

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083845

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de septiembre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 2984/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reserva de capitalización. Concurrencia en un ejercicio de cantidades pendientes de aplicar procedentes de periodos anteriores junto con la generada en el propio período. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión que se debate se centra en determinar cuál debe ser el orden, si es que hay alguno, de aplicación de la reducción derivada de la reserva de capitalización, cuando concurren cantidades pendientes de aplicar procedentes de periodos anteriores junto con la generada en el propio período impositivo.

El incentivo de la reserva por capitalización es un beneficio fiscal que busca fomentar la autofinanciación de las entidades, premiando tal hecho con un incentivo que debe aplicarse necesariamente con una manifiesta cercanía al momento en que esa autofinanciación se produce, al no haberse repartido los beneficios obtenidos.

Pues bien, el Tribunal considera que con las previsiones de que el incentivo generado cada año es independiente de los que hayan podido generarse en periodos anteriores, o de los que puedan generarse en periodos sucesivos; que las cantidades del incentivo -el derecho a la reducción- generadas en un determinado período sólo podrán ser objeto de aplicación en ese período y/o en los periodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos; y de que no pueda reservarse para periodos posteriores una parte o todo del incentivo aplicable en un determinado período, porque lo que pudiendo aplicarse, no se aplica, se pierde; se cumple esa pretensión de la norma de que el incentivo se aplique necesariamente con una manifiesta cercanía al momento en que se haya producido la autofinanciación que se incentiva.

Dicho esto resuelve que a la hora de aplicar la reducción correspondiente a la reserva de capitalización, cuando existen cantidades pendientes de aplicar procedentes de periodos anteriores junto con la generada en el propio período, el sujeto pasivo podrá aplicarlas en el orden que quiera, pues no hay nada establecido sobre que unas u otras tengan que aplicarse primero. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 11, 25, 39 y disp. trans. vigesimosesta.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 20.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Código Civil, art. 3.

Se ha visto el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº. 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria de 28/01/2021, recaída en la reclamación nº. 39-00843-2020.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 22/04/2021 tuvo entrada el presente recurso, interpuesto en 21/04/2021 frente a esa resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria de 28/01/2021, recaída en la reclamación nº. 39-00843-2020, en su día interpuesta por la sociedad A.A., S.A. (provista de N.I.F. XXXXXXXX-Y, y a la que en adelante nos referiremos como "la entidad" o "la parte"), frente al acuerdo desestimatorio de un recurso de reposición por ella interpuesto contra una liquidación provisional dictada por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cantabria atinente a su tributación por el I. s/ Soc. del ejercicio 2017.

Segundo.

Lo actuado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cantabria.

1º.- La entidad presentó en plazo declaración-autoliquidación relativa a su tributación por el I. s/ Soc. del ejercicio 2017, a la que incorporó una B.I. de 4.764.845,59 euros, tras haber minorado su base imponible previa en 529.427,29 euros por aplicación de la "Reserva de Capitalización" [casilla 01032]; aplicación cuyo desglose aparece luego en la pág. 20 bis:

	Reduc. generada	Reduc. aplicada	Reduc. pdte. aplic.
2015	2.956.254,22	529.427,29	
2016			
2017	106.392,63	106.392,63	
Total	3.062.646,85	529.427,29	106.392,63

Declaración-autoliquidación que incorporó un resultado a devolver de 1.029.098,07 euros.

2º.- La Unidad de Gestión de Grandes Empresas (en adelante la URGE) de Cantabria notificó a la entidad una propuesta de liquidación "provisional" de fecha 05/02/2020 con la simultánea apertura de un trámite de audiencia y presentación de alegaciones, dictadas en el marco de un procedimiento de comprobación limitada, relativo a su tributación por el I. s/ Soc. del ejercicio 2017; propuesta en la que le comunicó que las discrepancias detectadas que iban a ser objeto de regularización eran las siguientes:

< Como consecuencia de la propuesta de liquidación provisional realizada por la Administración resulta:

- un saldo del límite de beneficio operativo no aplicado pendiente de aplicación en períodos futuros por importe de 16.540.561,68 euros, lo que supone una minoración de 296.076,50 euros en relación con el saldo declarado.

- un saldo de reducción de base imponible en concepto de reserva de capitalización pendiente de aplicación en períodos futuros por importe de 0,00 euros, lo que supone una minoración de 106.392,63 euros en relación con el saldo declarado.

- un importe a devolver de 0,00 euros. >

Indicándole luego en el anexo a esa propuesta de liquidación, y sólo por lo que se refiere a lo aquí nos va a ocupar, que:

< B. Reserva capitalización pendiente aplicación periodos futuros

Se ha declarado incorrectamente la reducción en la base imponible por Reserva de capitalización pendiente de aplicación en períodos futuros establecida en el artículo 25 de la LIS, por lo que se ha modificado el saldo de la misma.

Conforme dispone el art. 25 de la LIS, el exceso de la reserva de capitalización no aplicado en un ejercicio puede ser deducido de la base imponible de los periodos impositivos inmediatos y sucesivos que finalicen dentro de los dos años a contar desde la finalización del periodo impositivo en el que se haya generado el derecho a la reducción.

La reducción de este exceso se ha de realizar conjuntamente con la reducción que en esos periodos impositivos se genere por aplicación en los mismos de la reserva de capitalización.

En cuanto al orden en que se han de aplicar ambas reducciones, la generada en un periodo impositivo anterior y la generada en el propio periodo impositivo, se ha de entender que primero se debe aplicar la reducción generada en el propio periodo impositivo, y si la misma es inferior al 10 % de la base imponible previa de ese periodo impositivo, podría aplicarse la reducción generada en un periodo impositivo anterior hasta alcanzar el límite previsto en dicho artículo.

De no establecerse dicha prioridad, se estaría prorrogando tácitamente, de manera indefinida, el plazo de 2 años establecido en la norma para la reducción de la mencionada reducción.

En base a los motivos anteriormente expuestos el detalle de la aplicación de la reserva de capitalización correspondiente al ejercicio 2017 sería:

		Declarado	Comprobado	Diferencia
	Derecho	2.956.255,22	2.956.255,22	
2015	Aplicado	529.427,29	423.034,66	106.392,63
	Pendiente	-	-	-

	Derecho	0,00	0,00	0,00
2016	Aplicado		0,00	0,00
	Pendiente	0,00	0,00	0,00
	Derecho	106.392,63	106.392,63	0,00
2017	Aplicado		106.392,63	-
				106.392,63
	Pendiente	106.392,63	0,00	106.392,63 *
				.>

3º.- En ese trámite de audiencia que se le había abierto, la entidad presentó un escrito al que incorporó las alegaciones, sólo en lo que aquí interesa, siguientes:

< Por la Dependencia Regional de Inspección se sostiene que:

.../...

Sin embargo, el art. 25.1 último párrafo establece:

"No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior."

En el artículo se señala claramente que los excesos pendientes pueden ser aplicados en los dos años inmediatos o sucesivos y que la aplicación de los importes de la reducción pendientes y de los generados se efectúe de forma conjunta respetado el límite del 10% de la base imponible previa a la reducción. Luego vemos que la Ley establece que los importes de reducción no aplicados pendientes, se puedan aplicar en los dos períodos anuales inmediatos y sucesivos.

El criterio que sostiene la Dependencia determina que una parte de la reserva de capitalización con derecho a reducción procedente del 2015 no pueda aplicarse en el plazo de dos años inmediatos y sucesivos previsto en la norma. Estableciendo con su criterio un orden de aplicación que consideramos que es contrario al establecido en la norma.

La aplicación realizada de los importes de reducción pendientes de la reserva de capitalización ejercicio 2015 en la declaración presentada por el IS de 2017:

	Derecho a red. BI	Reduc. BI aplicada	Reduc. BI pendt
2015	2.956.254,22	529.427,29	
2016			
2017	106.392,63		106.392,63
Total	3.062.646,85	529.427,29	106.392,63

Es totalmente correcta dado:

- Se ha respetado el límite del 10% de la base imponible previa.
- Se ha aplicado el importe de reducción de 2015 pendiente dentro del período de 2 años previsto en la norma. >

4º.- Alegaciones que la URGE de Cantabria desestimó razonando que:

< En relación a dichas alegaciones señalar:

El artículo 25.1 LIS establece que los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios siempre que se cumplan unos requisitos allí establecidos, señalando que en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período

impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder.

