

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067929

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1207/2017, de 10 de julio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1728/2016

SUMARIO:

Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales. Ley 19/1994. Reserva para inversiones en Canarias (RIC). IS. Declaración extemporánea. Admisibilidad del incremento de la dotación a la RIC realizada mediante una declaración complementaria, que fue presentada después de adoptar la junta general un acuerdo de rectificación de las anteriores cuentas, una vez que se advirtió que se había producido un error en el cálculo del beneficio.

El art. 27.8 Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias) obliga a entender que la presentación-liquidación del impuesto fuera de plazo no puede suponer, por sí misma, la pérdida del derecho al beneficio ni puede privar a la RIC de su virtualidad, en cuanto los requisitos establecidos en el precepto pueden acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

Pues bien, teniendo en cuenta los hechos del caso, puede concluirse que no puede vincularse al depósito de las cuentas en el Registro Mercantil la prueba de la correcta dotación a la reserva para inversiones en Canarias, ya que tal requisito no es una exigencia de carácter sustancial que prive de toda eficacia frente a terceros del contenido que se ha hecho constar en las cuentas, no debiendo en ningún caso ser confundidas las consecuencias de los actos necesariamente inscribibles -regulados en los arts. 94 y 175 RD 1784/1996 (RRM)- y no inscritos, con los que se derivan de la falta de publicación, por no haberse procedido al depósito o haberse éste hecho extemporáneamente. Queda probada por tanto la corrección de las cuentas y su eficacia de cara al incremento de la RIC.

PRECEPTOS:

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 27.

Ley 58/2003 (LGT), art. 122.

RD 1784/1996 (RRM), arts. 94 y 175.

PONENTE:*Don Emilio Frías Ponce.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 10 de julio de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación núm. 1718/2016, interpuesto por "INVERSIONES TURÍSTICAS EL COTILLO, SA", representada por el procurador don Adolfo Morales Hernández Sanjuán y dirigida

por el letrado don Francisco Javier Artilles Camacho, contra la sentencia de 3 de marzo de 2016, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso administrativo núm. 623/2013, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, habiendo comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia impugnada estima en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Inversiones Turísticas El Cotillo, SA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de septiembre de 2013, desestimatoria del recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias de 28 de febrero de 2013, que confirmó los acuerdos de liquidación y de sanción de fecha 29 de octubre de 2009, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005.

La Sala anula la sanción impuesta por falta de motivación del acuerdo sancionador en lo que afecta a la regularización practicada en acta de conformidad por la contabilización como gasto en la cuenta 631, Impuestos varios, en lugar de en la cuenta prevista al efecto, la 630, que no tiene carácter deducible, a diferencia de la 631 (por este concepto había sido sancionado con multa de 71.870,30 euros, al calificarse la infracción como muy grave por apreciarse la concurrencia de medios fraudulentos). Sin embargo, confirmó en todo lo demás la resolución impugnada, que había mantenido la liquidación por importe de 90.885,30 €, derivada de la otra acta de disconformidad levantada, al no aceptarse la declaración complementaria presentada el 24 de diciembre de 2006, en la que se consignaba un resultado contable de 14.511.984,87 euros y una dotación a la RIC por importe de 12.484.575,22 euros, por considerarse que el incremento de dotación de 2.162.570,22 euros realizado tenía carácter extemporáneo, no pudiéndose otorgar a la declaración complementaria la presunción prevista en el apartado 8 del art. 27 de la Ley 19/1994, sin que la documentación aportada hubiera acreditado que con anterioridad a la presentación de dicha declaración en 24 de diciembre de 2006 la sociedad había adoptado válidamente acuerdo de distribución del resultado en el que se incrementa la RIC inicialmente adoptada, pues no se presentó en el Registro Mercantil hasta en 13 de marzo de 2009, con posterioridad al inicio de las actuaciones.

En vía administrativa la entidad no cuestionó la liquidación derivada del acta de conformidad, que representaba un importe de 102.671,21 euros.

Segundo.

La Sala parte de los siguientes hechos en relación con el acta de disconformidad:

«1) la recurrente presentó, el 24 de julio de 2006, declaración por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005; 2) el 29 de junio de 2006 presentó las cuentas anuales de la sociedad correspondientes al ejercicio 2005 en el Registro Mercantil; 3) advertido un error en el cálculo del beneficio por haber considerado unas partidas de gasto como deducible, cuando debían haberse activado como mayor importe del inmovilizado, se celebró Junta Extraordinaria el 19 de octubre de 2006, en la que fue subsanado el error; 4) las cuentas subsanadas fueron depositadas en el Registro Mercantil el 13 de marzo de 2009, siendo la legitimación notarial de la firma del administrador en relación con los acuerdos de la Junta de 9 de marzo de 2009.

