BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFJ072574

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 14 de febrero de 2019
Vocalía 2.ª
R.G. 4860/2016

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Reinversión de beneficios extraordinarios. *Requisitos formales. Inclusión en la memoria.* Siguiendo el criterio jurisprudencial, si bien el requisito formal de constancia en la Memoria es un requisito esencial en el caso del diferimiento por reinversión, no lo es en el caso de deducción por reinversión, en el que la falta de constancia en la Memoria resulta subsanable con ocasión de la presentación de la correspondiente declaración o de la aprobación de las cuentas anuales del referido ejercicio. [Vid., STS, de 3 de noviembre de 2014, recurso n.º 4496/2012 (NFJ056637)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 30-03-2016, relativa a los expedientes acumulados 28/14125/13 y 28/11776/14 relativos al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 y su correlativo expediente sancionador.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 14-05-2013 el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010, derivado del acta de disconformidad número A02-... incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **K SERVICIOS INMOBILIARIOS SA.**, actualmente denominada **X SA.**, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 15-05-2013 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 23-08-2012.

La entidad **K SERVICIOS INMOBILIARIOS SA.** presentó declaración por el período impositivo objeto de comprobación por los siguientes importes:

Ejercicio: 2010

Base Imponible: 641.364,41
Líquido a ingresar/devolver: -7.712,67
Importe solicitado a devolver: 11.256,59
Importe efectivo devuelto: 7.712,67
Fecha de la devolución: 15-02-2012

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa los siguientes:

Ejercicio: 2010

Base Imponible: 676.115,46
Líquido a ingresar: 167.109,53
Autoliquidación: -7.712,67
Cuota acta: 174.822,20
Interés demora: 15.519,66
Deuda tributaria: 190.341,86

Segundo.

Apreciada la posible comisión de una infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT), se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción, de fecha 13-12-2013, el 13-01-2014, imponiéndose sanción por infracción leve al 50%.

Tercero.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

* En la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2010 consignó el obligado tributario una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, considerando la Inspección la improcedencia de la misma por incumplimiento de los requisitos legalmente exigidos.

Cuarto.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación, interpuso con fecha 06-06-2013 ante el TEAR de Madrid la reclamación económico administrativa nº 28/14125/13.

Quinto.

Disconforme el interesado con el Acuerdo sancionador, interpuso con fecha 28-04-2014 ante el TEAR de Madrid la reclamación económico administrativa nº 28/11776/14.
Ambas reclamaciones fueron acumuladas mediante Acuerdo de fecha 10-07-2014.

Sexto.

Con fecha 30-03-2016, notificada al interesado el 26-04-2016, dictó el TEAR resolución disponiendo lo siguiente:

"En el caso examinado, entiende este Tribunal que el concepto de grupo de empresas que motiva la regularización no se ajusta al recogido con lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio, ya que no es la dirección única de las sociedades ejercida por personas físicas la que define el grupo -como establece la Inspección en la página 22 del acuerdo-, sino el control efectivo entre la sociedad dominante y dominadas, circunstancia que como reconoce la propia Inspección en el acuerdo no concurre en el supuesto examinado. En consecuencia, procede estimar en este punto las alegaciones presentadas por el reclamante.

QUINTO: La Inspección incorpora como segundo motivo de regularización de la deducción por reinversión la ausencia en la adquisición de las participaciones de la entidad **Z SA** de razones económicas y jurídicas relevantes acordes con la finalidad de crecimiento económico que tiene la deducción, justificando como hecho relevante de esta calificación la no constancia de trabajadores a cargo de la sociedad y la declaración por ésta de resultados contables negativos. Hechos cuya motivación resulta claramente insuficiente para llegar a la conclusión que motiva el ajuste, teniendo además en cuenta, como indica el contribuyente, que **Z** es una sociedad holding de otras sociedades (**W PRODUCCIONES TV SA** y **T... RADIO SA**), condición que explica las razones económicas de la inversión con independencia de si tiene o no trabajadores a su cargo o tiene resultados negativos.

Por otro lado, la exclusión de la inversión en las acciones de **Z** no se ajusta a los supuestos excluidos como inversión válida en valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de toda clase de entidades en el apartado 4 del artículo 42 del TRLIS...