Esto es, el importe de la reducción se limita al 10% de la base imponible previa, pudiendo ser deducido el exceso no aplicado de la base imponible de los períodos impositivos inmediatos y sucesivos que finalicen dentro de los dos años, a contar desde la finalización del período impositivo en el que se haya generado el derecho a la reducción.

La reducción de este exceso se ha de realizar conjuntamente con la reducción que en esos períodos impositivos se genere por aplicación en los mismos de la reserva de capitalización.

Así, el importe de esa reducción conjunta está sujeta al límite del 10% de la base imponible previa que resulte en cada uno de esos períodos impositivos.

A efectos de esta reducción conjunta, el orden en que se aplican ambas reducciones, la generada en un período impositivo anterior y la generada en el propio período impositivo, (en la medida que la interpretación ha de ser la misma que la mantenida en el apartado Tercero de la Resolución de 16 de julio de 2012 en relación con la limitación de la deducción de los gastos financieros cuando se establecía un plazo limitado para aplicar la deducción de estos gastos en los períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2015), es el siguiente:

- primero se aplica la reducción generada en el propio período impositivo
- si la misma es inferior al 10% de la base imponible previa de ese período impositivo, puede aplicarse la reducción generada en un período impositivo anterior hasta alcanzar el referido límite.

Señala la mencionada Resolución que, de no establecerse dicha prioridad, se estaría prorrogando de manera indefinida el plazo establecido en la norma para la deducción de los gastos allí mencionados.

Finalmente, una vez pasados esos dos años quedando pendiente parte del importe de la reducción generada en períodos anteriores, ese importe pendiente no puede aplicarse en ningún otro período impositivo posterior. >

Y por ello dictó un acuerdo de resolución el 26/02/2020 de ese procedimiento de comprobación limitada, con una liquidación "provisional" a cargo de la entidad, en la que como motivación respecto de lo que aquí nos ocupa hizo constar exactamente lo mismo que había recogido en su propuesta de 05/02/2020; liquidación "provisional" cuyo resultado, y de nuevo sólo por lo que aquí nos ocupa, fue que:

< Como consecuencia de la liquidación provisional realizada por la Administración resulta:

- un saldo de reducción de base imponible en concepto de reserva de capitalización pendiente de aplicación en períodos futuros por importe de 0,00 euros, lo que supone una minoración de 106.392,63 euros en relación con el saldo declarado.

- un importe a devolver de 0,00 euros. >

5º.- Frente a ese acuerdo y liquidación "provisional", la entidad interpuso el 04/03/2020 un "recurso de reposición" ante esa Oficina gestora en el que, y otra vez sólo respecto de lo que nos ocupa, alegó lo siguiente:

< PRIMERA.- Con relación a la aplicación de la reserva de capitalización.

1) La Dependencia Regional de Inspección infringe el art 14 de la LGT que establece: "..."

La analogía consiste en aplicar a un supuesto no previsto en las leyes la regulación o la doctrina destinada a un caso con el que guarda similitud. En este caso la Dependencia Regional de Inspección aplica a la reducción por reserva de capitalización de ejercicios anteriores la doctrina administrativa en el orden de aplicación de los remanes de los gastos financieros netos no deducido de ejercicios anteriores. Esta aplicación analógica realizada esta prohibida por el citado artículo 14 de la LGT en particular en el ámbito de los beneficios fiscales.

Esta aplicación analógica, además de prohibida por la Ley, no sería tampoco correcta, dado que la deducción de los gastos financieros del artículo 16 de la Ley se refiere, conforme a la doctrina de la Dirección General de Tributos, al régimen de la imputación temporal de una determinada categoría de gastos fiscalmente deducibles en la base imponible, mientras que la reducción por la dotación de la reserva de capitalización es un incentivo o beneficio fiscal, por ello, gastos financieros y reserva de capitalización tienen una naturaleza jurídico fiscal muy diferente.

2) Con la propuesta dicta [sic] también se infringe el contenido del propio artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que señala que: " ... ". Dado que con el criterio aplicado por la Dependencia de Inspección se impide el cumplimiento de la norma trascrita ya que no se permitía su aplicación en los 2 años inmediatos y

sucesivos. Determinando además, de forma contraria a la norma, la pérdida del derecho a reducir las cantidades pendientes de la reserva de capitalización del ejercicio 2015.

3) Por último, no es posible que con la aplicación en primer lugar de las cantidades de reserva de capitalización pendientes pueda producirse la situación siguiente, en palabras de esa Dependencia Regional que: "De no establecerse dicha prioridad, se estaría prorrogando tácitamente, de manera indefinida, el plazo de 2 años establecido por la norma ". Dado que es evidente que pasados esos 2 años no es posible aplicar las cantidades pendientes, luego, las prórrogas tácitas indefinidas son imposibles.

La aplicación realizada por la empresa de los importes de reducción pendientes de la reserva de capitalización ejercicio 2015 en la declaración presentada por el IS de 2017:

	Derecho a red. BI	Reduc. BI aplicada	Reduc. BI pendt.
2015	2.956.254,22	529.427,29	
2016			
2017	106.392,63		106.392,63
Total	3.062.646,85	529.427,29	106.392,63

Es totalmente correcta dado:

- a) Se ha respetado el límite del 10% de la base imponible previa.
- b) Se ha aplicado el importe de reducción de 2015 pendiente dentro del período de 2 años previsto en la norma.

Incluso el orden seguido se deduce de la propia literalidad del último párrafo, del apartado 1, del artículo 25 de la Ley del IS, dado que en primer lugar se refiere a la aplicación de las cantidades pendientes en el plazo de los dos años para después indicar que esta aplicación debe de efectuarse conjuntamente con la que corresponda al ejercicio y dentro del límite del 10%.

En definitiva, el último párrafo, del apartado 1, del artículo 25 de la Ley del IS permite que las cantidades no reducidas de la reserva de capitalización por insuficiencia de base imponible puedan deducirse en los periodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en que se haya generado el derecho a reducción, sin imponer un orden de aplicación, es decir, que esa reducción deba de hacerse con posterioridad a la reducción generada en el ejercicio en curso. >

6º.- Recurso de reposición que la que la URGE de Cantabria desestimó mediante un acuerdo de 04/05/2020, argumentando, y como siempre sólo respecto de lo que aquí nos ocupa, que:

< PRIMERO. Considerando que esta Dependencia es competente para resolver ...

SEGUNDO. En relación a la aplicación de la reserva de capitalización esta Dependencia entiende que:

A. El artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria, LGT, señala: "..."

A la vista del texto reproducido resulta que, en materia de beneficios fiscales, la norma prohíbe que mediante la analogía se pueda realizar una interpretación extensiva. Esto es justamente lo contrario de la regularización que se realiza en el acto impugnado. En el mismo realiza una interpretación estricta del precepto que regula la reserva de capitalización, y por tanto no prohibida por el artículo 14 de la LGT, recogiendo un principio rector en cuanto al orden de las reducciones, manifestado por la Dirección General de Tributos.

La aplicación de dicho principio rector al caso que nos ocupa: reducción por reserva de capitalización, tal como lo realiza esta unidad en el acuerdo impugnado, no es un criterio arbitrario, sino que está respaldado por algunos autores como pudiera D. José Antonio López-Santacruz Montes en el Memento Práctico Francis Lefebvre. Impuesto sobre Sociedades 2019.

B. No se impide la no aplicación a los dos años inmediatos y sucesivos del exceso de reserva no aplicada, se permite siempre y cuando en el plazo de dos años el límite de compensación por dicho concepto lo permita junto a la reserva de capitalización calculada del propio ejercicio.

