

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087951

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 4242/2022, de 26 de septiembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 855/2019

#### SUMARIO:

**IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Materialización de la reinversión.** Afirma la Sala que lo que se reinvertió en 2007, fue un montante económico representado en moneda. Sabemos que el dinero es el bien fungible por excelencia, las monedas en que se configura representan un valor. La reinversión no exige que exactamente el mismo dinero (monedas), que se obtuvo en el beneficio extraordinario sea el que se reinvierta, lo que exige es que sea reinvertido con los requisitos establecidos, un valor económico, representado por la suma obtenida en concepto de beneficio extraordinario. Por lo tanto, que haya existido otra inversión, que en principio se determinó como reinversión, no impide que, una vez rechazada esta primera reinversión, pueda en el plazo legal, realizarse otra inversión imputable al beneficio extraordinario obtenido, porque se reinvierte un valor económico, no una concreta suma materialmente determinada. **Regímenes especiales. Régimen de la minería. Factor de agotamiento.** Es pacífico que, en las cuentas anuales aprobadas, las reservas de la entidad no solo no se incrementaron en el importe necesario, conforme al requisito legal, sino que se redujeron. Es evidente que el precepto aplicable exige que deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible. Por tanto, la Sala no puede aceptar la tesis actora en orden a que no existe una exigencia legal al respecto. En ningún caso la Administración ha computado en el factor de agotamiento otro beneficio que no se derive de la extracción de minera, de lo que se trata es de que no se ha aplicado a reservas el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento. En resumen, el incremento de las reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento, es un requisito legalmente ineludible para aplicar la deducción.

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 25, 42 y 100.

#### PONENTE:

*Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

## AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000855 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 16600/2019

Demandante: SAINT GOBAIN CRISTALERIA, S.L

Procurador: D<sup>a</sup> SILVIA VÁZQUEZ SENÍN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**SENTENCIA**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA  
D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a veintiséis de septiembre de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido SAINT GOBAIN CRISTALERIA, S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Silvia Vázquez Senín, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de julio de 2019, relativa a Impuesto de Sociedades, ejercicios 2009, 2010 y 2011 siendo la cuantía del presente recurso 13.353.206,94 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por SAINT GOBAIN CRISTALERIA, S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Silvia Vázquez Senín, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de julio de 2019, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que con expresa condena en costas a la Administración demandada, acuerde estimar el presente recurso y, en consecuencia, anule la Resolución del TEAC y, consecuentemente, el Acuerdo de Liquidación de la que trae causa.

**Segundo.**

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

**Tercero.**

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, tenidos por aportados los documentos y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día veintitrés de septiembre de dos mil veintidós, en que efectivamente se deliberó, votó y fallo el presente recurso.

**Cuarto.**

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS****Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de julio de 2019, que estima parcialmente la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto de Sociedades ejercicios 2009, 2010 y 2011.

Antecedentes del presente recurso:

1.- Con fecha 11 de julio de 2014 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general frente al Grupo fiscal 13178, cuya sociedad dominante es SAINT GOBAJN CRISTALERÍA, SL, a la que se dirigió dicha comunicación de inicio, referidas al concepto Impuesto sobre Sociedades, periodos 2009 a 2011.

2.- Con fecha 15 de abril de 2015, se notificó al obligado tributario el acuerdo de ampliación del plazo de duración del referido procedimiento de inspección, por otro periodo de 12 meses, por apreciarse la concurrencia de circunstancias de especial complejidad en dichas actuaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

3.- Como consecuencia de tales actuaciones de comprobación e investigación se formalizó, con fecha 3 de marzo de 2016, acta de disconformidad modelo A02 con número de referencia 72655345 en relación con concepto y periodo indicados, a la que se adjuntó el preceptivo informe ampliatorio. En la misma fecha se formalizó también un acta de conformidad, modelo A01, núm. 80096533, en la que se recogió la propuesta de regularización referida a los elementos de la misma obligación tributaria (Impuesto sobre Sociedades de los periodos comprobados) respecto de los cuales el obligado tributario manifestó su conformidad.