SEXTO: Como tercer motivo de regularización el Inspección entiende que se ha incumplido lo dispuesto en el apartado 10 del artículo 42, al no 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.

...Determinada así la necesidad y proporcionalidad de la exigencia formal de mención en memoria que se constituye así en requisito necesario para el disfrute del beneficio fiscal, estimando el Tribunal Supremo suficiente su inclusión en un texto de rango reglamentario, no cabe sino reproducir dicha conclusión respecto de la exigencia formal incorporada en la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículo 42.10 TRLIS) para la aplicación de la Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y por ello, confirmar asimismo en este punto la regularización inspectora.

SÉPTIMO: Con respecto al acuerdo sancionador, la cuestión procedimental planteada por el reclamante es la posible caducidad del procedimiento sancionador...

Por todo ello, haciendo nuestros los fundamentos de hecho y derecho expresados en el certificado, este Tribunal entiende que no se ha producido la caducidad del procedimiento sancionador.

OCTAVO: La cuestión de fondo controvertida se centra en si se acredita o no en el acuerdo impugnado el elemento subjetivo del injusto de la infracción imputada.

...Con respecto a la primera de las conductas sancionadas debemos relacionar la motivación de la culpabilidad con el motivo de regularización confirmado por este Tribunal en la presente resolución. En este sentido, la Inspección fundamenta la culpabilidad en el incumplimiento del requisito regulado en el apartado 5 del artículo 42, motivo de regularización que este Tribunal ha considerado que no se ajusta a derecho, razón por la que con respecto a esta conducta decae la culpabilidad del obligado tributario.

Con respecto a la segunda de las conductas sancionadas, este Tribunal entiende que el elemento subjetivo del injusto está insuficientemente motivado, pues se limita a describir el motivo de regularización sin dar una explicación sobre la censura personal que merece la conducta tipificada y antijurídica realizada por el contribuyente.

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL, en sesión de hoy, reunido en SALA DE RECLAMACIONES y en PRIMERA Instancia, acuerda:

-DESESTIMAR la reclamación nº 14125/2013.
-ESTIMAR la reclamación nº 11776/2014."

Séptimo.

Disconforme el interesado con la anterior resolución, interpuso con fecha 26-05-2016 ante este TEAC el recurso de alzada nº 4860/16 que nos ocupa, solicitando la anulación de la misma formulando la alegación siguiente:

* Única. Procedencia de la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios al haber quedado la misma suficientemente acreditada en la declaración del Impuesto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Alega el interesado la procedencia de la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios al haber quedado la misma suficientemente acreditada en la declaración del Impuesto, manifestando al respecto lo siguiente:

"En el caso que nos ocupa, la deducción se acreditó suficientemente en la declaración del Impuesto. A mayor abundamiento tal deducción fue objeto de información específica en el Anexo de Información adicional de Ajustes y Deducciones del Modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades presentado por mi representada, información básicamente coincidente con la que debe constar en la memoria de las cuentas anuales...

...Subsidiariamente a los fundamentos anteriores y por si los mismos no fueran tenidos en cuenta, esta parte desea poner de manifiesto que si de la documentación obrante en expediente -memoria del ejercicio 2010- pudiera entenderse que existe un defecto formal que impide la aplicación de la deducción por reinversión objeto de controversia, dicho defecto formal ha sido completamente subsanado. A estos efectos mi mandante reformuló las cuentas anuales del ejercicio 2010, incluyendo en la memoria de dicho ejercicio las menciones que el TEAR echa en falta en la memoria original que consta en el expediente."

Disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado lo siguiente:

"Por último, tal y como se reconoce en el escrito de alegaciones se ha incumplido la obligación formal regulada en el apartado 10 del artículo 42 citado, que señala lo siguiente:

"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 cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 8 de este artículo."

Las consecuencias del incumplimiento de este requisito a pesar de su denominación han sido consideradas sustanciales en diversas Resoluciones y Sentencias por entender que las menciones en la memoria se configuran como un requisito material sin el cual no podría aplicarse este beneficio: Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 560/2005, de 23 de noviembre de 2006, Sentencias de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, de 19 de abril y de 29 de noviembre de 2007.

Por tanto, no procede la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios practicada por el obligado tributario en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 por importe de164.396,88. euros."