C. Que el orden de aplicación de los excesos de reserva de capitalización de ejercicios anteriores ha de ser el tenido en cuenta en la liquidación practicada, en consonancia al criterio expuesto en la Resolución de fecha 16 de julio de 2012 referente a la limitación de los gastos financieros. >

Tercero.

ºFrente a esa desestimación de su recurso de reposición, la entidad interpuso el 05/06/2020 una reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Cantabria, que dio a esa reclamación el nº. 39-00843-2020; reclamación en la que la entidad formuló, para lo que aquí nos ocupa, las alegaciones siguientes:

< TERCERA.- Esta parte muestra su total disconformidad con las manifestaciones y motivación contenidas en la Liquidación Provisional y en el Acuerdo de Resolución del Recurso de Reposición por las razones que a continuación se exponen:

3.1 Con relación a la reserva de capitalización

El artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, donde se recoge la reducción de la base imponible por reserva de capitalización establece: "..."

Que, tal y como puede constatarse de la lectura del citado artículo, la Ley del Impuesto sobre Sociedades no recoge un orden de aplicación de la reserva de capitalización estableciendo que primero debe aplicarse la del propio ejercicio y con posterioridad, los excesos no aplicados en ejercicios precedentes.

Sorprende, por tanto, a esta parte, que la Administración en su argumentación, bien en la Liquidación Provisional, bien en el Acuerdo de Resolución del Recurso de Reposición exponga lo siguiente:

1. "en cuanto al orden en que se han de aplicar ambas reducciones, la generada en un periodo anterior y la generada en el propio periodo impositivo, se ha de entender que primero se debe aplicar la reducción generada en el propio periodo impositivo, y si la misma es inferior al 10% de la base imponible previa de ese periodo impositivo, podría aplicarse la reducción generada en un periodo impositivo anterior hasta alcanzar el límite previsto en dicho artículo"

De la literalidad de la norma no puede extrapolarse la conclusión a la que llega la Administración, "se ha de entender que ...".

Tal y como ya manifestó esta parte en el Recurso de Reposición, esta afirmación infringe el artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) que señala: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

La expresión "para extender más allá de sus términos estrictos" implica la prohibición de hacer una interpretación distinta, ya sea restrictiva o extensiva, de la literalidad recogida en la propia norma cuando se trata de un beneficio fiscal, como es el caso considerado.

La Administración en el párrafo mencionado fija de forma arbitraria un orden de prelación a la hora de aplicar las reducciones generadas por reserva de capitalización que no constan "en términos estrictos" en la norma y, por tanto, "extiende" el contenido del artículo 25 de la LIS "más allá" de su literal, incumpliendo, por tanto, el 14 de la LGT.

2. "la aplicación de dicho principio rector al caso que nos ocupa: reducción por reserva de capitalización, tal como lo realiza esta unidad en el acuerdo impugnado. no es un criterio arbitrario, sino que está respaldado por algunos autores como pudiera D. José Antonio López-Santacruz Montes en el Memento Práctico Francis Lefebvre. Impuesto sobre Sociedades 2019."

La interpretación realizada por el autor en el Memento Práctico Francis Lefebvre no es norma tributaria ni siquiera una manifestación formal de un criterio administrativo.

3. "Que el orden de aplicación de los excesos de reserva de capitalización de ejercicios anteriores ha de ser el tenido en cuenta en la liquidación practicada, en consonancia al criterio expuesto en la Resolución de fecha 16 de julio de 2012 referente a la limitación de los gastos financieros"

La Resolución de fecha 16 de julio de 2012, a la cual se acoge la Administración, establece un criterio por parte de la Administración en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros.

La limitación de la deducibilidad de los gastos financieros y la aplicación de la reserva de capitalización no son supuestos semejantes o asimilables, dado:

1) La limitación de la deducibilidad de los gastos financieros, es una medida restrictiva, que puede determinar un aumento en la base imponible. Se viene considerando por la doctrina administrativa como un supuesto especial de imputación temporal de los gastos financieros.

2) La reserva de capitalización es por el contrario un beneficio fiscal que permite reducir la base imponible.

3) Por tanto, los fines perseguidos por una u otra norma son diferentes.

4) Los plazos de aplicación de los excesos no deducidos (gastos) o reducidos (reserva) también son diferentes en el caso de los gastos financieros es ilimitado mientras en el caso de la reserva solo son 2 años.

Más aún, y en contraposición a esta Resolución que utiliza la Administración como criterio para establecer un orden de aplicación de los excesos de reserva de capitalización de ejercicios anteriores, existe doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos plasmada en diversas consultas vinculantes. que señala que en donde no se establece por la Ley un orden de prelación en la aplicación de una base imponible negativa o/y de un incentivo fiscal el contribuyente tiene derecho a aplicarlo conforme decida.

En este sentido, destacamos la consulta V4163-15, de 30 de diciembre, en la cual la Dirección General de Tributos responde afirmativamente a la cuestión de si la compensación de las bases impositivas negativas del grupo, así como las individuales generadas con anterioridad a la entrada en el grupo pueden realizarse a voluntad del sujeto pasivo, sin que exista un orden preestablecido.

Concluye Tributos que: " ..."

Y también, en la misma línea, pero abordando el orden de aplicación de las deducciones del Impuesto sobre Sociedades, se manifiesta la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V 4765-16 de 10 de noviembre de 2016, en la que señala que en la medida que no se haya establecido un orden específico de aplicación de las deducciones estas pueden ser aplicadas libremente por el contribuyente dentro de su periodo máximo.

En definitiva, en el artículo 25 no se establece ningún orden de prelación en la aplicación de la reserva de capitalización, simplemente establece que se aplicaran conjuntamente, la generada en el ejercicio y los excesos no aplicados de periodos anteriores, por lo que en aplicación a las consultas mencionadas, y siempre y cuando se respeten los límites establecidos en el propio artículo, es el obligado tributario, quien determinará el orden para su aplicación, por lo que entendemos que la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2017 está plenamente ajustada a derecho.

En la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2017 XXXXX, S.A. aplica la reserva de capitalización según lo recogido en el siguiente cuadro:

Derecho a red. BI	Reduc. BI aplicada	Reduc. BI pendt.	
2015	2.956.254,22	529.427,29	
2016			
2017	106.392,63		106.392,63
Total	3.062.646,85	529.427,29	106.392,63

Por tanto, queda probado, que:

- Se ha respetado el límite del 10% de la base imponible previa.
- Se ha aplicado el importe de reducción de 2015 pendiente dentro del período de 2 años previsto en la norma.

Y con ello se ha respetado la literalidad de la norma en la aplicación de los excesos de la reserva de capitalización. >

Cuarto.

Reclamación nº. 39-00843-2020 que el T.E.A.R. de Cantabria acordó estimar en parte, anulando en parte el acto impugnado, anulación parcial que alcanzó precisamente sólo a lo que aquí nos viene ocupando; lo que hizo mediante una resolución de 28/01/2021 en cuyos Fundamentos de Derecho, y por lo que a ese extremo que nos ocupa se refiere, expresó lo siguiente:

< CUARTO.- Respecto a la aplicación de la reserva de capitalización, ésta se encuentra regulada en el artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que dispone lo siguiente: "..."

La controversia reside en las cantidades pendientes de aplicación, en concreto en el orden de aplicación, si resulta de aplicación primero la reserva de capitalización generada en el ejercicio y posteriormente la generada en ejercicios anteriores pendiente de aplicación. O si procede aplicar primero las cantidades pendientes generadas en los 2 años anteriores para no perder su aplicación.

El órgano gestor defiende la aplicación en los dos años inmediatos y sucesivos del exceso de reserva no aplicada, siempre y cuando en el plazo de dos años el límite de compensación por dicho concepto lo permita junto a la reserva de capitalización calculada del propio ejercicio.

"A efectos de esta reducción conjunta, el orden en que se aplican ambas reducciones, la generada en un período impositivo anterior y la generada en el propio período impositivo, (en la medida que la interpretación ha de ser la misma que la mantenida en el apartado Tercero de la Resolución de 16 de julio de 2012 en relación con la limitación de la deducción de los gastos financieros cuando se establecía un plazo limitado para aplicar la deducción de estos gastos en los períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2015), es el siguiente:

- primero se aplica la reducción generada en el propio período impositivo
- si la misma es inferior al 10% de la base imponible previa de ese período impositivo, puede aplicarse la reducción generada en un período impositivo anterior hasta alcanzar el referido límite.