4.- Presentadas alegaciones por la interesada al acta de disconformidad, la Jefa de la Oficina Técnica dictó en 20 de septiembre de 2016, notificado en la misma fecha de 20 de septiembre de 2016, el correspondiente acuerdo de liquidación (A23 72655345) del que resultaba, en relación exclusivamente a 2009, una deuda a devolver por importe de 422.020,39 euros de los que 366.791,70 euros correspondían a la cuota y 55.228,69 euros correspondían a intereses de demora.

Cuestiones planteadas en la demanda.

- 1.- Procedencia de la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- 2.- Factor de agotamiento: procedencia del ajuste practicado por la Sociedad.
- 3.- Disconformidad con la regularización de las BIN generadas por Maxit con carácter previo a su incorporación en el Grupo Fiscal.

**Segundo.** *Procedencia de la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.*

La Sociedad, tal como se expone en la demanda, como representante del Grupo Fiscal, en el curso del procedimiento inspector solicitó que se aplicase en el ejercicio 2009 la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del TRLIS por la parte de la renta obtenida en el ejercicio 2007 respecto de la cual, en las actuaciones inspectoras anteriores, la Administración tributaria no consideró acreditada la reinversión de la totalidad del importe obtenido en la transmisión.

En concreto, mediante actas suscritas en conformidad se minoró la deducción en 966.820,33 euros al no haberse reinvertido el importe total procedente y mediante acta de disconformidad se minoró en un importe adicional de 3.598.766,31 euros por haberse realizado la reinversión en bienes que, a juicio de la Inspección, no eran aptos para acogerse al beneficio fiscal.

El Acuerdo de Liquidación consideró que, respecto de la parte de la deducción que no se había admitido por falta de reinversión y que había sido regularizada mediante acta de conformidad (966.820,33 euros), no cabía que el contribuyente reclamase la aplicación en ejercicios posteriores puesto que la regularización administrativa ya había adquirido firmeza. Es decir, se denegaba la posibilidad de acreditar el derecho a la deducción respecto de la parte de importe de la contraprestación que, en el curso del procedimiento de inspección del ejercicio 2007, el Grupo Fiscal admitió no haber reinvertido.

Respecto de la parte de la deducción no admitida por haberse producido la reinversión en activos no aptos (3.598.766,31 euros), el Acuerdo de Liquidación sostiene que en tanto no existiese pronunciamiento firme en vía jurisdiccional sobre la procedencia o no de este ajuste en los ejercicios previamente inspeccionados, no debía ajustarse este beneficio con base en las inversiones efectuadas en el año 2009 por el Grupo Fiscal. Dicho lo anterior, el Acuerdo de Liquidación, en todo caso, también admitía que en el supuesto de que se desestimase el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Sociedad frente a este Tribunal en relación con la liquidación correspondiente al ejercicio 2007, procedería reconocer el beneficio de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios por las inversiones efectuadas en el ejercicio 2009.

La Administración sostiene respecto de esta cuestión, que el recurrente no incluyó en la declaración consolidada del IS de 2009 ninguna deducción por reinversión de los referidos beneficios extraordinarios de 2007,

con fundamento en inversiones que hubiera realizado en 2009. Y, por otra parte, en el momento (19 de febrero de 2016) en que formula tal solicitud, SGC tenía pendiente de resolución por esa Ilma. Sala la pretensión de que se anulara la regularización de la deducción de esos beneficios por ciertas inversiones a que declaró haberlos aplicado en el ejercicio 2007. Esta pendencia procesal persistió durante todo el procedimiento y en la fecha del Acuerdo de Liquidación.

Regulación aplicable

Artículo 42. 6 a) Real Decreto Legislativo 4/2004:

"6. Plazo para efectuar la reinversión.

a) La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el período impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del período impositivo.

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

Análisis de los argumentos de las partes.

Debemos partir de la base que, como se sostiene en la contestación a la demanda, que el recurrente no incluyó en la declaración consolidada del IS de 2009 ninguna deducción por reinversión de los referidos beneficios extraordinarios de 2007, con fundamento en inversiones que hubiera realizado en 2009. Ahora bien, ello fue debido a que había operado la reinversión en el mismo ejercicio 2007.

Pero ocurrió que esa reinversión fue regularizada, ya que se consideraron que los bienes en los que se había materializado no eran aptos.

