*

*5. A efectos de liquidación, la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados se minorará en el 50 por 100 de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio.*

A efectos puramente aclaratorios hay que comenzar señalando que los artículos 17 a 22 de la misma Ley, al definir la base imponible cooperativa y la base imponible extracooperativa, incluye dentro de la primera un conjunto de ingresos y gastos, en tanto que incluye dentro de la segunda, además de un conjunto de ingresos y gastos, a los incrementos y disminuciones de patrimonio.

Pues bien, dicho lo anterior, la discrepancia entre las partes consiste en que mientras el contribuyente defiende un reparto proporcional de los gastos generales “en función de la renta positiva de la cuenta de resultados cooperativas / extracooperativas, según la contabilidad de la entidad” (incluyendo dentro de los resultados extracooperativos los incrementos de patrimonio), la Inspección defiende un reparto proporcional teniendo en consideración exclusivamente los **ingresos** de cada clase (cooperativos y extracooperativos) sin computar además a estos efectos los incrementos de patrimonio (extracooperativos).

En contra de la postura de la Inspección señala el contribuyente:

1º.- Que la diferenciación entre “*ingresos e incrementos*” ha desaparecido del Impuesto sobre Sociedades con la entrada en vigor de la Ley 43/1995.

Pues bien, cierto es que la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades (LIS/1978), definía el hecho imponible, en su artículo 3, como:

- “1. Constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de la renta por el sujeto pasivo.  
2. Componen la renta del sujeto pasivo:*

- a) Los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole y los derivados de actividades profesionales o artísticas.  
b) Los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a las actividades referidas en las letras anteriores.  
c) Los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley”.*

Y la base imponible, en su artículo 11, como:

- “1. Constituye la base imponible el importe de la renta en período de la imposición.  
2. Las cuantías de las distintas partidas, positivas o negativas, que componen la renta, se integran y compensan para el cálculo de la base imponible.  
3. La base imponible se determinará:*

- a) Por la suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio a que se refiere el número 2 del artículo 3.º de esta Ley.  
b) Por la diferencia entre el valor del capital fiscal al principio y al final del período impositivo”.*

Y que en la ley 43/1995 desaparece la distinción entre “rendimientos” e “incrementos y disminuciones de patrimonio” al definir el hecho imponible (art. 4.1) como:

*“Constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo”*

y la base imponible (art. 10.1) como:

*“La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores”*

No es menos cierto que en nuestro Derecho rige el principio de especialidad, según el cual la norma especial prima sobre la general, sin que sea objeto de controversia que la Ley 20/1990, de Régimen Fiscal de las Cooperativas, régimen especial dentro del Impuesto sobre Sociedades, prevalece sobre el régimen general regulado en la Ley 43/1995 (posteriormente R.D.Leg. 4/2004). Y en la norma especial están claramente diferenciados los conceptos de “ingresos”, “rendimientos” y de “incrementos y disminuciones patrimoniales”, conteniéndose incluso una definición específica de estos últimos en su artículo 22 a la hora de definir los “Resultados extracooperativos”, definición tanto desde una perspectiva positiva (apartado 1 de dicho artículo) como negativa (apartados 2 y 3 del mismo).

Y abunda en el criterio anterior (el haber querido la Ley 43/1995 que a los efectos que nos ocupan siga existiendo la distinción entre “ingresos” e “incrementos e patrimonio”) el hecho de que la DF 2ª de la Ley 43/1995, después de afirmar en su apartado 1º que “Las cooperativas tributarán de acuerdo con lo establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas”, en su apartado 2º da nueva redacción a determinados artículos de dicha Ley 20/1990, sin que entre los mismos se encuentren los números 16 y 22 anteriormente referenciados. E incluso, lejos de abandonar respecto de las cooperativas el concepto de “incremento y/o disminución patrimonial”, en el apartado 4 de dicha DF 2ª se introduce una mayor precisión (delimitación negativa de incremento patrimonial) respecto de un supuesto específico al señalarse en el mismo:

*Se adiciona una nueva disposición adicional quinta en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, con la siguiente redacción:*

*«No se considerarán incrementos patrimoniales los obtenidos como consecuencia de la atribución patrimonial de bienes y derechos de las Cámaras Agrarias que hayan tenido lugar a partir del 1 de enero de 1994.»*

2º.- Que la norma exige un “criterio de imputación fundado”, de tal suerte que si el mantenimiento y gestión de los activos generadores de los incrementos de patrimonio generan costes generales de todo tipo (financieros, de personal, materiales...) lógico es que dichos incrementos de patrimonio participen de los referidos gastos generales.