Señala la mencionada Resolución que, de no establecerse dicha prioridad, se estaría prorrogando de manera indefinida el plazo establecido en la norma para la deducción de los gastos allí mencionados.

Finalmente, una vez pasados esos dos años quedando pendiente parte del importe de la reducción generada en períodos anteriores, ese importe pendiente no puede aplicarse en ningún otro período impositivo posterior."

A juicio de este Tribunal, dado que la naturaleza de la deducción de los gastos financieros no es la misma que la de reserva de capitalización, unos se tienen en cuenta para determinar la base imponible, y otros suponen una reducción de la base imponible, no resulta aplicable la analogía empleada por el órgano gestor entre ambos.

Además, atendiendo a la literalidad de la norma, las cantidades pendientes "podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción", no se establece ningún orden de aplicación. Es más dada la limitación temporal para aplicar la reserva, si se aplica primero la reserva generada en el ejercicio en curso, a juicio de este Tribunal no se está prorrogando el plazo establecido, como señala el órgano gestor, sino todo lo contrario se está limitando el plazo de dos años, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción en el ejercicio en curso.

El órgano gestor fundamenta la resolución desestimatoria del recurso de reposición en el criterio respaldado por algunos autores como pudiera D. José Antonio López-Santacruz Montes en el Memento Práctico Francis Lefebvre; señalar al respecto que dicha publicación ni es una disposición normativa ni resulta vinculante para este órgano revisor, siendo insuficiente para sustentar la liquidación practicada. En consecuencia, se estiman las pretensiones del interesado en relación con este asunto. >

Quinto.

Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Cantabria, el Director del Departamento de Inspección interpuso el 21/04/2021 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al que incorporó las siguientes alegaciones:

* <<< ANTECEDENTES

* FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La cuestión de fondo se centra en determinar cuál debe ser el orden, si es que hay alguno, en la aplicación de la reducción derivada de la reserva de capitalización cuando existen cantidades pendientes de aplicar procedentes de ejercicios anteriores junto con la derivada del propio ejercicio.

Este Centro Directivo discrepa de la interpretación dada por el Tribunal Regional. Bien es cierto que lo recogido en el Memento Práctico Francis Lefebvre no constituye obviamente ni norma jurídica ni doctrina vinculante, por mucho que la opinión de su autor -José Antonio López Santacruz- sea una de las más autorizadas en la doctrina científica sobre la materia. Pero no es menos cierto que el orden seguido por la oficina gestora en la regularización de la que trae causa el presente recurso es el correcto, como justificaremos a continuación.

Coincidimos con la oficina gestora en que el orden en que se debe aplicar es similar al recogido en la Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades. Dicha resolución en su apartado Tercero, relativo a la aplicación de gastos financieros procedentes de ejercicios anteriores, señala:

"De acuerdo con el último párrafo del apartado 1 del artículo 20 del TRLIS, los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite que se establece en ese apartado.

Esos gastos financieros netos no deducidos en períodos impositivos anteriores se deducirán en el propio período impositivo, una vez deducidos los devengados en el mismo y siempre que no excedan, en su conjunto, del 30 por ciento del beneficio operativo del período impositivo o de 1 millón de euros, por cuanto, de no establecerse dicha prioridad, se estaría prorrogando tácitamente, de manera indefinida, el plazo de 18 años establecido en la norma para la deducción de gastos financieros netos".

Efectivamente, los gastos financieros y la reducción en base imponible por la reserva de capitalización son partidas diversas del Impuesto sobre Sociedades. Pero ello no impide entender que lo previsto en esa resolución no resulte aplicable al caso analizado. Es más, no entendemos que, como afirma el TEAR, se esté realizando una aplicación analógica prohibida por el ordenamiento jurídico. Más bien al contrario, se está realizando una interpretación adecuada y coherente con tenor literal, que redunde en beneficio del propio contribuyente. Así, vemos que la norma establece que "los contribuyentes que tributen al tipo de ...".

Aparentemente, la norma no establece una regla sobre cómo ha de conjugarse la aplicación de la reducción procedente de ejercicios anteriores con la del ejercicio corriente. Simplemente indica que se aplicarán ambas conjuntamente. Pero como decimos, esta falta de previsión expresa es más aparente que real. Y ello se entiende al analizar los requisitos imprescindibles para poder aplicar la reducción en ejercicios futuros. La norma solo permite aplicar en los dos años inmediatos y sucesivos cuando hay insuficiencia de base imponible para aplicar la reducción. De esta forma, si se aplica con el orden que se recoge en la resolución del TEAR y en un año se aplica preferentemente la reducción generada en el año anterior o dos años anteriores sobre la generada en el ejercicio, se perdería el derecho a aplicar la generada en el ejercicio en los años sucesivos porque no se cumpliría el literal de la norma. Por ello, la interpretación correcta debe ser la realizada por el órgano gestor. Veamos esto en el caso que se resuelve el recurso:

El contribuyente en su declaración consigna las siguientes cantidades:

	Reduc. generada	Reduc. aplicada	Reduc. pdte. aplic.
2015	2.956.254,22	529.427,29	
2016			
2017	106.392,63		106.392,63
Total	3.062.646,85	529.427,29	106.392,63

De esta manera, al aplicar preferentemente la reducción cuyo derecho se generó en 2015, deja pendiente de aplicar para ejercicios futuros la cantidad generada en el periodo corriente 2017. Esta manera de actuar provoca que esa cantidad que se ha dejado pendiente en 2017 para ejercicios futuros no podrá ser aplicada en dichos ejercicios, precisamente por el propio literal del precepto, que solo permite aplicar dicha cantidad cuando haya insuficiente base imponible para practicar la reducción. En el año 2017 hay base imponible suficiente para aplicar dicha reducción generada en 2017, luego no será posible la aplicación futura puesto que no se da el requisito para ello.

Alegó el contribuyente en su reclamación que existía doctrina administrativa de la DGT que avalaba según él que cuando no se establece en la Ley un orden de prelación en la aplicación de una base imponible o un beneficio fiscal, el contribuyente puede aplicarlas libremente dentro del plazo máximo y respetando los límites. Cita en defensa de su tesis las consultas V4765-16 y V4163-15. Si analizamos la primera de ellas es cierto que reconoce que "las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional establecidas en los artículos 30, 31 y 32 del TRLIS, no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, y pendientes de aplicar a la entrada en vigor de la LIS, podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, tal y como establece el apartado 4 de la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS. Dicho apartado 4 de la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS permite que las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra puedan deducirse de las cuotas íntegras de los períodos impositivos siguientes, sin imponer que necesariamente tales cantidades deban deducirse en el primer período en el que exista cuota íntegra suficiente, por lo que de no deducirse en dicho período, podrán deducirse en cualquier otro posterior, dentro del plazo que otorga el citado artículo".

Pero la misma consulta, a continuación, aclara que solo se permite dejar pendiente cantidades a futuro cuando existe insuficiencia de cuota, lo cual venimos defendiendo en este recurso. Así, la consulta señala "Debe resaltarse la diferencia del tratamiento para estas deducciones para evitar la doble imposición pendientes de aplicar a la entrada en vigor de la LIS, con las deducciones para evitar la doble imposición internacional generadas en el propio período impositivo, para las que, de acuerdo con lo establecido en los artículos 31 y 32 de la LIS, solo las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

Es decir, en el caso de que existiera cuota íntegra suficiente, las deducciones generadas en el período impositivo que no se dedujeran no podrían deducirse en los períodos impositivos siguientes."

Todo lo anterior nos lleva a concluir que la actuación de la oficina gestora fue la correcta, aplicando primero la reducción generada en el ejercicio corriente y, con posterioridad, la que provenía de ejercicios anteriores. Esto tiene como consecuencia que se elimine el saldo pendiente de reducir en ejercicios futuros, lo cual resulta coherente con el literal de la norma.