El día 24 de diciembre de 2006 se presentó, por la hoy actora, declaración complementaria como consecuencia de las nuevas cuentas aprobadas, consignando como resultado contable el importe de 14.511.984,87 euros (en las cuentas anteriores tal resultado era 11.998.277,92 euros) y como dotación a la Reserva de Inversiones en Canarias el importe de 12.484.575,22 euros, lo que implica un aumento en relación a la antes dotada (que ascendía a 10.322.005 euros) de 2.162.570,22 euros.»

A continuación, en el Fundamento Segundo confirma la improcedencia del incremento de la RIC por haberse plasmado en una declaración presentada fuera del plazo legalmente, apoyándose en la doctrina de esta Sala contenida en la sentencia de 9 de marzo de 2012 (cas. 5630/2008), y por la necesidad del cumplimiento de los

requisitos formales como declaró también la sentencia de esta Sala de 26 de abril de 2012 (cas. 89/2010) que se remite a la de 6 de febrero de 2012.

Concretamente, argumentó lo siguiente:

«De la doctrina expuesta resulta que la dotación solo puede hacerse siempre que la aprobación de la Junta General se realice en plazo para la presentación de la correspondiente declaración liquidación en el Impuesto de Sociedades, así resulta del artículo 27.8 de la Ley 19/1994 al señalar , la dotación de la reserva se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que aplique el incentivo regulado en este artículo, lógicamente si la dotación no ha sido aprobada en tal fecha, mal puede aplicarse en la correspondiente declaración tributaria.

A la misma conclusión llegamos interpretando el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994 , que establece:

"2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias."

La jurisprudencia anteriormente recogida, pone de manifiesto la importancia del cumplimiento de los requisitos formales, tanto temporales como documentales, la necesidad de que la dotación a la reserva se haya plasmado correctamente en las cuentas, como que se declare en tiempo oportuno. De ahí que no podemos aceptar las tesis actoras, según las cuales, los requisitos formales temporales no son relevantes en la medida en que la dotación, aun extemporánea, se ha producido.

Desde este punto de vista, acierta el TEAC al afirmar que, ya que el incremento de la RIC se plasmó en una declaración liquidación presentada fuera de plazo legalmente previsto, no puede beneficiarse de la presunción del artículo 27.8 de la Ley 29/1994 , por ello, es la recurrente la que debe probar que había adoptado válidamente el acuerdo de contabilización de dicha reserva especial, y que tal acuerdo produce efectos frente a terceros.

Esta prueba no se ha producido en cuanto las nuevas cuentas fueron aprobadas con posterioridad al plazo legal de presentación de la declaración en concepto IS, en la que se pretendía hacer valer, por lo que, al tiempo de aplicar el beneficio fiscal, no concurrían los requisitos para ello.»

Tercero.

Contra la referida sentencia, la representación de Inversiones Turísticas El Cotillo, SA, preparó recurso de casación, siendo formalizado luego ante esta Sala, invocando un único motivo de casación, al amparo de lo dispuesto en el art. 88. 1 d) de la Ley Jurisdiccional , por vulneración del art. 27, apartados 1 , 2 y 8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio , de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en relación con el art. 122. 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , así como de la jurisprudencia que interpreta estos preceptos, pues, en contra de lo sostenido por la sentencia impugnada, se presentó declaración complementaria, no sustitutiva, de la presentada con anterioridad en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, considerando ciertos gastos como inversiones, sin que esta segunda declaración pueda ser calificada como extemporánea, ni tampoco entenderse incumplido el requisito temporal de la dotación a la reserva para inversiones en Canarias.

Suplicó sentencia por la que, casando la recurrida, estime el motivo esgrimido y, en consecuencia, dicte sentencia "por la que estimando íntegramente el recurso contencioso- administrativo interpuesto, anule la resolución recurrida (acta de disconformidad objeto de este recurso de casación), por no ser ajustada a derecho, con los demás pronunciamientos que se interesan de la súplica del escrito de demanda en su día evacuado en la instancia".

Cuarto.

Conferido traslado al Abogado del Estado se opuso al recurso, solicitando sentencia por la que se desestime con confirmación de la sentencia recurrida.

Quinto.