Así las cosas, lo que solicitó el recurrente a la Inspección, fue una suerte de íntegra regularización, ya que, si se comprobaba el año 2009, podía aplicarse la materialización de la reinversión, en bienes en los que se había invertido en ese ejercicio que podían ser aptos. Y si atendemos al contenido del precepto antes transcrito, la materialización había cumplido los plazos establecidos (los beneficios extraordinarios se obtuvieron en 2007, y la inversión que se solicita como materialización en 2009, dentro del plazo de tres años posteriores.

Ahora bien, no le falta razón a la Administración al señalar que la regularización del ejercicio 2007 no era firme al tiempo que se solicitó que la materialización se refiriera al ejercicio 2009.

Pero esta Sala dictó sentencia desestimatoria en el recurso 465/2015, en fecha 23 de junio de 2017, declarada firme por Decreto de 8 de noviembre de 2017, por lo que la regularización realizada en el ejercicio 2007 fue confirmada en todos sus aspectos, y, concretamente, en cuanto a la ineptitud de los bienes para producir la materialización de la reinversión.

Ahora bien, la Administración en ningún caso ha admitido que los bienes en los que se realizó la inversión sean aptos, ni ha determinado el montante de la inversión, a efectos de determinar los recursos invertidos. Por lo tanto, nuestro pronunciamiento en este punto debe ser que la Administración compruebe la inversión de 2009, para determinar si se ha producido correctamente la reinversión y su cuantía.

La posible existencia de incongruencia es irrelevante dado el resultado de esta pretensión actora.

Veamos las restantes alegaciones de la demandada.

1.- El importe obtenido en la transmisión onerosa fue reinvertido.

Lo que se reinvertió en 2007, fue un montante económico representado en moneda. Sabemos que el dinero es el bien fungible por excelencia, las monedas en que se configura representan un valor. La reinversión no exige que exactamente el mismo dinero (monedas), que se obtuvo en el beneficio extraordinario sea el que se reinvierta, lo que exige es que sea reinvertido con los requisitos establecidos, un valor económico, representado por la suma obtenida en concepto de beneficio extraordinario. Por lo tanto, que haya existido otra inversión, que en principio se determino como reinversión, no impide que, una vez rechazada esta primera reinversión, pueda en el plazo legal, realizarse otra inversión imputable al beneficio extraordinario obtenido, porque, como decimos, se reinvierte un valor económico, no una concreta suma materialmente determinada.

2.- El recurrente solo deduce en la demanda una pretensión meramente anulatoria.

Es cierto, pero en esa pretensión anulatoria se incluye la negativa a realizar la íntegra regularización respecto al ejercicio 2009, pretensión que, además, el recurrente pudo efectuar autónomamente, una vez que la

Liquidación de 2007 quedó firme, pues existió una inversión en 2009, que puede reunir los requisitos del artículo 42 del RDL 4/2004.

**Tercero. Factor de agotamiento.**

El Acuerdo de Liquidación deniega la deducibilidad de un ajuste extracontable realizado por SG Placo en el periodo 2010 por importe de 624.694 euros. El único argumento para denegar este ajuste, según el Acuerdo de Liquidación, es que en el año 2011 se produjo una minoración de las reservas de esta entidad.

El recurrente sostiene que El TRLIS no exige de manera expresa la existencia de resultados contables positivos como requisito para aplicar el factor de agotamiento, sino que, de hecho, impone su cálculo por referencia a la parte de la base imponible que se corresponda con los aprovechamientos o, incluso, al valor de los propios aprovechamientos en caso de materias primas declaradas prioritarias.

Regulación legal.

Artículo 100.3 del EDL 4/2004:

"3. En cada período impositivo deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento."

Análisis de los argumentos de las partes.

Es pacífico que, en las cuentas anuales aprobadas, las reservas de la entidad no solo no se incrementaron en el importe necesario, conforme al requisito legal, sino que se redujeron.

Es evidente que el precepto que hemos citado exige que deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible. Por tanto, no podemos aceptar la tesis actora en orden a que no existe una exigencia legal al respecto.

En su razonamiento la recurrente parte de identificar el concepto de resultado contable con aplicación a reservas.

En ningún caso la Administración ha computado en el factor de agotamiento otro beneficio que no se derive de la extracción de minera ( sentencia TS 5 de julio de 2012 Rec. 3239/2009), de lo que se trata es de que no se ha aplicado a reservas el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento.

La Resolución del TEAC de 12 de marzo de 2020 (procedimiento 00-06212-2016), no se refiere a la aplicación del requisito de incremento de las cuentas de reservas de la entidad.