No obstante dicha afirmación, lo cierto es que el método propuesto por el reclamante, además de alejarse del tenor literal de la norma según lo dicho en el apartado (1º) anterior, tampoco puede considerarse como un verdadero *“criterio de imputación fundado”*. Y así, como se ha dicho, el contribuyente defiende un reparto proporcional de los gastos generales *“en función de la renta positiva de la cuenta de resultados cooperativas / extracooperativas, según la contabilidad de la entidad”* (incluyendo dentro de los resultados extracooperativos los incrementos de patrimonio), de forma tal que, como dice la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa:

*“...no puede tenerse por fundado un criterio en el que la repercusión de los costes de mantenimiento de los activos en el resultado extracooperativo dependa del beneficio obtenido con su transmisión, de manera que los gastos generales imputados serían relativamente muy altos cuando el beneficio fuese considerable o muy pequeños cuando el beneficio fuese reducido, o no se computarían gastos cuando no se hubiesen producido en el ejercicio transmisiones de tales elementos (...), siendo que, en cualquiera de las anteriores situaciones, los eventuales costes de mantenimiento de los activos serían exactamente los mismos; es decir, no puede admitirse como fundado un criterio que conduce a resultados arbitrarios y contradictorios con la justificación en que se basa”*

Y lo mismo resulta aplicable si por *“renta positiva”* se interpreta *“precio de venta”* del elemento generador de la alteración patrimonial (en vez de beneficio obtenido con dicha venta, tal y como lo interpreta la Inspección) ya que no se aprecia relación directa entre *“precio de venta”* y *“costes de mantenimiento”* del elemento en cuestión (v.gr. venta de un terreno).

Finalmente habría que añadir la naturaleza de *“ordinarios”* y el carácter de *“periódicos y previsibles”* que comparten los términos *“ingresos”* (sean estos cooperativos como extracooperativos) y *“gastos generales”*, en contraposición con la naturaleza de *“extraordinarios”* y el carácter de *“esporádicos e imprevisibles”* (o, cuanto menos, más erráticos –tanto temporal como cuantitativamente– y en menor grado previsibles) que puede predicarse respecto de los *“incrementos de patrimonio”*, de ahí que tener en cuenta estos últimos a los efectos de reparto de los *“gastos generales”* entre las bases imponibles cooperativa y extracooperativa sería distorsionador.

3º.- Finalmente cuestiona el interesado la calificación hecha por la Inspección como de *“incremento patrimonial”* de las ventas de acciones y operaciones con futuros, cuestión ésta respecto de la que únicamente cabrá decir que el concepto de *“incremento de patrimonio”* a tener en cuenta a los efectos que nos ocupa ha de ser, necesariamente, el contenido en la propia norma que se aplica, esto es, la ley 20/1990, en cuyo artículo 22.1 se definen los incrementos y disminuciones de patrimonio, para todas las cooperativas sin excepción, como *“...las variaciones en el valor del patrimonio de la cooperativa que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél”*, de forma tal quedando incluidas dentro de dicha definición las ganancias y/o pérdidas obtenidas por las referidas ventas de acciones y operaciones con futuros no cabrá sino calificar las mismas como de *“incrementos y disminuciones de patrimonio”*.

Deben por tanto desestimarse las alegaciones actoras al respecto y confirmar la regularización inspectora en este punto.

#### Cuarto:

La TERCERA DE LAS CUESTIONES es determinar la conformidad o no a Derecho de la regularización practicada en concepto de deducción por reinversión aplicada por el contribuyente en el ejercicio 2005 con motivo del cobro del *“precio variable o contingente”* (en denominación del contribuyente) correspondiente a la transmisión de inmueble sito en ...

En el ejercicio 2001 la Caja transmitió un inmueble sito en ... fijándose el precio de venta en una determinada cantidad (1.076.412,68 €) de la que parte se percibe en el propio momento de la venta (640.678,90 €) y el resto (435.733,78 €) queda aplazado y por satisfacer mediante la entrega por el adquirente en el plazo máximo de cinco años de un edificio de nueva construcción, pactando cláusula indemnizatoria (762.534,11 €) para el caso de que no se entregue el edificio en el plazo pactado.

En el ejercicio 2005, prácticamente un año antes (menos seis días) del vencimiento del plazo para la entrega de la edificación, se acuerda entre las partes la satisfacción del *“pago aplazado”* mediante el pago por el vendedor al comprador del importe de la referida cláusula indemnizatoria (762.534,11 €). En el mismo ejercicio la Caja adquiere elementos del inmovilizado material y se aplica la deducción por reinversión sobre la parte de la plusvalía (determinada por el contribuyente como la diferencia entre a cantidad percibida en concepto de pago aplazado y el valor neto contable del inmueble transmitido en 2001) correspondiente al cobro del referido pago aplazado.

La Inspección no admite la referida deducción por reinversión al entender materializada dicha reinversión fuera del plazo legalmente establecido al respecto.



