

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ061812

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN**

Sentencia 513/2015, de 14 de septiembre de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 179/2013

**SUMARIO:**

**IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Reinversión de beneficios extraordinarios.** *Requisitos formales. Inclusión en la memoria.* La omisión del incumplimiento del requisito formal de que se trata por la sociedad, aun cuando no pueda entenderse subsanado por la circunstancia de ser el administrador único, a la vez, socio mayoritario o por la mera presentación de la declaración por el impuesto y ejercicio respectivos, no tiene, sin embargo, la relevancia y trascendencia que se le atribuye por las resoluciones impugnadas ni, por tanto, puede derivarse del mismo la pérdida del beneficio fiscal en cuestión. La razón básica de esta conclusión se encuentra en que la falta de constancia en la memoria de las cuentas anuales del importe de la renta acogida a la deducción y la fecha de la reinversión, no ha impedido a la Inspección tributaria comprobar si el procedimiento de autoliquidación se ha aplicado correctamente, ni ha limitado de forma sustancial sus posibilidades de control del cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley para obtener el beneficio fiscal referido. Así se desprende, en primer lugar, del propio contenido del impreso de autoliquidación, obrante en el expediente de inspección, cuya página 9, en la casilla correspondiente deducciones del art. 42 de la LIS de 2005 revela que la cantidad generada y deducción aplicada fue de X euros; a su vez el acta de disconformidad e informe complementario, así como la resolución definitiva de la Jefatura de Inspección por la que se practica la liquidación, si bien se refieren a la omisión del requisito formal, no indican ni mencionan la dificultad o imposibilidad derivada del mismo para la comprobación realizada que, sin duda, ha podido llevarse a cabo a partir de la documentación aportada por la sociedad, en los diversos requerimientos que le fueron dirigidos, que obra en el expediente de inspección, se refleja en las diligencias correspondientes y se detalla y valora en la misma acta, su informe complementario y acto de liquidación. Como consecuencia de lo anterior, al ser declarada la nulidad de la liquidación, debe también anularse el acto de imposición de sanción.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.8.  
Código Civil, art. 3.

**PONENTE:**

*Don Eugenio Ángel Esteras Iguacel.*  
Magistrados:

Don EMILIO MOLINS GARCIA-ATANCE  
Don EUGENIO ANGEL ESTERAS IGUACEL  
Don FERNANDO GARCIA MATA

**T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2**

ZARAGOZA

SENTENCIA: 00513/2015

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (Sección 2ª).

-Recurso número 179 del año 2013-

SENTENCIA N.º 513 de 2015

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES

PRESIDENTE :

D. Eugenio A. Esteras Iguácel

MAGISTRADOS :

D. Fernando García Mata

D. Emilio Molins García Atance

-----  
En Zaragoza, a catorce de septiembre de dos mil quince.

En nombre de S.M. el Rey.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (Sección 2ª), el recurso contencioso-administrativo número 179 de 2013, seguido entre partes; como demandante DACCTORS, S.L ., representada por la Procuradora doña Belén Gabián Usieto y asistida por el Abogado don Jaime J. Navarro Lima; y como demandada la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Es objeto de impugnación la Resolución de 25 de abril de 2013, que desestima las reclamaciones número 50/943/2009 y 50/944/2009, relativas a liquidación por Impuesto sobre Sociedades 2005 y sanción.

Procedimiento : Ordinario.

Cuantía : 124.123'50 €.

Ponente : Ilmo. Sr. Magistrado D. Eugenio A. Esteras Iguácel.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO:**

##### **Primero.**

Mediante escrito de 4 de julio de 2013 la parte actora formuló recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones citadas que dio lugar a la incoación de los presentes autos n.º 179/13.

##### **Segundo.**

Previa la interposición del recurso, publicación de su incoación y aportación del expediente administrativo, la parte actora dedujo demanda en suplica de que se dictara sentencia declarando la nulidad de las resoluciones impugnadas..

##### **Tercero.**

La Administración demandada, en su contestación a la demanda, suplicó se dictara sentencia desestimatoria del recurso.

##### **Cuarto.**

Recibido el proceso a prueba, se propuso por la actora prueba documental que no fue admitida.