Dispone el artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), en su redacción vigente en el periodo impositivo que aquí nos ocupa y respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

"1. Deducción en la cuota íntegra

Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

Esta deducción será del 7 por ciento, del 2 por ciento o del 17 por ciento cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento, del 20 por ciento o del 35 por ciento, respectivamente.

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.

No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 44 de esta Ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

...

10. Requisitos formales.

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 cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 8 de este artículo."

A efectos de resolver la presente controversia es preciso en primer lugar traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 03-11-2014, recurso nº 4496/2012, en la que se dispuso:

"Vaya por delante que la compañía recurrente lleva razón al afirmar que, tanto el artículo 38 del Reglamento de 1997, para el diferimiento por inversión, como el artículo 36 ter, apartado 8, de la Ley 43/1995, para la deducción en la cuota íntegra, cuando se refieren a la necesidad de hacer las oportunas menciones en la Memoria de las cuentas anuales hablan de "requisitos formales", mención literal que no deja de ser un indicio de la voluntad del legislador.

No obstante, en relación con el diferimiento nuestra jurisprudencia ha sostenido el carácter sustancial y, por tanto, no subsanable del requisito en cuestión. Como nos recuerda la Administración General del Estado al oponerse al recurso, en las sentencias de 5 de julio de 2011 (casación 3217/07) y 20 de marzo de 2012 (casación 636/08) se ha afirmado ese carácter sustancial. En la primera de las sentencias citadas, hemos razonado que «no cabe desconocer que el goce del beneficio necesitaba de un acto de voluntad del sujeto pasivo, en cuanto tenía que expresar cómo quería aplicarlo, bien por el sistema de los siete años, o bien por el método de amortización (artículo 21.3 de la Ley y 34 del Real Decreto 537/1997). La elección de una u otra opción se debía realizar en el primer periodo impositivo en que procediera la integración de la renta en la base imponible, y elegida una opción, ésta no podía cambiarse en periodos impositivos posteriores. Si el sujeto pasivo no había optado, la renta diferida debía integrarse en la base imponible de acuerdo con la opción de los siete años. Siendo todo ello así, queda justificada la obligación formal de los sujetos pasivos que hubieran optado por la aplicación del régimen de reinversión de beneficios extraordinarios [...] de mencionar en la memoria de sus cuentas anuales, en tanto quede renta pendiente de integrar en la base imponible, los datos relativos al importe de la renta acogida a la reinversión, el método de integración por el que se haya optado, descripción de los elementos materiales en los que se materializó la reinversión, importe de la renta positiva incorporada en la base imponible e importe de la renta positiva que quede por incorporar a la base imponible, precepto que no resulta novedoso, pues viene a concordar con la normativa contable» (fundamento jurídico quinto). En el mismo sentido se pronuncia la segunda sentencia mencionada, en el fundamento jurídico segundo.

Ahora bien, como reconoce el abogado del Estado en el escrito de oposición al recurso, las cosas son bien distintas tratándose de la deducción en la cuota íntegra por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 36 ter de la Ley 43/1995, que se traduce en descontar de ese parámetro el 17 por 100 (u otros porcentajes según los casos) del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos del inmovilizado que se hubiese poseído al menos un año antes de la enajenación y en el que la deducción se practica en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se efectúe la reinversión, debiendo mantenerse la inversión durante cinco años (tres años si se trataba de bienes muebles). Por ello, el apartado 8 del precepto exige que los sujetos pasivos hagan constar en la Memoria de las cuentas anuales el importe de la renta acogida a la reducción y la fecha de la reinversión, repitiéndose esta mención en las memoria sucesivas mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento.

Como puede apreciarse, las exigencias formales en el caso de la 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 sólo 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 de diferimiento, pedían necesariamente su análisis en la Memoria de las cuentas anuales, único documento en el que podían asomar, las menciones que exige el artículo 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 esa 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 enderezan aquellas exigencias adjetivas [véase la sentencia de 5 de enero de 2010 (casación 217/04, FJ 5º), en relación con gastos amortizable y su correcta contabilización; también puede consultarse la de 10 de mayo de 2010 (casación 1432/05, FJ 3º), 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 un beneficio fiscal, debe reconocerse el mismo aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinadas exigencias formales, pues en tales tesituras la finalidad perseguida ha quedado, al fin y al cabo, 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 en 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.