Pues bien, en el ejercicio 2001 (ejercicio de la transmisión) estaba vigente el artículo 21 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, a tenor del cual:

*<<No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.*

*La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la **puesta a disposición** de los elementos patrimoniales en que se materialice>>.*

El referido beneficio fiscal de “diferimiento por reinversión” fue sustituido para el ejercicio 2002 y siguientes por el de “deducción por reinversión” estableciéndose un régimen transitorio en los términos siguientes (DT 3ª Ley 24/2001):

*<<Uno. Las rentas acogidas a la reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, según su redacción vigente hasta 1 de enero de 2002, se regularán por lo en él establecido y en sus normas de desarrollo, aun cuando la reinversión y demás requisitos se produzca en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002.*

*Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si la reinversión se efectúa en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2002, el sujeto pasivo podrá aplicar la deducción a que se refiere el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, a condición de que la totalidad de la renta diferida se integre en la base imponible de dicho período impositivo.*

*Tres. Los sujetos pasivos que en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2002 tuvieran rentas pendientes de integrar en la base imponible, por haberse acogido a la reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 21 de la Ley 43/1995, según su redacción vigente hasta 1 de enero de 2002, podrán incluir en la base imponible de la primera declaración por este impuesto que se presente a partir de 1 de enero de 2002, total o parcialmente, dichas rentas, aplicando asimismo la deducción prevista en el artículo 36 ter de dicha Ley por tales rentas integradas en la base imponible.>>*

Disponiendo el nuevo régimen según el artículo 36.ter de la Ley 43/1995 (y en iguales términos art. 42 del TRLIS –RDLeg. 4/2004– aplicable al ejercicio 2005) por lo que aquí interesa:

*<<Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.*

*1. Deducción en la cuota íntegra.*

*Se deducirá de la cuota íntegra el 20 por 100 de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 127 bis de esta Ley, a **condición de reinversión**, en los términos y requisitos de este artículo.*

*(...)*

*4. Plazo para efectuar la reinversión.*

*a) La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores (...)*

*La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.*

*(...)*

*c) La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión.....>>*

Pues bien, respecto de dicho desarrollo legal únicamente consta la aplicación por parte del interesado de la deducción por reinversión en el ejercicio 2005 objeto de controversia, deducción que, como se ha dicho, ha sido

regularizada por la Inspección al entender materializada la reinversión una vez transcurrido el plazo de los tres años posteriores (a contar desde la puesta a disposición del elemento transmitido hasta la puesta a disposición del elemento en que se materializa la reinversión) a que se refieren los artículos 21 y 36.ter de la LIS y 42 TRLIS anteriormente transcritos. Al respecto manifiesta incluso el interesado en alegaciones que *“ni siquiera tenía registrado contablemente dicho beneficio (por lo que no practicó el ajuste extracontable negativo que se habría efectuado al amparo del artículo 21 de la Ley 43/1995, en vigor en el periodo impositivo 2001)”*.

En contra de la postura de la Inspección señala el contribuyente:

1º.- Que no nos encontramos propiamente ante una operación de venta con *“precio aplazado”* sino ante una operación de venta con *“precio variable o contingente”* que solo puede entenderse *“perfeccionada”*, a efectos de la deducción por reinversión, en el momento en que queda determinado el precio.

Dispone el artículo 1445 del Cciv. que

*“Por el contrato de compra y venta uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que lo represente.”*

Por su parte el artículo 1446 Cciv. Dispone que:

*“Si el precio de la venta consistiera parte en dinero y parte en otra cosa, se calificará el contrato por la intención manifiesta de los contratantes. No constando ésta, se tendrá por permuta, si el valor de la cosa dada en parte del precio excede al del dinero o su equivalente; y por venta en caso contrario”*

Y, finalmente, el artículo 19.4 de la Ley 43/1995 (vigente al tiempo de la celebración del contrato que nos ocupa), dispone:

*“Se considerarán operaciones a plazos o con plazo aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior a un año”*

Pues bien, de la citada normativa y de los términos del contrato que nos ocupa resulta claro, a juicio de este Tribunal, que nos encontramos ante una compra-venta (pactada inicialmente como semipermuta) calificable como de operación a plazo, estando plenamente determinado ya *“ab initio”* el precio así como su forma y plazos de satisfacción. Como señala el Acuerdo liquidatorio, no puede calificarse el precio pactado como de *“variable o contingente”* ya que *“...no existe en el contrato estipulación alguna que permita modificar el precio inicial y haga depender el precio final de acontecimientos futuros”*.

Otra cosa es que, transcurridos cuatro de los cinco años inicialmente pactado por las partes para la entrega por parte del comprador al vendedor del edificio comprometido, las partes acuerden dar por ultimado el contrato mediante el pago por parte del comprador al vendedor de la cláusula penal pactada ya *“ab initio”*.

2º.- Que en todo caso sería acogible a la deducción la diferencia entre el importe finalmente cobrado por el interesado y el importe del pago aplazado inicialmente pactado.

Calificada dicha diferencia como de cláusula penal según lo dicho en el apartado anterior, acerca del acogimiento o no de su importe a efectos de la deducción por reinversión se ha pronunciado ya este Tribunal señalando que las cláusulas penales por incumplimiento por una de las partes de lo pactado no busca la indemnidad de la parte cumplidora (lo que se lograría en su caso con una indemnización de daños y perjuicios), sino la imposición de una sanción, de una pena, al incumplidor; luego la cláusula penal no responde a la transmisión de ningún activo, es un elemento disuasorio del incumplimiento que recae sobre el incumplidor para evitar que su proceder no le suponga consecuencia negativa alguna, por lo que las cantidades percibidas en concepto de cláusula penal no cumplirían, a efectos de la deducción por reinversión, el requisito de que las rentas deriven de la transmisión de un inmovilizado.