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 27 de junio de 2017, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El recurso de casación se limita únicamente y exclusivamente a la regularización que se practicó en el acta de disconformidad, que afecta al incremento de la RIC que se plasmó en una declaración complementaria, denunciándose en el único motivo de casación, que se articula al amparo del art. 88. 1 d) de la Ley Jurisdiccional, la infracción (por interpretación errónea) del art. 27, apartados primero, segundo y octavo de la ley 19/1994, de 6 de julio, por la que se modifica el régimen económico y fiscal de Canarias, y doctrina jurisprudencial que lo interpreta, en relación con el art. 122.3 de la Ley General Tributaria, (en este caso por no aplicación) y doctrina jurisprudencial (por aplicación indebida) contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 6 de febrero, 9 de marzo y 26 de abril de 2012 que cita la sentencia recurrida.

Según la recurrente la sentencia desconoció los preceptos que regulan la dotación y el art. 122.3 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor los obligados tributarios podrán presentar declaraciones complementarias o sustitutivas con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad, lo que equivale decir que la finalidad de esta declaración fue completar la presentada con anterioridad en tiempo y forma y que la sociedad se adaptó en todo momento al cumplimiento de la legalidad vigente.

Agrega que ninguna de las sentencias en que se apoya la Sala de instancia para rechazar la procedencia de una declaración complementaria para el incremento de la RIC resuelve el caso que nos ocupa.

Así señala que la de 5 de marzo de 2012, si bien se refiere al elemento temporal, lo fue porque se presentó la propia declaración del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000, en fecha 25 de octubre de 2001, con posterioridad al término legalmente previsto, no una rectificación o declaración complementaria de la ya debidamente presentada en plazo, que es el supuesto ahora controvertido.

Por su parte la sentencia de 26 de abril de 2012 sólo se refiere a un supuesto de incumplimiento formal, no temporal, concretamente que la reserva para inversiones no figuraba en "balances con absoluta separación y título apropiado", ocurriendo lo mismo en la sentencia de 6 de febrero de 2012 en cuanto la dotación fue contabilizada " con cargo a la cuenta de capital, en vez de hacerse con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias".

En definitiva considera que la declaración que presentó era complementaria de la primera, no sustitutiva, por lo que no podía ser calificada como extemporánea, de acuerdo con el contenido del art. 122.3 de la Ley General Tributaria ..

Segundo.

Lleva razón la recurrente al denunciar que la única sentencia de esta Sala que se refiere al carácter extemporáneo de la declaración del Impuesto sobre Sociedades que imposibilitaba acogerse al incentivo fiscal de la RIC es la que se dictó en 9 de marzo de 2012, cas. 5630/2008, y que esta sentencia, en cuanto interpreta la normativa aplicable en el ejercicio 2000, no resulta aplicable al presente caso, toda vez que ahora lo que se cuestiona es la liquidación del ejercicio 2005, que contaba con la modificación legislativa operada por la Ley 53/2002, que afectó a la redacción del apartado 8 del artículo 27 de la ley 19/1994 .

En cualquier caso, los hechos tenidos en cuenta por la sentencia referida de 9 de marzo de 2012 eran totalmente distintos a los considerados por la Sala de instancia.

En efecto, mientras que la de 9 de marzo parte de una declaración por el Impuesto presentada el 25 de octubre de 2001, pese a que el ejercicio social se iniciaba el 1 de enero y concluía el 31 de diciembre de cada caso, y de un acuerdo de la Junta General en el que se aprobaron las cuentas y la distribución de resultados adoptado el 31 de julio de 2001, habiendo sido depositadas las cuentas en el Registro Mercantil en 30 de septiembre siguiente, lo que explica que la Sala llegara a la conclusión de que, al haberse presentado extemporáneamente la declaración, y no poderse acreditar por otro medio de prueba que se efectuó la dotación a la RIC en plazo, no se reunían los requisitos establecidos en la legislación aplicable para considerar correctamente efectuada la dotación, por el contrario en el presente caso la recurrente presentó en plazo la declaración, concretamente el 24 de julio de 2006, así como las cuentas anuales de la sociedad al tener lugar el depósito el 25 de junio anterior, cuentas que, sin embargo, fueron rectificadas en la Junta Extraordinaria celebrada el 19 de octubre de 2006, al ser advertido un error en el cálculo del beneficio, lo que determinó que el 24 de diciembre de 2006 se presentase declaración complementaria consignando el correspondiente resultado contable y el incremento de la dotación.