##### **Quinto.**

Finado el periodo probatorio, las partes evacuaron el traslado para conclusiones sucintas por escrito, señalándose para votación y fallo del recurso el día 9 de septiembre de 2015.

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

En el presente recurso jurisdiccional se cuestiona la conformidad con el Ordenamiento jurídico de la resolución de 25 de abril de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, desestimatoria de las reclamaciones acumuladas n.º 50/943/09 y 50/944/09 interpuestas por la sociedad ahora demandante contra actos de liquidación e imposición de sanción, adoptados por la Jefatura de la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Aragón, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005.

**Segundo.**

Por lo que se refiere a la liquidación, el acuerdo de la Jefatura de Inspección practica la regularización correspondiente por considerar: A) Que en el supuesto no se cumplía el requisito para la aplicación de la resolución por reinversión de beneficios extraordinarios, exigido por el art. 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, de que los elementos patrimoniales transmitidos pertenezcan al inmovilizado material o inmaterial. B) Que el obligado tributario no había cumplido el requisito formal establecido en el apartado 8 del art. 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, puesto que en la memoria integrante de las cuentas anuales del ejercicio 2005 no constaba mención alguna a la renta acogida a la deducción ni a la fecha de la reinversión.

El acuerdo del TEAR impugnado, en su Fundamento de Derecho Tercero, acoge las alegaciones de la sociedad reclamante y, a diferencia de la resolución de la Jefatura de Inspección, considera acreditado que los elementos patrimoniales transmitidos pertenecían al inmovilizado material.

Por el contrario, en su Fundamento de Derecho Cuarto, mantiene la apreciación de incumplimiento del requisito formal previsto en el art. 42, apartado 8, del Texto Refundido citado -extremo reconocido por la sociedad reclamante- así como la imposibilidad de obtener el beneficio fiscal en cuestión, a diferencia de lo que se propugnaba por la sociedad.

El acuerdo del TEAR, en este punto, toma como fundamento la doctrina de la resolución del TEA Central de 30 de mayo de 2012 (R.G. 5347/10 y 611/11).

Asimismo, en el Fundamento de Derecho Quinto, se expresa que el incumplimiento del precepto citado deriva de que no debe hacerse de mejor condición al sujeto pasivo que incumple de forma absoluta el requisito que a aquel otro que, por haberlo cumplido, ve limitada su posibilidad de designar los elementos en los que considera materializada la inversión, a lo que debe añadirse que, al integrarse la memoria entre las cuentas anuales que deben ser aprobadas por la Junta de socios de las sociedades de responsabilidad limitada ( art. 44.1 de su Ley Reguladora, vigente para el ejercicio 2005) es a dicha Junta a quien de forma implícita estaba atribuyendo la normativa del impuesto la posibilidad de acogerse al beneficio fiscal y de determinar las circunstancias de dicho acogimiento.

Se dice también que el incumplimiento del requisito formal en cuestión limita de forma sustancial las posibilidades de control del cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley y, en particular, al de mantenimiento de la reinversión.

**Tercero.**

Como fundamento de su pretensión de nulidad, la parte demandante, tras invocar el art. 42 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades y desglosar los elementos necesarios previstos para el régimen de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, presenta en síntesis las siguientes alegaciones:

1) Manifiesta que este requisito formal fue tratado en todo momento en sede de inspección como un asunto menor y ciertamente salvable, hasta el punto de que en el propio acuerdo de liquidación, cuya extensión es de doce páginas, esta cuestión no llega a ocupar tres líneas y media de redacción.

2) Con referencia al art. 3 del Código Civil dice que la expresión "formal", utilizada por la Ley, es sinónimo de requisito no esencial por lo que su incumplimiento no puede dar lugar a la inaplicación del régimen de deducción por reinversión.

3) En el impreso de declaración por el impuesto y ejercicio de que se trata se consignó en la casilla establecida al efecto la cantidad generada a efectos de deducción -74.462,01 euros- y que esta cantidad era aplicada a deducción en esa autoliquidación, por lo que la inclusión en la memoria de las cuentas anuales habría aportado nueva información de la que ya se había comunicado de forma directa a la Administración Tributaria.