Este criterio ha sido mantenido por este Tribunal en resoluciones tales como las RG 3236/09, RG 3253/09 y RG 3254/09, todas de 13-04-2011, las cuales han sido confirmadas por la Audiencia Nacional en las sentencias de fecha 27-02-2014, rec. nº. 199/2011, rec. nº. 198/2011 y rec. nº. 204/2011, las cuales se han pronunciado en los términos siguientes:

*“Obviamente, atendiendo al hilo argumental del laudo arbitral, la cláusula penal percibida no responde a la transmisión de ningún activo, sino que por el contrario es un elemento disuasorio del incumplimiento convencional, que obliga consecuentemente al cumplimiento, y que recae sobre la parte incumplidora para evitar que su*

*proceder no le suponga consecuencia negativa alguna a la contraparte en un negocio jurídico bilateral y oneroso, configurándose como un castigo o multa, caracterizado por su finalidad punitiva....*

(...)

*Conforme a esa índole propia, sobre la que nos extendemos para negar, con claridad y evidencia, que la cantidad obtenida en el concepto de cláusula penal no puede ser, ni remotamente, un activo fijo inmaterial afecto a la actividad empresarial de las entidades integradas en el Grupo R....., toda vez que su finalidad propia es la preventiva o disuasoria, la imposición de una pena o un castigo a la parte que incumple las obligaciones nacidas de los contratos, precisamente para estimular el cumplimiento de éstos.....*

(...)

*A la vista, por tanto, de lo dispuesto en el laudo arbitral -y, es de repetir una vez más, de lo aceptado por el G...R..., en un verdadero acto propio del que no se puede desentender sin incurrir en un grave quebranto del principio de buena fe- difícilmente puede considerarse que las cantidades recibidas como cláusula penal deriven de la transmisión onerosa del inmovilizado, pues se configura aquélla como un castigo o multa, siendo obvio que el componente de sanción no va asociado a la transmisión onerosa de ningún inmovilizado....*

(...)

*En consecuencia, a juicio del TEAC, en criterio que la Sala comparte, no resulta aplicable respecto de la suma percibida como cláusula penal, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del TRLIS, no sólo por la inexistencia de transmisión onerosa -que exige un negocio jurídico traslativo apto para la transferencia dominical, conforme a la teoría del título y el modo, acompañada de un tradición entrega del activo de que se trate-, como consecuencia del cual se ponga de manifiesto una renta positiva o plusvalía que, como manifestación de riqueza, sería en principio susceptible de gravamen, como ganancia o plusvalía extraordinaria.*

*Por el contrario, lo que aquí ha habido no ha sido un negocio o contrato traslativo, sino la obtención de una cantidad pactada como pena o castigo por razón del incumplimiento contractual apreciado, la cual se percibe al margen de toda idea de sustitución de unas expectativas contractuales a favor de G...R... que son la contrapartida sinalagmática de las obligaciones de dar o de hacer que vinculaban a la otra parte, U..., propia de la indemnización por daños, donde no hay transmisión onerosa, tampoco, pero sí al menos una compensación que, en parte al menos, recae o puede recaer sobre los bienes, derechos o expectativas perdidos por causa de la lesión contractual.”*

3º.- Que aunque la operación fuere calificable como compra-venta con pago parcialmente aplazado procedería la deducción aplicada por el contribuyente en el ejercicio 2005 por cuanto que realizó inversiones en elementos idóneos en plazo, esto es, en los ejercicios 2001 y 2002, siendo el requisito de “información en la Memoria” un requisito formal que no puede privar del derecho a aplicar al deducción.

En cuanto a esta alegación conviene indicar a efectos aclaratorios, tal y como hace el Acuerdo de liquidación:

*“...debe hacerse una observación preliminar.*

*La posibilidad de practicar deducción en el periodo 2005 sería consecuencia de la aplicación simultánea de los artículos 42 y 19.4 del TR de la LIS, el último de los cuales establece la regla de imputación temporal especial en función de los cobros en las operaciones a plazos, de tal manera que en tales casos la deducción debe acomodarse a la integración de la renta correspondiente al cobro aplazado sin perjuicio de que la reinversión deba cumplir el requisito temporal en relación con la transmisión en que se origina, tal y como la doctrina administrativa citada por el instructor y a la que la alegante se acoge también, pero, de acuerdo con lo expuesto anteriormente, dicha deducción tendría como base la renta originada en el ejercicio 2001 que debe integrarse en la base imponible del periodo 2005 por aplicación de la regla de imputación especial...”*