En virtud de lo expuesto, esta Dirección SOLICITA del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en el Fundamento de Derecho y fije como criterio que para la aplicación de la reducción de la base imponible derivada de la reserva de capitalización se deberá aplicar primero la generada en el ejercicio y, posteriormente, la generada en los dos ejercicios anteriores que estuviera pendiente de aplicación. >>>

Sexto.

El T.E.A.R. de Cantabria notificó la interposición de ese R.U.C. a la entidad que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesada (y cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud de lo dispuesto en el art. 242.3 de la Ley 58/2003), abriéndole un trámite de audiencia a fin de que en el mismo pudiera presentar las alegaciones que tuviera a bien.

Trámite en el que no consta que la entidad haya presentado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia y legitimación para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Segundo.

La cuestión que se debate en el presente recurso se centra en determinar, como señala el Director recurrente, cuál debe ser el orden, si es que hay alguno, de aplicación de la reducción derivada de la reserva de capitalización, cuando concurren cantidades pendientes de aplicar procedentes de períodos anteriores junto con la generada en el propio período impositivo.

Por tanto, lo que el Director recurrente solicita en el recurso que ha interpuesto alcanza a un concreto aspecto del funcionamiento de la Reserva de capitalización, prevista en el art. 25, -que lleva ese título "Reserva de capitalización"-, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que dispone:

"1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.

b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al

cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

2. El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo:

- a) Las aportaciones de los socios.
- b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- d) Las reservas de carácter legal o estatutario.
- e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible.

3. La reducción correspondiente a la reserva prevista en este artículo será incompatible en el mismo período impositivo con la reducción en base imponible en concepto de factor de agotamiento prevista en los artículos 91 y 95 de esta Ley.

4. El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley."

Una aproximación general a esta figura tributaria.

Visto lo que dispone ese art. 25, y como una primera aproximación a grandes rasgos a lo dispuesto en el mismo, bien puede decirse que:

Ese artículo regula un beneficio o incentivo fiscal, que busca fomentar la autofinanciación de las empresas, incentivándola, como así lo recogió en su Preámbulo la Ley 27/2014, que fue la que lo introdujo con carácter novedoso:

"4. En materia de incentivos fiscales, destaca

.../...

b) En segundo lugar, es objeto de eliminación la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios, sustituyéndose ambos incentivos por uno nuevo denominado reserva de capitalización, y que se traduce en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo. Con esta medida se pretende potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, ..."

Y como así lo ha dejado dicho este Tribunal Central en nuestras resoluciones:

De 21/07/2020 (R.G. 1670/2018):

< Del texto legal, por tanto, queda claro que la reserva de capitalización constituye un incentivo para la capitalización de las empresas, permitiendo una reducción en la base imponible del 10 por ciento ... >

Y de 24/06/2021 (R.G. 4952/2019):

< TERCERO.- A la reserva de capitalización, incentivo introducido novedosamente por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), se refiere su Preámbulo exponiendo que: ...>

Un incentivo fiscal de aplicación opcional o voluntaria.

Un incentivo fiscal que, como ocurre en casi todos los beneficios fiscales, tiene primero unos requisitos que, si se cumplen, determinan su generación o nacimiento, y luego más tarde otros requisitos que limitan o condicionan su aplicación, y que también han de cumplirse para así consolidar el disfrute del mismo.

Y aunque lo normal sería empezar hablando de su generación, para seguir después con su aplicación, como el que nos ocupa es un incentivo fiscal que está construido de una manera un tanto singular, digámoslo así, vamos a hacerlo al revés.

Este incentivo fiscal opera como una reducción de la B.I. del período impositivo en que se aplica: reduce la B.I. de la entidad de ese ejercicio. Aplicación que está condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos que limitan o condicionan esa aplicación, hasta que el disfrute del incentivo se perfecciona definitivamente.

Y para generarse precisa la concurrencia de ciertos requisitos en dos períodos impositivos, en el que se genera y en el inmediatamente anterior (el precedente): pues el incentivo puede generarse en un período siempre que: (I) habiendo tenido beneficios la entidad en el período precedente; (II) esos beneficios no hayan sido luego objeto de reparto en el período en el que puede generarse el incentivo.

Examen de los elementos de la Reserva de capitalización que interesan de cara al presente recurso.

La figura incorpora numerosos elementos susceptibles de análisis, no obstante, por razones evidentes, vamos a centrarnos en los que quedan afectados o alcanzados por el recurso que nos ocupa.

Como hemos dicho, este incentivo fiscal es de aplicación opcional o voluntaria, pues según el primer párrafo de su apartado 1, la concurrencia de los requisitos precisos para su generación o nacimiento sólo implica que nace el derecho a aplicarlo, "tendrán derecho" dice la norma, con lo que el incentivo, que va exigir luego el cumplimiento de requisitos posteriores, podrá generarse y aplicarse, o no, según lo decida la entidad concernida; pues si decide que no, y aunque concurren los presupuestos y requisitos para poder aplicarlo, no se aplicará.

De lo dispuesto en el apartado 2, y haciendo abstracción de otras posibles cuestiones problemáticas que aquí no hacen al caso, hay que concluir que el incentivo se genera o nace cuando una entidad (I) haya tenido beneficios en el período inmediatamente precedente (el inmediatamente anterior), y (II) esos beneficios no los haya repartido luego en el período en el que el incentivo se genera. Pues eso, el haber tenido beneficios en el ejercicio precedente y no repartirlos en el siguiente, es lo que exige el cumplimiento de lo que dispone el apartado 2.

Y nace un incentivo consistente en una posible reducción de la B.I.; reducción que se cuantifica en el primer párrafo del apartado 1 en un 10% de esos beneficios (del período inmediatamente precedente) que no hayan sido objeto de distribución o reparto (en el período en que se va a generar el incentivo).

Así es cómo y por cuánto se genera este incentivo fiscal.

Por tanto, y repárese en ello porque es importante, estamos ante una generación que no depende en absoluto de la B.I. del período en que se genera el incentivo, puesto que, incluso en el caso de que ésta (la B.I. del período en que se genera el incentivo) sea negativa, el incentivo se generará, y se generará igual y por el mismo importe que si esa B.I. es elevadísima.

La aplicación del incentivo fiscal que nos ocupa permite reducir la B.I. del período en que se aplica hasta en un 10% de esa B.I., que es lo que recoge el octavo y penúltimo párrafo del apartado 1. Base susceptible de reducirse, que es, como también recoge ese apartado 1, la base previa a tal reducción (la de ese art. 25), a las integraciones previstas en el art. 11 de la Ley del Impuesto, y a la posible compensación de BIN's (Bases Imponibles Negativas).

Y lo que acabamos de afirmar en el párrafo anterior amerita de un importante comentario adicional, relativo a que ese 10% del octavo y penúltimo párrafo del apartado 1, que marca el límite máximo en que puede reducirse la B.I. cuando se aplica el incentivo, y aunque la magnitud sea la misma (un 10%), es distinto e independiente del 10% del primer párrafo del apartado 1, pues éste (el del primer párrafo) lo que hace es cuantificar el incentivo cuando nace o se genera, y lo cuantifica en ese porcentaje de los beneficios del período precedente que no hayan sido objeto de distribución o reparto (en el período de generación del incentivo).

Como hemos expuesto, la aplicación del incentivo no puede superar el 10% de la B.I. del período (10% del octavo y penúltimo párrafo); y, como son magnitudes distintas tal y como acabamos de explicar, la cuantía del incentivo aplicable podrá ser inferior o superior a ese 10% de la B.I. del período, e incluso de un importe idéntico.

Pues bien, si la cuantía del incentivo aplicable es inferior o igual a ese 10% de la B.I. del período, el límite de ese octavo y penúltimo párrafo no supondrá ningún problema, pues la cuantía del incentivo aplicable podrá aplicarse y se aplicará íntegramente en ese período, con lo que se agotará.