Sentado lo anterior, la cuestión a resolver es la admisibilidad del incremento de la dotación a la RIC realizada mediante una declaración complementaria, que fue presentada después de adoptar la Junta General un acuerdo de rectificación de las anteriores cuentas, una vez que advirtió que se había producido un error en el cálculo del beneficio, consistente en haber considerado unas partidas de pago como gasto deducible, cuando se debían haber activado como mayor importe del inmovilizado.

Tercero.

Debemos partir de la regulación que en el periodo discutido, ejercicio 2005, resultaba aplicable, advirtiéndose que el art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, establecía lo siguiente << 1- Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo

2- La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada periodo impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo periodo que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

3- La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó debían permanecer en la empresa .

8- El cumplimiento de requisitos contemplados en este artículo podrá acreditarse por los medios de prueba admitidos en derecho.

A estos efectos, la dotación de la reserva se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que aplique el incentivo regulado en este artículo.

La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieron estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma ...>>.

Cuarto.

Pues bien, el apartado 8 del referido art. 27 obliga a entender que la presentación-liquidación del impuesto fuera de plazo no puede suponer, por sí misma, la pérdida del derecho al beneficio ni puede privar a la RIC de su virtualidad, en cuanto los requisitos establecidos en el precepto pueden acreditarse por cualquier medio de prueba admitidos en derecho.

Siendo todo ello así, la cuestión controvertida no puede girar sobre la posibilidad o no de la presentación de la declaración complementaria y sobre su carácter extemporáneo, sino sobre si quedó probada efectivamente la corrección de las cuentas anuales rectificadas en que se basa la segunda declaración corregida y, por tanto, la causa por la que se presentó la declaración complementaria.

En realidad, éste es también el planteamiento que viene a efectuar la Sala de instancia, al considerar que, tratándose de un error cometido en las cuentas que sirvieron a la declaración del Impuesto, atribuyéndose a la misma valor probatorio según el art. 27 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por la Ley 53/2002, correspondía a la demandante destruir esa presunción de veracidad probando la comisión del error, aunque al final llega a la conclusión de que la prueba de que se había adoptado válidamente el acuerdo de contabilización de la reserva especial y que tal acuerdo produce efectos frente a terceros no se había producido.

Con esta argumentación la Sala de instancia viene a mantener la regularización por el carácter extemporáneo del depósito de las cuentas tras su subsanación en cuanto tuvo lugar el 13 de marzo de 2009, siendo la legitimación notarial de la firma del administrador en relación con los acuerdos de la Junta, de 9 de marzo de 2009. Sin embargo al razonar de esta forma no tiene en cuenta que no puede vincularse al depósito, en este caso, la prueba de la correcta dotación a la reserva para inversiones en Canarias, ya que tal requisito no es una exigencia de carácter sustancial que prive de toda eficacia frente a terceros del contenido que se ha hecho constar en las cuentas, no debiendo en ningún caso ser confundidas las consecuencias de los actos necesariamente inscribibles (regulados en los artículos 94 y 175 y siguientes del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio de 1996, por el que se

aprueba el Reglamento del Registro Mercantil) y no inscritos, con los que se derivan de la falta de publicación, por no haberse procedido al depósito o haberse éste hecho extemporáneamente .

En el primer caso juega el principio de publicidad material en sentido negativo (inoperabilidad a terceros de buena fe de lo no inscrito), mientras que en el segundo, al no encontrarnos ante un caso de publicidad legal, sino de información genérica que recae sobre la sociedad, instrumentada mediante el sistema de publicidad registral, que no da fe, sino que informa sobre el estado de cuentas, simplemente se generaría una sanción.

En el presente caso lo esencial era la prueba de la razón de ser del error cometido, debiendo reconocerse que sobre este aspecto no existió debate alguno, al no haber puesto objeción la Inspección a la defectuosa contabilización de partidas.

Por lo expuesto, la necesidad de estimar el motivo de casación se impone y, por las mismas razones, procede asimismo estimar el recurso contencioso administrativo con anulación de la resolución impugnada , en cuanto mantiene la regularización que afectó al incremento de la RIC que se plasmó en la declaración complementaria presentada, sin costas.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1- Estimar el recurso de casación interpuesto por "Inversiones Turísticas El Cotillo, S A", contra la sentencia de 3 de marzo de 2016 de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional , en lo que afecta al incremento de la RIC que se regularizó. 2- Estimar en su integridad al recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de septiembre de 2013 con la consiguiente anulación también de la liquidación dimanante del acta de disconformidad levantada. 3- No hacer imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguillo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Juan Gonzalo Martínez Micó D. Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN. - Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública ante mí la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

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