Así las cosas, y en cuanto a la “reasignación” de elementos a efectos de entender materializada la reinversión, que es en definitiva lo pretendido por el interesado con esta alegación, este Tribunal se ha pronunciado en sentido desestimatorio en resoluciones tales como la de 25-07-2013 (RG 4742/10-50-A), por citar una de las más recientes, en los siguientes términos:

<<La inspección no admitió dicha reinversión por estimar que no se acreditaba el cumplimiento de los requisitos para gozar del derecho a la deducción, recogiendo en el acta e informe el incumplimiento de los requisitos relativos a la mención en la Memoria exigidos por la norma. Pues bien, este Tribunal considera asimismo que dicha reinversión no puede admitirse. Así, en cuanto a los requisitos formales de la deducción por reinversión dispone el apartado 8 del artículo 42 del TRLIS:

“Los sujetos pasivos harán constar en la Memoria de las cuentas anuales el importe de la renta acogida a la deducción prevista en este artículo y la fecha de la reinversión. Dicha mención deberá realizarse mientras no se cumple el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 6 de este artículo”.

Disponiendo el apartado 6 al que remite el 8:

“Mantenimiento de la inversión.

a) Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de cinco años, o de tres años si se trata de bienes muebles, excepto si su vida útil conforme al método de amortización de los admitidos en el artículo 11 de esta ley, que se aplique, fuere inferior.

b) La transmisión de los elementos patrimoniales objeto de la reinversión antes de la finalización del plazo mencionado en el apartado anterior determinará la pérdida de la deducción, excepto si el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, es objeto de reinversión en los términos establecidos en este artículo. En tal caso, la pérdida del derecho de esta deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 137.3 de esta ley”.

Son numerosas las resoluciones de este Tribunal Central denegando la posibilidad de acogerse a los distintos beneficios fiscales por reinversión (diferimiento o deducción) en fase de inspección tributaria por el hecho de estar reservada a la Junta General de accionistas o socios la aprobación de las cuentas anuales, entre las que se encuentra la memoria, memoria que ha de reflejar el compromiso de mantenimiento en el patrimonio del elemento en que se ha materializado la reinversión así como el compromiso de nueva reinversión en los términos del referido precepto en el caso de transmisión del elemento en que inicialmente se había materializado la reinversión dentro del referido plazo de mantenimiento. Así, por todas, la resolución de 20-4-06 (R.G.1476/04) refrendada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21-4-08 (rec. 600/2006).

Con el mismo fundamento este TEAC, en resolución de 17-3-10 (R.G. 464/09), denegó la posibilidad de alterar en fase inspectora el porcentaje del beneficio total que inicialmente acogió el sujeto pasivo al diferimiento por reinversión.

Pues bien, en idéntico fundamento se ha de basar la imposibilidad de reasignar en fase inspectora los elementos que materializan la reinversión generadora del beneficio de deducción como pretende la actora, elementos cuya fecha de reinversión debe constar identificada en las Memorias como ordena el 42.8 TRLIS en tanto no se cumpla el plazo de mantenimiento de reinversión anteriormente citado (y ello como forma de hacer posible el control del cumplimiento de los requisitos de mantenimiento en el patrimonio del elemento en que se ha materializado la reinversión, así como el cumplimiento de compromiso de nueva reinversión en los términos del referido precepto en el caso de transmisión del elemento en que inicialmente se había materializado la reinversión dentro de dicho plazo de mantenimiento), razón por la cual deben desestimarse las pretensiones actoras al respecto sin necesidad de entrar a conocer de la idoneidad o no de los elementos ofrecidos a tal fin. En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en su resolución de 19-01-2012 (RG 4965/10).

Y también el Tribunal Supremo, en sentencia de 06-02-2012 (rec. nº. 1928/2008), se ha pronunciado respecto de la importancia de los requisitos relativos a las menciones que han de hacerse constar en la Memoria a efectos de los beneficios por reinversión en los términos siguientes:

<<El artículo 21 de la Ley 43/1995, donde se establecen los presupuestos y los requisitos para disfrutar del diferimiento por la reinversión de beneficios extraordinarios, no impide que sea el Reglamento la norma que disponga las precisas garantías y los medios de control para asegurar que se cumple la Ley y para que la Administración controle que así ha sido. Con tal cobertura, el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1997 exige a los sujetos pasivos que pretendan aplicar el beneficio que hagan constar en la memoria de las cuentas anuales, mientras quede renta por incorporar a la base imponible, los siguientes datos: (a) el importe de la renta que se acoge a la ventaja fiscal;(b) el método de integración de esa renta en la base imponible;(c) la descripción de los elementos patrimoniales en los que se materializó la reinversión;(d) el importe de la renta positiva incorporada a la base imponible, indicando los periodos impositivos en los que se produjeron

las sucesivas incorporaciones; y(e) el de la que queda por incorporar, con precisión, también, de los periodos en los que se producirá su incorporación.