Sin embargo, si la cuantía del incentivo aplicable es superior a ese 10% de la B.I. del período, lo que también puede ocurrir, habrá una parte de esa cuantía que no podrá aplicarse porque "no cabe", y valga la expresión por lo elocuente, con lo que quedará una parte no aplicada; cuantía no aplicada que será total si la B.I. del período es negativa, porque nada se podrá haber aplicado.

Una situación a la que da respuesta el último párrafo de ese apartado 1:

"No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al

cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior."

Con lo que, esa parte de la cuantía del incentivo aplicable, que no haya podido aplicarse en el período, porque no ha cabido en ese límite establecido en el 10% de la B.I. del período (10% del octavo y penúltimo párrafo), podrá ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos. Además, y como vemos, el beneficio fiscal, que busca fomentar la autofinanciación de las entidades, lo hace premiando lo que espera conseguir -esa autofinanciación- con un incentivo que ha de aplicarse necesariamente con una manifiesta cercanía al momento en que esa autofinanciación se ha producido, al no haberse repartido los beneficios obtenidos.

Pero, el comienzo de ese último párrafo establece otro aspecto del funcionamiento del incentivo que es muy relevante, pues precisa que en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos siguientes; lo que supone, que las cantidades pendientes de un período anterior sólo podrán ser objeto de aplicación en los períodos siguientes, si son cantidades pendientes por haber sido insuficiente la base imponible para poder aplicarlas en tal período anterior.

Una cuestión bastante enrevesada, y que precisa una mayor explicación, dada su importancia para el caso que nos ocupa.

Pongámonos en el primer año de aplicación del incentivo, que fue el 2015, con lo que en ese año, como el incentivo fue introducido ex novo por la Ley 27/2014, no podían existir cantidades de esta reducción pendientes de aplicación procedentes de períodos anteriores; y pensemos en una entidad que sí quiere disfrutar del incentivo.

En el período 2015 el incentivo pudo generarse o nacer en los términos que antes hemos expuesto, pudiendo llegar en cuanto a su generación al 10% de los beneficios que esa entidad hubiese obtenido en el período precedente (2014), y que no hubiese repartido luego a sus socios en ese período 2015, una cuantía que vamos a denominar "M".

Mientras que la posible aplicación del incentivo también sería como antes se ha expuesto, con el incentivo esa entidad podría reducir su B.I. del período 2015 hasta el 10% de esa B.I. de 2015.

Y también pudo ocurrir lo que antes se ha explicado.

Si la cuantía del incentivo generado (M) hubiese sido inferior o igual a ese 10% de la B.I. del 2015, no habría habido ningún problema, y el incentivo generado (M) se habría aplicado íntegramente en ese período 2015.

Mientras que si la cuantía del incentivo generado (M) hubiese sido superior a ese 10% de la B.I. del 2015, de ese incentivo generado (M) sólo se podría haber aplicado una parte, llamémosla "m", quedando como susceptible de poder aplicarse en los períodos de los dos años siguientes la diferencia: $M - m$, o la totalidad de M si la B.I. de 2015 hubiese sido negativa.

Pues bien, todo eso la norma lo permite.

Lo que la norma, ese comienzo del último párrafo del apartado 1 del art. 25 de Ley 27/2014, no permite, es que esa entidad se hubiera reservado una parte o todo del incentivo generado (M) en el período 2015, si esa parte o ese todo pudiera haberlos aplicado en el mismo. Lo que pudiendo haberse aplicado, no lo hubiera sido -aplicado-, se pierde.

O dicho de otra manera, del incentivo generado en 2015 (M) sólo pudo quedar una parte susceptible de aplicación para los períodos siguientes, si lo aplicado en ese período 2015 hubiese agotado la posibilidad de su aplicación (el 10% de la B.I. de 2015).

Eso es lo que establece el comienzo de ese último párrafo:

"No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos ..."

Una previsión que enunciada con un valor aplicable a ese período (2015) y a los sucesivos (2016 y ss.) queda como sigue:

Lo que la norma, ese comienzo del último párrafo del apartado 1 del art. 25 de Ley 27/2014, no permite, es que una entidad se reserve una parte o todo del incentivo aplicable en un determinado período, si esa parte o ese todo puede aplicarlos en el mismo. Lo que pudiendo aplicarse, no se aplica, se pierde.

O dicho de otra manera, del incentivo aplicable en un determinado período sólo puede quedar una parte susceptible de aplicación para los períodos siguientes, si lo aplicado en el período ha agotado su posibilidad de aplicación (el 10% de la B.I.).

Una incidencia y su tratamiento, los que acabamos de exponer, que pueden dar luego a una problemática como la que está presente en el caso origen del presente recurso; y que ejemplificamos, generalizándola, con unas magnitudes más sencillas.

Sea una sociedad X que en el período 2015 generó un incentivo aplicable de una cuantía de 5 unidades monetarias (en adelante u.m.), de la que en ese ejercicio 2015 sólo pudo aplicar 1 u.m., con lo que quedaron 4 u.m. sin aplicar; que en el período siguiente (2016) ni genera ni puede aplicar; y que luego en un período segundo posterior (2017), genera un nuevo incentivo de 2 u.m., resultando que en ese período posterior el incentivo aplicable es de 3 u.m.

Y el problema que se plantea es qué ocurre en el período 2017, cuando esa sociedad X va a aplicar las 3 u.m. del incentivo que puede aplicar, porque hay dos soluciones de consecuencias muy distintas:

Primera.- Que tenga que aplicar primero las 2 u.m. generadas en ese período 2017, y luego, hasta las 3 u.m. que puede aplicar en 2017, completar la aplicación con 1 u.m. de las 4 u.m. que tiene pendientes del período 2015; con lo que, de esas 4 u.m. que tiene pendientes de aplicar de 2015., sólo aprovecharía 1 u.m.; tras lo cual a esa sociedad X para 2018 no le quedaría nada pendiente de aplicar, porque lo no aplicado de 2015 (3 u.m.) ya no sería aplicable por superarse el plazo de los dos períodos del último párrafo del apartado 1 del art. 25, y no tendría nada ni del 2016, en que no generó, ni del 2017, del que lo generado (2 u.m.) ya lo habría aplicado íntegramente. El resultado de esta primera solución es que la sociedad X habría aplicado reducciones por 4 u.m. (1 u.m. en 2015 y 3 u.m. en 2017) y no tendría reducción alguna para aplicar en períodos futuros (2018 y/o 2019).

Y segunda.- Que en ese período 2017 pueda aplicar 3 u.m., que es todo lo que puede aplicar, de las 4 u.m. que tiene pendientes de aplicar del período 2015; con lo que, si así pudiera hacerlo, tras esa aplicación en 2017, a esa sociedad X para 2018 y/o 2019 le quedarían 2 u.m. pendientes de aplicar, porque aunque lo no aplicado de 2015 (1 u.m., que son las 4 u.m. que tenía menos las 3 u.m. que ha aplicado) ya no sería aplicable por superarse el plazo de los dos períodos del último párrafo del apartado 1 del art. 25, y aunque no tendría nada del 2016, en que no generó, le quedarían las 2 u.m. del 2017, generadas en ese período y que no habría aplicado. Con lo que el resultado de esta segunda solución es que la sociedad X habría aplicado reducciones por 4 u.m. (1 u.m. en 2015 y 3 u.m. en 2017) y tendría 2 u.m. de reducción para aplicar en períodos futuros (2018 y/o 2019).

Y eso es lo que se suscita y lo que este Tribunal ha de resolver en el presente recurso, si esa sociedad X tendría que actuar necesariamente en la forma descrita como primera solución, que es lo que patrocina el Director de Inspección, o si podría actuar en la forma descrita como segunda solución, que es lo que entiende el T.E.A.R. de Cantabria; segunda solución que combate el Director recurrente, que pretende que este Tribunal fije como criterio

< que para la aplicación de la reducción de la base imponible derivada de la reserva de capitalización se deberá aplicar primero la generada en el ejercicio y, posteriormente, la generada en los dos ejercicios anteriores que estuviera pendiente de aplicación. >

De entrada, vaya por delante que la norma, el repetido art. 25 de la Ley 27/2014, no recoge de una manera expresa y clara que la solución que deba aplicarse tenga que ser la primera o la segunda.