4) En relación con la fundamentación jurídica del acuerdo del TEAR se aduce:

a) La invocación de la doctrina del TEAR se refiere a supuestos distintos, pues en las resoluciones que se citan se trata de casos en que el contribuyente no cumple el requisito de mantenimiento de la inversión, a la vez que se intenta en sede de inspección modificar el porcentaje de beneficio que se acoge al diferimiento por inversión, mientras que en el presente caso no se ha pretendido una modificación semejante, a la vez que se ha mantenido la inversión en el plazo previsto legalmente.

b) El art. 42.8 de la LIS no establece que la adopción de la deducción deba ser acordada por la junta de socios.

En todo caso la formulación de las cuentas y la presentación de los impuestos, entre ellos el Impuesto de Sociedades, corresponden al órgano de administración, en este caso a quien ostentó la condición de administrador único y socio mayoritario con el 46% de las participaciones de la sociedad, por lo que corresponde la toma de decisiones en ambos órganos de la sociedad a la misma persona.

Se dice también que la Junta de socios al aprobar las cuentas anuales de la sociedad, está implícitamente acordando acogerse a la deducción por reinversión, puesto que en las cuentas anuales y en la memoria integrante de las mismas aparece el cálculo del impuesto de sociedades.

c) En cuanto al tercero de los motivos expuestos en el acuerdo del TEAR, en el sentido de que el incumplimiento del requisito formal en cuestión limita de forma sustancial las posibilidades de control del cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley, la demanda se muestra también disconforme.

En este punto se manifiesta que mediante la propia declaración fiscal se había informado tanto de la generación de la ganancia como de la reinversión realizada, quedando a disposición de la Agencia Tributaria una vez conocedora de los hechos las oportunas comprobaciones sobre la correcta aplicación de la misma, como efectivamente se produjo en este caso. Se niega que la inclusión en un documento mercantil como las cuentas anuales amplíe las posibilidades de control de los requisitos de la deducción en mayor manera que la información proporcionada en el propio documento del impuesto.

En particular la demanda se expresa así: «... ni los cuerpos de inspección ni gestión podrán acceder a dichos datos sin haber iniciado un procedimiento de comprobación de los requisitos, entre los que estará el mantenimiento de la inversión, cuya prueba habrá de corresponder al contribuyente, por lo que en ninguna medida se habrá podido producir ninguna limitación a las posibilidades de control de los requisitos ... en el presente caso en la propia comprobación de los requisitos realizada por el anterior inspector, el mismo no ha comprobado ni solicitado la acreditación de la inclusión de la mención del mantenimiento del objeto de la reinversión en las cuentas anuales de los ejercicios posteriores, sencillamente porque no le ha hecho ninguna falta habiéndose acreditado el mantenimiento de la inversión como tal, lo que demuestra que no es cierto que dicha inclusión amplíe las posibilidades de control.»

5) Se cita en la demanda por su coincidencia con el supuesto enjuiciado la sentencia del T.S.J. de Castilla y León de 29 de octubre de 2010 (recurso 207/2000) y, sobre la relevancia del incumplimiento de requisitos formales, diversas sentencias del Tribunal Supremo, de 6 de julio y 7 de noviembre de 2007, en relación con el IRPF ; de 7 de noviembre de 2007, con carácter general ; de 5 de enero de 2010, en relación con el IS y de 26 de enero de 2012, en relación con el IVA.

En oposición a la demanda el Abogado del Estado, a su vez, alega que la Inspección de Tributos da importancia al cumplimiento de este requisito formal, al que hace referencia en el acuerdo de liquidación y en el informe de disconformidad.

En cuanto a la trascendencia del cumplimiento del requisito, mantiene que no puede obviarse que cuando se trata del disfrute de un beneficio fiscal el legislador es estricto e incluso prohíbe la interpretación analógica, dando por reproducidos los argumentos obrantes en los Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto de la resolución del TEAR.

En la misma contestación se concluye que son numerosos los supuestos en nuestro Ordenamiento en los que se exige la aportación de documentos, la realización de manifestaciones o el cumplimiento de requisitos formales para obtener un beneficio fiscal que son considerados tanto por los Tribunales como por la Administración, citando como ejemplo las sentencias de esta Sección Segunda de 25 de marzo de 2009 (Rec. 177/07 ), 18 de mayo de 2011 (Rec. 227/10 ) y de 24 de abril de 2013 (Rec. 21/2011 ).