Tales exigencias, de índole formal, no resultan excesivas ni superfluas; tampoco limitan o restringen las previsiones legales, simplemente puntualizan los requerimientos contables necesarios para que la Administración pueda efectuar el oportuno control y que el sujeto pasivo no exceda de los límites previstos en el artículo 21 de la Ley.

Como hemos dicho, la previsión legislativa de que la base imponible se determine por el resultado contable habilita al titular de la potestad reglamentaria para precisar y matizar el cumplimiento escrupuloso de las normas mercantiles relativas a la llevanza de la contabilidad, en la medida que condicionan y determinan la obligación tributaria.

A la luz de las anteriores reflexiones, debemos concluir que «O.....» no cumplió los legítimos requisitos formales a que el Reglamento de 1997 condicionaba la aplicación del diferimiento por inversión, razón más que suficiente para ratificar la sentencia de instancia».

A la vista de todo lo anterior deben desestimarse las alegaciones actoras al respecto y confirmar la regularización inspectora en este punto.

#### **Quinto:**

La CUARTA DE LAS CUESTIONES es determinar la conformidad o no a Derecho de la regularización practicada en concepto de deducciones por el Fondo de Reserva Obligatorio y el Fondo de Educación y Promoción aplicadas por la entidad.

Pues bien, como resume el Acuerdo de liquidación aquí impugnado:

*“...las discrepancias del alegante con la regularización propuesta se centran en dos puntos: que la normativa fiscal y general de cooperativas obligan a dotar los fondos respecto a los excedentes cooperativos y extracooperativos separadamente y que, en cualquier caso, las dotaciones acordadas por el órgano soberano cooperativo tienen carácter de obligatorio y, por ende, fiscalmente deducible”*

Reitera aquí el interesado las alegaciones que ya formuló respecto de esta cuestión en la reclamación RG 6028/08 relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1998 a 2001 y que fueron resumidas en nuestra resolución de 14-07-2010 de la forma siguiente:

*“Respecto de las deducciones por el Fondo de Reserva Obligatorio y el Fondo de Educación y Promoción:*

- a) Que toda dotación aprobada por la Asamblea General es “obligatoria” para la entidad;*
- b) Improcedencia de minorar los resultados cooperativos (positivos) con los extracooperativos (negativos) a los efectos de determinar la base sobre la que determinar las dotaciones al los referidos Fondos”.*

Dichas alegaciones ya fueron respondidas por este Tribunal al contribuyente en la resolución citada en los términos siguientes:

*<<TERCERO.- La SEGUNDA DE LAS CUESTIONES es determinar qué debe entenderse como dotaciones “obligatorias” a los FRO y FEP.*

*Al respecto habrá que comenzar señalando que estando ante una cooperativa de crédito hay que estar a lo que dispone el artículo 2 de la Ley 13/1989, de Cooperativas de Crédito, en cuyo artículo 2 establece que: “Las Cooperativas de Crédito se regirán por la presente Ley y sus normas de desarrollo, sin perjuicio, en cuanto a estas últimas, de las disposiciones que puedan aprobar las Comunidades Autónomas en el ejercicio de las competencias que tengan atribuidas en la materia. También les serán de aplicación las normas que con carácter general regulan la actividad de las Entidades de Crédito. Con carácter supletorio les será de aplicación la legislación de Cooperativas”.*

*Dentro de la normativa de desarrollo de la Ley 13/1989 se encuentra el RD 84/1993, por el que se aprueba el Reglamento de Cooperativas de Crédito, disponiendo su artículo 15, por lo que aquí interesa:*

*“1. El Fondo de Reserva obligatorio, de carácter irrepartible y destinado a la consolidación y garantía de la cooperativa de crédito, estará dotado con el 20 por 100 de los excedentes disponibles, al menos, y con las demás cantidades que, preceptivamente, deban destinarse al mismo según la normativa autonómica o los Estatutos. Cuando se imponga la obligación de dotar dicho Fondo con un determinado porcentaje sobre los excedentes, superior al mínimo legal, se considerará que, a los efectos previstos en el artículo 16.5 (minoración de la base*

imponible en el 50% de la dotación obligatoria al FRO) de la Ley 20/1990 (Ley sobre Régimen Fiscal de Cooperativas) la dotación obligatoria al citado Fondo deberá quedar situada al nivel exigido por las regulaciones autonómicas o estatutarias.

2. De conformidad con la normativa legal sobre recursos propios, la inembargabilidad del Fondo de Educación y Promoción no afectará .....

(...)

Para que sea aplicable la deducción prevista en el artículo 18.2 (deducibilidad como gasto de las cantidades obligatorias destinadas al FEP) de la citada Ley 20/1990 respecto a dicho Fondo, será necesario:

(...)

b) Acreditar el carácter obligatorio de las dotaciones mediante su regulación en el Estatuto con tal carácter”.

Observamos por tanto que el citado Reglamento de Cooperativas de Crédito remite a lo dispuesto en los Estatutos de la entidad y a la normativa autonómica

En cuanto a los Estatutos de la entidad es de destacar a los efectos que nos ocupan lo dispuesto en los artículos 26 y 27 de los mismos:

“Artículo 26.- Fondo de reserva obligatorio.