Como así lo reconoce paladinamente el Director recurrente en la pág. 13ª de su recurso:

< Aparentemente, la norma no establece una regla sobre cómo ha de conjugarse la aplicación de la reducción procedente de ejercicios anteriores con la del ejercicio corriente. Simplemente indica que se aplicarán ambas conjuntamente. Pero como decimos, esta falta de previsión expresa es más aparente que real. >

El Director de inspección nos ha trasladado diversos argumentos que él entiende que avalan su opinión, de que deberá aplicarse primero la reducción del art. 25 generada en el ejercicio y, posteriormente, y hasta donde se pueda en su caso, las generadas en los dos ejercicios anteriores que estuvieran pendiente de aplicación.

Argumentos que examinamos en los siguientes Fundamentos de Derecho, lo que vamos a hacer en el mismo orden en el que esos argumentos van apareciendo en el escrito de interposición del recurso.

Tercero.

El primer argumento del Director recurrente, que es el que él mas destaca, y que a juicio de este Tribunal es para él el fundamental, es que el orden en que se debe aplicar la reducción del art. 25:

< es similar al recogido en la Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades. >

Argumento con el que, aunque reconoce que los gastos financieros y la reducción del art. 25 son partidas distintas del I s/ Soc., y refiriéndose al contenido de esa resolución de la D.G.T. de 16/07/2012, el Director sostiene que <ello no impide entender que lo previsto en esa resolución no resulte aplicable al caso analizado>; resolución de 16/07/2012 en la que ese Centro Directivo dejó dicho que:

< "De acuerdo con el último párrafo del apartado 1 del artículo 20 del TRLIS, los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite que se establece en ese apartado.

Esos gastos financieros netos no deducidos en períodos impositivos anteriores se deducirán en el propio período impositivo, una vez deducidos los devengados en el mismo y siempre que no excedan, en su conjunto, del 30 por ciento del beneficio operativo del período impositivo o de 1 millón de euros, por cuanto, de no establecerse dicha prioridad, se estaría prorrogando tácitamente, de manera indefinida, el plazo de 18 años establecido en la norma para la deducción de gastos financieros netos". >

Un argumento que no se puede compartir; y ello por varias razones.

La primera razón es que la "Limitación en la deducibilidad de gastos financieros" del art. 20 del T.R. no regulaba precisamente un beneficio fiscal, pues no hay más que recordar que la figura fue introducida por el R.D. Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, que dio una nueva redacción y ese título al art. 20 del T.R., que hasta entonces se titulaba "Subcapitalización" y que regulaba otra cosa; R.D. Ley 12/2012 en cuyo preámbulo puede leerse lo siguiente:

" I Desde hace unos meses, como consecuencia de la situación por la que atraviesa la economía española, se vienen adoptando diversas medidas con el fin de corregir lo antes posible los principales desequilibrios que se manifiestan en aquélla.

Entre ellos reviste singular importancia la reducción del déficit público a cuyo fin se dirigieron varias de las medidas incorporadas en el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.

Transcurrido un trimestre desde entonces, el objetivo

.../...

II En el contexto señalado, constituye una prioridad conseguir un incremento de los ingresos fiscales procedentes del Impuesto sobre Sociedades, esfuerzo recaudatorio que se recaba, fundamentalmente, de las grandes empresas, poseedoras de la capacidad contributiva necesaria para coadyuvar al sostenimiento de las finanzas públicas, a través de la figura del mencionado tributo.

Se introducen, en primer lugar, diversas medidas de carácter temporal, ...

.../...

En segundo lugar, se introducen medidas con carácter indefinido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Destaca por importancia, entre ellas, la limitación que se introduce en relación con la deducción de gastos financieros, teniendo en cuenta que la reforma aquí recogida se asemeja a la tendencia legislativa en Estados de nuestro entorno económico."

Lo que regula la "Limitación en la deducibilidad de gastos financieros" está en las antípodas de lo que es un beneficio o incentivo fiscal, pues es un remedio para atajar el déficit público, que si de algo puede tildarse es de "carga fiscal".

Siendo así, lo de decir que a un incentivo fiscal, como claramente lo es la "Reserva de capitalización" en los términos que hemos explicado antes, debe aplicársele el funcionamiento de una carga fiscal, como lo es la "Limitación en la deducibilidad de gastos financieros", es algo a lo que este Tribunal no le ve fundamento lógico u ontológico alguno.

La segunda razón es que el criterio que recogió la DGT en su resolución de 16/07/2012 sobre el funcionamiento de la "Limitación en la deducibilidad de gastos financieros" del art. 20 del T.R. es un criterio que se asienta en la propia naturaleza y características de esa figura; naturaleza y características que no están presentes en la "Reserva de capitalización".

Y es que debe repararse en que los gastos financieros de un período eran -y son- unos gastos mercantiles y contables de ese período, que mercantil y contablemente debían -y han- de imputarse a ese período (art. 38.d del Código de Comercio y 2 Principio contable del Marco Conceptual de la Contabilidad del P.G.C. del R.D. 1514/207); y que, por ello, atendiendo a lo dispuesto en el art. 10.3 de ese T.R., pasaban en principio todos ellos a la B.I. del Impuesto de ese período.

Y sólo después entraba a operar lo dispuesto en el art. 20, de suerte que:

I.- Si los gastos financieros de ese período habían superado el límite que en ese art. 20 se establecía, una parte de tales gastos financieros de ese período, pasaban a ser fiscalmente no deducibles, gastos financieros no deducidos que podrían ser deducidos fiscalmente en los 18 períodos siguientes.

II.- Mientras que si los gastos financieros de ese período no habían alcanzado el límite que en el mismo se establecía, y existían gastos financieros no deducidos fiscalmente de períodos anteriores, podrían deducirse éstos: los no deducidos de períodos anteriores.

Por tanto, por lo que hace a los gastos financieros, los primeros que había que deducir en todo caso eran los gastos del propio ejercicio, pero no porque lo dijera ninguna norma fiscal específica, sino porque eso venía de la norma mercantil y se establecía así en la norma de imputación general del art. 10.3 del T.R..

Pero eso no rige para la "Reserva de capitalización", cuyo funcionamiento, que hemos explicado antes, nada tiene que ver con todo eso.

Y, finalmente, la tercera razón enlaza con lo que hemos dicho antes de que no le vemos fundamento lógico u ontológico alguno para que a un incentivo fiscal, como lo es la "Reserva de capitalización" del art. 25 de la Ley 27/2014, deba aplicársele el funcionamiento de una carga fiscal, como lo es la "Limitación en la deducibilidad de gastos financieros" del art. 20 del T.R., especialmente cuando se repara en que para otros incentivos fiscales, en concreto para las "Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades", la Ley 27/2014 tiene en su art. 39 y en su D.T. 24ª.3, una solución que es completamente la opuesta, pues cuando concurren deducciones del período con otras de períodos anteriores, se aplican primero éstas, las deducciones de períodos anteriores, por orden cronológico -sistema F.I.F.O.- y luego, si caben, las del propio período.

Por todo ello, el argumento se desestima.

Cuarto.

El segundo argumento del Director recurrente es que el criterio de imputación que él patrocina supone o implica <que se está realizando una interpretación adecuada y coherente con tenor literal> del precepto.

Que es un argumento que sí que tiene una evidente enjundia:

< se está realizando una interpretación adecuada y coherente con tenor literal, que redundaría en beneficio del propio contribuyente.

Así, vemos que la norma establece que "... No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior".