#### **Cuarto.**

Para decidir sobre la cuestión controvertida es imprescindible tener en cuenta la doctrina expresada en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2014 (Recurso de casación n.º 4496/2012 ).

Con remisión a sus amplios razonamientos, importa ahora destacar como en ellos se consigna la evolución legal del régimen aplicable a la reinversión de beneficios extraordinarios y los beneficios fiscales correspondientes en el Impuesto sobre Sociedades, con la diferenciación entre el régimen de diferimiento establecido inicialmente en la Ley 43/1995 y el régimen de deducción en la cuota íntegra, a partir de la

introducción de su nuevo precepto ( art. 36 ter) en aquella por la Ley 21/2001, el cual se mantiene en el art. 42 del Texto Refundido aprobado en el año 2004 y que ahora resulta aplicable.

La sentencia que se cita mantiene la necesidad del cumplimiento del requisito formal de que se trata, es decir, de efectuar las oportunas menciones en la Memoria de las cuentas anuales, a la vez que declara la insuficiencia al efecto de la presentación de la liquidación por los administradores, como manifestación de voluntad de acogerse al beneficio, por corresponder a la Junta general de socios; asimismo destaca que, en el régimen de diferimiento, la jurisprudencia ha sostenido el carácter sustancial, no subsanable, del requisito en cuestión, citando las sentencias de 5 de julio de 2011 (casación 3217/07 ) y 20 de marzo de 2012 (casación 636/08 ).

La sentencia, en su Fundamento de Derecho Cuarto, dice así:

«Ahora bien, como reconoce el Abogado del Estado en el escrito de oposición al recurso, las cosas son bien distintas tratándose de la deducción de la cuota íntegra por reinversión de beneficios extraordinarios ..., las exigencias formales en el caso de deducción son menos intensas que en el sistema de diferimiento, por la sencilla razón de que ambos beneficios se articulan de forma diversa. En la deducción solo hay que comprobar la renta beneficiada, que se incorpora a la base imponible en un solo acto, y la fecha de la reinversión, menciones que deben estar presentes durante todo el tiempo en que resulta obligado el mantenimiento de la reinversión. El diferimiento, por su parte, reclamaba conocer, además, la renta diferida, esto es, que queda por incorporar a la base imponible, y el método de su integración en la misma. Pues bien, mientras estos datos, los del diferimiento, pedían necesariamente su análisis en la Memoria de las cuentas anuales, único documento en el que podían asomar, las menciones que exige el art. 36 ter, apartado 8, se encuentran necesariamente en la declaración-liquidación anual del impuesto (la renta y la fecha de la reinversión).

La consecuencia parece obligada: mientras que la mención en la Memoria y su aprobación junto con las cuentas anuales por la Junta General constituye una exigencia indeclinable para el régimen de diferimiento que, dada su naturaleza y alcance, sólo puede hacerse mediante esta aprobación, resultando insubsanable a posteriori, la falta de los datos relativos a la deducción en la cuota íntegra, que ya aparecen en la declaración del impuesto; y por lo tanto de la voluntad expresa de acogerse al beneficio puede subsanarse mediante una ulterior decisión de la Junta General de accionistas. Recuérdese la doctrina de este Tribunal Supremo con arreglo a la que los defectos formales, en sí mismos considerados, no pueden traer como consecuencia la pérdida de un beneficio fiscal o de un derecho inserto en la relación jurídico-tributaria si, en cualquier caso, mediante su subsanación o por otro expediente se comprueba la realidad a cuya acreditación o reflejo se endurezcan aquellas exigencias adjetivas, (véase la sentencia de 5 de enero de 2010 (casación 217/04 F) 5 .º), en relación con gastos amortizables y su correcta contabilización; también puede consultarse la de 10 de mayo de 2010 (casación 1432/05, F) 3.º), respecto al derecho a deducir las cuotas soportadas en el impuesto sobre el valor añadido). Si se cumplen los requisitos materiales a que se condiciona el beneficio fiscal, debe reconocerse el mismo aún cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinadas exigencias formales, pues en tales tesituras la finalidad perseguida ha quedado ... satisfecha.