En resumen, el incremento de las reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento, es un requisito legalmente ineludible para aplicar la deducción.

**Cuarto. Regularización de las BIN generadas por Maxit con carácter previo a su incorporación en el Grupo Fiscal.**

El Grupo Fiscal incluyó en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011 las BIN obtenidas por Maxit en los ejercicios 2008 y 2009, por importe de 17.199.872,19 euros y 21.193.196,34 euros, respectivamente. Dichas BIN se obtuvieron con carácter previo a la incorporación formal de la sociedad al Grupo Fiscal, que tuvo lugar en el ejercicio 2010.

El Acuerdo de Liquidación considera que las salvedades incluidas en los informes de auditoría de 2008 y 2009 impiden la acreditación por Maxit de las correspondientes BIN generadas en dichos ejercicios.

Regulación legal.

El art. 25.5 del TRLIS establecía:

"El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron."

Examen de las alegaciones.

Compartimos las reflexiones contenidas en la contestación a la demanda. Las BINs deben probarse por medio de los soportes documentales, la contabilidad y las liquidaciones o autoliquidaciones. Pero no cualquiera de estos o cada uno por su lado, sino como un conjunto integrado, armónico y coherente.

Por su claridad y precisión, hacemos nuestras las apreciaciones contenidas en la contestación a la demanda:

"La demanda contiene una larga enumeración del "esfuerzo probatorio" realizado por SGC ante la Administración. Pero hemos de ceñirnos a los medios de prueba que la ley exige. En este ámbito, tenemos lo siguiente:

a) No ha aportado los libros contables obligatorios, ni legalizados ni sin legalizar.

b) Ha aportado las cuentas anuales de los ejercicios 2008 y 2009 (que son los de las reivindicadas BIN). La Administración tuvo acceso a ellas y a los informes del auditor de cuentas. Estos informes:

a. El correspondiente al ejercicio 2008 denegó la opinión sobre las cuentas anuales.

b. El correspondiente al ejercicio 2009 expresó una opinión negativa, es decir declaró que las cuentas anuales no expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Maxit, S.L.U.

Los informes de los auditores tienen un contenido legalmente determinado por el art. 5.1 de LAC, siendo el elemento principal la opinión del auditor [subapartado e) de ese artículo]:

e) Una opinión técnica en la que se manifestará, de forma clara y precisa, si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

La opinión podrá revestir cuatro modalidades: favorable, con salvedades, desfavorable o denegada.

En nuestro caso, las opiniones del auditor fueron respectivamente estas dos últimas, es decir las más negativas o desfavorables, de modo que las cuentas anuales aportadas para acreditar las BIN carecen de credibilidad.

c) Ha aportado las declaraciones del IS de 2008 y 2009. Pero sucede que entre las cuentas anuales que figuran en éstas y las depositadas en el Registro Mercantil existen diferencias, tal y como detalla el AL, en todas las magnitudes relevantes.

d) Ya secundariamente, hay dos operaciones de venta de las participaciones de dos compañías, importantes por el resultado, en términos de ganancia o pérdida, que se dice que supusieron. Respecto de estas operaciones se aprecia falta de información suficiente para una adecuada comprobación."

El informe aportado no sufre ni puede suplir tan graves deficiencias en los elementos necesarios para probar la existencia de BINs, ni la Administración está obligada a prueba alguna.

Las cuentas anuales de los ejercicios 2008 y 2009 (medios de prueba necesarios) fueron objeto de informes de auditoría. Estos informes denegaban la opinión y negaban expresaran la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera.

El auditor no formuló salvedades respecto de tales contenidos o aspectos. Su pronunciamiento negativo abarcó las cuentas en su conjunto.

En tales circunstancias no podemos entender probada la existencia de las BINs.

Debemos estimar parcialmente el presente recurso.

## Quinto.

No procede imposición especial de costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia estimatoria parcial.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

## FALLAMOS

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por SAINT GOBAIN CRISTALERIA, S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Silvia Vázquez Senín, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de julio de 2019, debemos declarar y declaramos no ser ajustadas a Derecho la Resolución impugnada, en cuanto a la reinversión de beneficios extraordinarios, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en tal extremo, confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin especial imposición de costas.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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