Aparentemente, la norma no establece una regla sobre cómo ha de conjugarse la aplicación de la reducción procedente de ejercicios anteriores con la del ejercicio corriente. Simplemente indica que se aplicarán ambas conjuntamente. Pero como decimos, esta falta de previsión expresa es más aparente que real. Y ello se entiende al analizar los requisitos imprescindibles para poder aplicar la reducción en ejercicios futuros. La norma solo permite aplicar en los dos años inmediatos y sucesivos cuando hay insuficiencia de base imponible para aplicar la reducción. De esta forma, si se aplica con el orden que se recoge en la resolución del TEAR y en un año se aplica preferentemente la reducción generada en el año anterior o dos años anteriores sobre la generada en el ejercicio, se perdería el derecho a aplicar la generada en el ejercicio en los años sucesivos porque no se cumpliría el literal de la norma. >

Argumento que alcanza a la interpretación de ese inciso según el que "en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos"; inciso del que el Director considera que se desprende lo que él sostiene, de que se deberá aplicar primero la reducción de la reserva de capitalización generada en el ejercicio y, posteriormente, las pendientes de ejercicios anteriores.

Y argumento con el que apela a la "literalidad" de ese inciso.

Sin embargo, este Tribunal no comparte este argumento.

El de su literalidad, "el sentido propio de sus palabras", es el primer canon de interpretación hermenéutica del art. 3.1 del Código civil, aplicable también en el ámbito tributario atendiendo a lo que así dispone el art. 12.1 de la Ley 58/2003).

Pues bien, a juicio de este Tribunal, de la literalidad del inciso en cuestión no se desprende lo que el Director entiende de que se deberá aplicar primero la reducción de la reserva de capitalización generada en el ejercicio y, posteriormente, las pendientes de ejercicios anteriores.

A nuestro juicio, y como hemos expuesto en el Fundamento de Derecho segundo, la literalidad de ese inciso lo que evita es que una entidad pueda reservarse para períodos posteriores una parte o todo del incentivo aplicable en un determinado período, si esa parte o ese todo ha podido aplicarlos en el mismo. Lo que pudiendo aplicarse, no se aplica, se pierde.

Eso es lo que dice la literalidad de ese inciso.

Y lo que no dice es que haya aplicar primero el incentivo generado en el período y, posteriormente, los pendientes de períodos anteriores.

Y porque no lo dice, es por lo que hay que desestimar el argumento del Director que nos ocupa.

Quinto.

El tercer argumento del Director de inspección es que esa interpretación del precepto que él patrocina, es una interpretación <que redunde en beneficio del propio contribuyente>.

Argumento tampoco admisible, pero cuyo análisis abunda en lo desacertado de ese criterio que el Director entiende que es el válido.

El argumento del Director que ahora examinamos, es un argumento circular, pues una de sus premisas, quizás la fundamental, aunque implícita, es precisamente la conclusión a la que quiere llegar.

El argumento es como sigue:

Primera premisa, -implícita y que es la conclusión a la que se quiere llegar-, hay que aplicar primero la reducción generada en el propio período, y sólo después y si caben las procedentes de períodos anteriores.

Segunda premisa, como hay que proceder de la manera que se acaba de exponer, el sujeto pasivo que aplique primero las cantidades procedentes de períodos anteriores, ya no podrá aplicar la generada en el propio período, y la perderá.

Conclusión, aplicar primero la generada en el propio período y sólo después las cantidades procedentes de períodos anteriores <redunda en beneficio del propio contribuyente>, porque si no lo hace así, perderá la última, la generada en el propio período.

Algo que para ser así, precisa necesaria e inexcusablemente que el criterio válido sea el de esa primera premisa implícita, es decir: el que el Director pretende.

Porque si no lo es, si el criterio del Director no es el válido, actuar de esa manera perjudica al obligado tributario.

En el Fundamento de Derecho segundo, cuando hemos ejemplificado las dos soluciones que se pueden dar a la problemática que nos ocupa, hemos planteado un supuesto, que viene a ser conceptualmente coincidente con el que es causa última del presente recurso, en el que hemos concluido que, con la primera solución, que es la que propugna el Director, la sociedad X de ese supuesto habría aplicado reducciones por 4 u.m. (1 u.m. en 2015 y 3 u.m. en 2017) y no tendría reducción alguna para aplicar en períodos futuros (2018 y/o 2019); mientras que, con la segunda solución, que es la que siguió el T.E.A.R. de Cantabria, la sociedad X habría aplicado reducciones por 4 u.m. (1 u.m. en 2015 y 3 u.m. en 2017) y tendría 2 u.m. de reducción para aplicar en períodos futuros (2018 y/o 2019).

Con lo que resulta manifiesto que a la sociedad X le resultará más beneficiosa la segunda solución que la primera.

Y, de hecho, en el caso que es causa última del presente recurso, la entidad concernida, mientras que discrepó abiertamente del criterio aplicado por la URGE de Cantabria (la primera solución), que es el que el Director patrocina, y por ello reclamó frente al mismo, aceptó luego sin más lo resuelto por el T.E.A.R. de Cantabria, que resolvió diciendo que el criterio correcto era el otro (la segunda solución).

Siendo todo ello así, el que el Director sostenga que la solución que él patrocina redunde en beneficio del contribuyente, es un argumento irrelevante en los términos expuestos.

Sexto.

El cuarto -y último- argumento del Director de inspección aparece cuando quiere salir al paso de la aplicabilidad a estos casos de lo dicho por la D.G.T. en unas consultas a las que la entidad concernida había apelado en su reclamación ante el T.E.A.R. de Cantabria (Antecedente de Hecho tercero), y en las que ese Centro directivo había examinado cómo deben aplicarse las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional. Dice el Director:

< Cita en defensa de su tesis las consultas V4765-16 y V4163-15. Si analizamos la primera de ellas es cierto que reconoce que "las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional establecidas en los artículos 30, 31 y 32 del TRLIS, no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, y pendientes de aplicar a la entrada en vigor de la LIS, podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, tal y como establece el apartado 4 de la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS. ...".

Pero la misma consulta, a continuación, aclara que solo se permite dejar pendiente cantidades a futuro cuando existe insuficiencia de cuota, lo cual venimos defendiendo en este recurso. ... >

Resulta diáfano, que al Director lo que preocupa es que no se produzca un efecto arrastre que permita llevar a períodos siguientes cantidades del incentivo que no correspondan: <solo se permite dejar pendiente cantidades a futuro cuando existe insuficiencia de cuota, lo cual venimos defendiendo en este recurso>.

Pero eso es algo que este Tribunal respeta y no contradice con el criterio que entendemos aplicable.

Porque no decimos que los incentivos generados en distintos períodos puedan amalgamarse o aplicarse en períodos posteriores que vayan más allá de los fijados por la norma. El incentivo generado cada año es independiente de los que hayan podido generarse en períodos anteriores, o de los que puedan generarse en períodos sucesivos, y deberá aplicarse en los términos que el art. 25 de la Ley del Impuesto prevé, y nunca más allá.

Como ya hemos dicho en el Fundamento de Derecho segundo, el incentivo de la Reserva por Capitalización es un beneficio fiscal que busca fomentar la autofinanciación de las entidades, premiando tal hecho con un incentivo que debe aplicarse necesariamente con una manifiesta cercanía al momento en que esa autofinanciación se produce, al no haberse repartido los beneficios obtenidos.

Pues bien, este Tribunal considera que con las previsiones de: (I) que el incentivo generado cada año es independiente de los que hayan podido generarse en períodos anteriores, o de los que puedan generarse en períodos sucesivos; (II) que las cantidades del incentivo -el derecho a la reducción- generadas en un determinado período sólo podrán ser objeto de aplicación en ese período y/o en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos; y (III) de que no pueda reservarse para períodos posteriores una parte o todo del incentivo aplicable en un determinado período, porque lo que pudiendo aplicarse, no se aplica, se pierde; se cumple esa pretensión de la norma de que el incentivo se aplique necesariamente con una manifiesta cercanía al momento en que se haya producido la autofinanciación que se incentiva.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA GENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA,

DESESTIMARLO, fijando el siguiente criterio: A la hora de aplicar la reducción correspondiente a la reserva de capitalización, cuando existen cantidades pendientes de aplicar procedentes de períodos anteriores junto con la generada en el propio período, el sujeto pasivo podrá aplicarlas en el orden que quiera, pues no hay nada establecido sobre que unas u otras tengan que aplicarse primero.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.