El Fondo de reserva obligatorio (...) estará dotado con el 40 por ciento, al menos, de los excedentes disponibles de cada ejercicio y con las cantidades que, preceptivamente, deban destinarse al mismo.

Artículo 27. Fondo de Educación y Promoción.

(...)

3.- Necesariamente se destinará a este Fondo el 20 por ciento, como mínimo, del excedente disponible del ejercicio, una vez cubiertas las pérdidas de ejercicios anteriores, si las hubiere”

La normativa autonómica está formada por la Ley 9/1998, de Cooperativas de Aragón, en cuyo artículo 58.4 se dispone que:

“Los Estatutos o la Asamblea General podrán prever, entre otras, las siguientes modalidades para el destino efectivo de dichos retornos:

a) Abono a los socios en el plazo que determine la Asamblea General.

b) Incorporación al capital.....

(...)

f) Incremento de las dotaciones de los Fondos Obligatorios (Fondo de Reserva Obligatorio, Fondo de Educación y Promoción), o Reservas Estatutarias o Voluntarias irrepantibles o repantibles”.

Esto es, de todo lo anterior se desprende que la Asamblea General puede, como en cualquier otra entidad, distribuir los excedentes que ni legal ni estatutariamente deban destinarse a otras aplicaciones, a aquellas que considere oportunas, pero las cuantías a afectar obligatoriamente a determinadas aplicaciones deben quedar fijadas por la Ley o los estatutos de la entidad y la Asamblea General únicamente puede disponer del exceso, pero dicho exceso aplicado a la dotación del FRO o del FEP no tendrá repercusión de deducibilidad fiscal. En el mismo sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en sentencias tales como la de 26-02-2009 (rec. nº. 546/05) y 02-04-2009 (rec. nº. 531/05).

**CUARTO.** La TERCERA DE LAS CUESTIONES es determinar la base sobre la que cuantificar las dotaciones al FRO y FEP.

Dispone el artículo 8.3 (red. Ley 20/1990) de la Ley 13/1989, de Cooperativas de Crédito, por lo que aquí interesa:

“Los beneficios del ejercicio se destinarán a cubrir pérdidas de ejercicios anteriores, que no hubiesen podido ser absorbidas con cargo a los recursos propios. El **saldo acreedor de la cuenta de resultados** constituirá el excedente neto del ejercicio económico y, una vez deducidos los impuestos exigibles y los intereses al capital desembolsado, limitados de acuerdo con la legislación Cooperativa, el excedente disponible se destinará:

- a) A dotar el Fondo de Reserva obligatorio, al menos, con un 20 por 100.
- b) El 10 por 100, como mínimo, a la dotación del Fondo de Educación y Promoción, y
- c) El resto estará a disposición de la Asamblea General, .....

Por su parte el artículo 58.1 de la Ley 9/1998, de Cooperativas de Aragón, dispone, por lo que aquí interesa: “De los excedentes netos del ejercicio económico previos al cálculo de los impuestos, se destinará el resultado en un treinta por ciento como mínimo a dotar los fondos obligatorios”

Finalmente, los Estatutos de la entidad disponen al respecto, tal y como ya se ha transcrito anteriormente:

“Artículo 26.- Fondo de reserva obligatorio.

El Fondo de reserva obligatorio (...) estará dotado con el 40 por ciento, al menos, de los excedentes disponibles de cada ejercicio y con las cantidades que, preceptivamente, deban destinarse al mismo.

Artículo 27. Fondo de Educación y Promoción.

(...)

3.- Necesariamente se destinará a este Fondo el 20 por ciento, como mínimo, del excedente disponible del ejercicio, una vez cubiertas las pérdidas de ejercicios anteriores, si las hubiere”

Artículo 28.- Determinación y aplicación de los resultados.

Los resultados del ejercicio económico de la Entidad se determinarán de acuerdo con los criterios exigibles por la normativa aplicable a las Entidades de Crédito.

El **saldo acreedor de la cuenta de resultados** del ejercicio económico de la Entidad, determinados conforme a lo indicado en el párrafo anterior, y una vez compensadas, en su caso, las pérdidas de ejercicios anteriores, constituirá el excedente neto del ejercicio económico.

Tras deducir de dicho excedente neto los impuestos exigibles y los intereses al capital desembolsado, se obtendrá el excedente disponible”.

Desprendiéndose de todo lo anterior, como expresamente señala el TSJ de Aragón en su sentencia de 03-09-2009 (rec. n.º. 520/2009), que “por lo que se refiere al concepto de <<excedente disponible>> al que aplicar los porcentajes determinantes de la dotación obligatoria a ambos fondos, acogiendo también los razonamientos de los actos impugnados, debe considerarse ajustada a los artículos 8º 3 de la Ley 13/1989 y 12 de su Reglamento, así como a los Estatutos de la entidad, la determinación de dicho extremo teniendo en cuenta la integración de los resultados positivos cooperativos juntamente con los negativos extracooperativos.”