En conclusión, las exigencias formales en orden a la mención en la Memoria de las cuentas anuales tienen distinto alcance en el sistema de diferimiento por reinversión que en la deducción de la cuota íntegra. Así lo reconoce la Administración recurrida al oponerse al recurso, si bien subraya que en el caso debatido se trata del primero y no de la segunda.»

Puesta en relación la doctrina que antecede con el supuesto enjuiciado debe concluirse que la omisión del incumplimiento del requisito formal de que se trata por la sociedad, aún cuando no pueda entenderse subsanado por la circunstancia de ser el administrador único, a la vez, socio mayoritario o por la mera presentación de la declaración por el impuesto y ejercicio respectivos, no tiene, sin embargo, la relevancia y trascendencia que se le atribuye por las resoluciones impugnadas ni, por tanto, puede derivarse del mismo la pérdida del beneficio fiscal en cuestión.

La razón básica de esta conclusión se encuentra en que la falta de constancia en la memoria de las cuentas anuales del importe de la renta acogida a la deducción y la fecha de la reinversión, no ha impedido a la Inspección tributaria comprobar si el procedimiento de autoliquidación se ha aplicado correctamente, ni ha limitado de forma sustancial sus posibilidades de control del cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley para obtener el beneficio fiscal referido.

Así se desprende, en primer lugar, del propio contenido del impreso de autoliquidación, obrante en el expediente de inspección, cuya página 9, en la casilla correspondiente deducciones del art. 42 de la L.I.S. de 2005, revela que la cantidad generada y deducción aplicada fue de 74.642,01 euros.

A su vez el acta de disconformidad e informe complementario, así como la resolución definitiva de la Jefatura de Inspección por la que se practica la liquidación, si bien se refieren a la omisión del requisito formal, no indican ni mencionan la dificultad o imposibilidad derivada del mismo para la comprobación realizada que, sin duda, ha podido llevarse a cabo a partir de la documentación aportada por la sociedad, en los diversos requerimientos que le fueron dirigidos, que obra en el expediente de inspección, se refleja en las diligencias correspondientes y se detalla y valora en la misma acta, su informe complementario y acto de liquidación.

Es de significar que la regularización practicada se sustenta en la falta de acreditación de la pertenencia al inmovilizado material de los inmuebles transmitidos - después rectificada por el acuerdo del TEAR según se ha dicho al principio- y que el acuerdo de liquidación dice que «...el actuario ha constatado que, de haber resultado procedente, se cumplen los requisitos de la deducción en cuanto a la reinversión en plazo y cuantía suficiente».

En definitiva, cumplidos los requisitos materiales para la obtención del beneficio y no siendo obstáculo para la actuación inspectora, la omisión del requisito formal de constante referencia no constituye fundamento suficiente para la liquidación practicada, por lo que procede la declaración de nulidad de las resoluciones recurridas en este punto.

A la solución que se adopta no se oponen las sentencias de esta Sección Segunda que se citan e invocan en la contestación a la demanda, pues se refieren al incumplimiento de requisitos esenciales para la obtención de los beneficios fiscales establecidos legalmente para los supuestos que en ellos se analizan.

#### **Quinto.**

Como consecuencia de lo anterior al ser declarada la nulidad de la liquidación debe también anularse el acto de imposición de sanción, por no concurrir los elementos establecidos en el art. 195 de la Ley General Tributaria para apreciar la infracción tributaria.

#### **Sexto.**

En el presente recurso se aprecian serias dudas de derecho en la cuestión debatida por lo que no procede especial pronunciamiento sobre costas procesales, según el art. 139.1 de la LJCA .

En atención a lo expuesto esta Sección pronuncia el siguiente

### **F A L L O**

#### **Primero.**

Estimar el presente recurso contencioso-administrativo número 179/13 y declarar la nulidad de las resoluciones impugnadas.

#### **Segundo.**

No hacer especial imposición de costas.

Así, por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente, celebrando la Sala audiencia pública, en el mismo día de su pronunciamiento, doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.