La Administración, y la Sala de instancia en cuanto ratifica su criterio en este punto, yerran, pues, si bien Sacyr Vallehemoso, S.A., utilizó el cauce del artículo 21 de la Ley 43/1995 (diferimiento), materialmente se acogió al artículo 36 ter (deducción en la cuota íntegra), por lo que para comprobar si ha cumplido con los requisitos a que se condiciona la ventaja fiscal ha de estarse al régimen jurídico de esta última. Así las cosas, hemos de concluir que el defecto de falta de mención en la Memoria anual de las cuentas del ejercicio 2001 de los datos a que se refiere el artículo 36 ter, apartado 8, de la Ley 43/1995 resultaba subsanable, siendo reparado con ocasión de la aprobación de las cuentas anuales de 2002 (por cierto, cuatro años antes de que la Inspección iniciara el procedimiento de comprobación). Por consiguiente, Sacyr Vallehemoso, S.A., satisfizo las exigencias a que el marco formativo vigente condicionaba la aplicación del beneficio fiscal, procediendo la deducción en la cuota por la que optó en la declaración-liquidación del impuesto sobre sociedades de 2001 y resultando disconforme a derecho la regularización practicada en la liquidación que se encuentra en el origen de este litigio.

Procede, por tanto, estimar el tercer motivo del recurso y casar la sentencia impugnada, sin que llegados a este punto resulte menester examinar y dar respuesta a los motivos que aún no han sido analizados (cuarto a séptimo)."

En este mismo sentido se ha pronunciado nuevamente el Tribunal Supremo en sentencia nº 503/2016 de 10-11-2016, recurso nº 574/2014, señalando:

"Expuesto lo anterior, debemos indicar que la Jurisprudencia, STS de 3 de noviembre de 2014, RC 4496/2012 (RJ 2014, 5872), ha señalado que si bien en el diferimiento la inclusión en la Memoria y su aprobación, junto a las cuentas anuales de la Sociedad por la Junta General constituye una exigencia indeclinable para que resulte aplicable dicho régimen fiscal, resultando insubsanables dichos requisitos a posteriori, no ocurre lo mismo con la deducción en cuota en la que dicho requisito, el de la falta en la Memoria Anual, en este caso del año 2006, de los datos a que hace referencia el artículo 42, apartado 8 del TRLIS, aquí aplicable, resulta subsanable con ocasión de la presentación de la correspondiente declaración o de la aprobación de las cuentas anuales del referido ejercicio...

...En el mismo sentido, Sentencia 513/2015, de 14 de septiembre (JUR 2015, 301485), del TSJ de Aragón, Sección 2 ª, en la que se destaca para acreditar la deducción, que esta figuraba incorporada a la declaración correspondiente..."

Así las cosas pasaremos a continuación a exponer los hechos acaecidos en el caso que nos ocupa:

* En la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2010, presentada el 30-11-2011, consignó el interesado una deducción del artículo 42 del TRLIS por importe de 164.396,88 euros.

* En la Memoria de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2010 no quedó recogida la referida deducción.

* No obstante, con fecha 30-03-2016 procedió el interesado a reformular las cuentas anuales de la entidad incluyendo en la Memoria del ejercicio 2010 la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que ya había quedado reflejada en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades por importe de 164.396,88 euros.

Pues bien, de acuerdo con la jurisprudencia expuesta, podemos determinar que las exigencias formales en el caso de la deducción por reinversión son menos intensas que en el sistema de diferimiento, dado que ambos beneficios se articulan de forma diversa. 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 esa aprobación resultando insubsanable a posteriori, la falta de los datos relativos a la deducción en la cuota íntegra, "resulta subsanable con ocasión de la presentación de la correspondiente declaración o de la aprobación de las cuentas anuales del referido ejercicio".

Así pues, siendo doctrina del Tribunal Supremo que los defectos formales en sí mismo considerados no pueden traer como consecuencia la pérdida de un beneficio fiscal si, en cualquier caso, mediante subsanación o por otro expediente se comprueba la realidad a cuya acreditación se enderezan las exigencias adjetivas, no podemos sino estimar las pretensiones actoras al respecto, debiéndose anular la resolución del TEAR de Madrid objeto del presente recurso de alzada así como la liquidación tributaria subyacente.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.