En consecuencia, procederá desestimar las pretensiones actoras al respecto confirmando lo actuado por la Inspección>>.

Así las cosas, reiterándonos en este caso en el criterio expuesto en la resolución transcrita, no procederá sino desestimarse las alegaciones actoras al respecto y confirmar la regularización inspectora también en este punto.

**Sexto:**

La QUINTA DE LAS CUESTIONES es determinar la conformidad o no a Derecho de la sanción impuesta. Se opone el interesado a la sanción impuesta alegando la improcedencia de la misma por insuficiencia de motivación de la culpabilidad individualizadamente considerada y por haber obrado el contribuyente conforme a una interpretación razonable de la norma.

1º.- Pues bien, comenzando por el tema de la motivación, de acuerdo con reiteradas Sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04-06-1991) la motivación del acto administrativo cumple diferentes funciones; ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración; pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda; además y, en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración -artículo 106-1 de la Constitución-, que, sobre su base, podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios; en este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante: el deslinde de ambos supuestos se ha de haber indagado si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la **indefensión** del administrado.

Y acerca de la **indefensión** tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión

*“(…) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión <<consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción>> (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (…). Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...).”*

Así las cosas, en cuanto a la motivación del Acuerdo sancionador este Tribunal no comparte el argumento del reclamante de que el mismo no se haya debidamente motivado ya que especifica las conductas sancionadas, con indicación de los hechos que fueron su causa (la causa de regularización ampliamente descrita en los Acuerdos que nos ocupan), la norma que tipifica tal conducta como infracción tributaria, alusión expresa e individualizada de la apreciación de la concurrencia de culpabilidad que, como mínimo a título de simple negligencia, requiere el artículo 183 de la LGT como para poder sancionar tal conducta típica y el porqué de dicha apreciación, alusión expresa a la no apreciación de la concurrencia de ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad de la LGT con especial referencia a que no se aprecia la posibilidad de interpretación razonable de la norma distinta de la realizada por la Inspección y alusión expresa a las normas que regulan la sanción a imponer.

En concreto, y por lo que respecta a la **individualización** de la apreciación de culpabilidad en cada una de las conductas sancionadas, no solo dicha individualización la encontramos en la propuesta de sanción a la que se remite el Acuerdo sancionador sino que en este último se da respuesta también individualizada a las alegaciones presentadas por el interesado frente a dichas concretas conductas que se consideran sancionables en la propuesta.

2º.- Desechada por tanto la tacha de insuficiencia de motivación individualizada habrá que continuar señalando que, en lo que se refiere al juicio de culpabilidad imputable a la conducta del recurrente, de conformidad con lo establecido en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia: *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas por esta u otra Ley”*.

Profundizando en este concepto de negligencia, como ha dicho este Tribunal Central en diversas resoluciones, su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. En este sentido se ha pronunciado también en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de la Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988, que, a su vez, se hacía eco de la tendencia jurisprudencial de *«vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la Ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria»*.

Así, la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la



misma. Es, en definitiva, el resultado del incumplimiento del deber general de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a lo que se atiende, lo que a su vez exige indudablemente una valoración de la conducta respecto de la que se pudiera considerar como razonable atendiendo a las circunstancias concretas del caso.

Como ha quedado expuesto en los Antecedentes de Hecho, la sanción fue impuesta como consecuencia de las conductas descritas en el correspondiente expediente, lo que derivó en la comisión de los tipos infractores sancionados, lo que no hubiera sido descubierto de no mediar la actuación inspectora, no debiéndose por otra parte la infracción cometida a la eximente de **interpretación razonable** de las normas aplicables, y ello a la vista de las razones por las que se ha confirmado la regularización tributaria y que han sido expuestas en los fundamentos jurídicos anteriores de la presente resolución, toda vez que no basta para alcanzar la exoneración de responsabilidad con alegar simple error padecido en base a la oscuridad de la norma, sino que es preciso que esa oscuridad sea real, que la norma objetivamente considerada sea susceptible de diversas interpretaciones todas ellas admisibles, o al menos razonables y defendibles, puesto que si la norma es clara y unívocamente interpretable en un único sentido tal alegación carece de fundamento y en numerosas ocasiones ha sido rechazada por los Tribunales; y así, no dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 1997 que:

*«Aunque es cierto, como se declara en la sentencia recurrida, que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria y, por tanto, la procedencia de sanción en aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar (en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido), de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, es más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable, es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables (como lo ha sido la de autos) resultaran impunes. No basta, pues, que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad».*

Así las cosas no procederá sino desestimar las alegaciones actoras al respecto y confirmar la procedencia de sancionar, confirmándose por tanto la liquidación sancionadora aquí impugnada.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico administrativas números 3377/11 y 3360/11 interpuestas por la entidad X, S.C.

#### **ACUERDA:**

DESESTIMARLAS, confirmando los Acuerdos de liquidación tributaria y sancionadora objeto de las mismas.

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