

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092696

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 215/2024, de 29 de enero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 992/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Otras cuestiones. Reserva de capitalización. La documentación aportada por la actora acredita que al aprobar -dentro de plazo- las cuentas de 2015 dotaron la reserva de capitalización en congruencia con la reducción aplicada por este concepto en el mismo ejercicio. Pero al cumplimentar el Modelo 200 se agruparon todas las reservas especiales -incluida la que ahora nos ocupa- en la Casilla «otras reservas» (0193), dejando, por error, sin contenido, la Casilla de «reservas de capital» (01001). Considera la Sala que nos hallamos, pues, ante un error material perfectamente subsanable y que a estas alturas cabe considerar subsanado. Los defectos formales, en sí mismos considerados, no pueden traer como consecuencia la pérdida de un beneficio fiscal o de un derecho inserto en la relación jurídico-tributaria si, en cualquier caso, mediante su subsanación o por otro expediente se comprueba la realidad a cuya acreditación o reflejo se enderezan aquellas exigencias adjetivas. En definitiva, si se cumplen los requisitos materiales a que se condiciona un beneficio fiscal, debe reconocerse el mismo aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinadas exigencias formales, pues en tales tesituras la finalidad perseguida ha quedado, al fin y al cabo, satisfecha. [Vid., STS, de 3 de noviembre de 2014, recurso n.º 4496/2012 (NFJ056637)].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 25.

PONENTE:

Don Héctor García Morago.

Magistrados:

Doña MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don HECTOR GARCIA MORAGO

Doña EMILIA GIMENEZ YUSTE

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO NÚM. SALA TSJ 992/2022 - RECURSO SECCIÓN 525/2022 E

Partes: FUTURA SYSTEMS SL C/ TEAR

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo aperebimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A N.º 215

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

D^a. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADO/AS

D. HÉCTOR GARCÍA MORAGO

D.^a EMILIA GIMENEZ YUSTE

En la ciudad de Barcelona, a veintinueve de enero de dos mil veinticuatro.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo recurso sala tsj 992/2022 - recurso ordinario 525/2022 E interpuesto por FUTURA SYSTEMS SL, representado por el Procurador D. JOSE MARIA RAMIREZ BERCERO, contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado DON HECTOR GARCIA MORAGO, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por el Procurador D. JOSE MARIA RAMIREZ BERCERO, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

Cuarto.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Actuaciones administrativas impugnadas. Partes. Pretensiones*

A través de los presentes autos FUTURA SYSTEMS, S.L ha impugnado la Resolución de 28 de febrero de 2022, adoptada por el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA (TEARC) en el procedimiento 08- 02067-2021 (regularización tributaria del Impuesto de Sociedades -IS- ejercicio 2015).

La Resolución en cuestión es del siguiente tenor:

<<<(…)FECHA: 28 de febrero de 2022

PROCEDIMIENTO: 08-02067-2021

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: FUTURA SYSTEMS, SL

(...)

En Barcelona , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra acuerdo dictado por la AEAT, Unidad de Gestión de Grandes Empresas de CATALUÑA

Por el concepto Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2015

Cuantía: 13.179,99 euros Liquidación: A0885020206001371 R.R.: 2020GRC51560071Z.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. El 15/07/2020 con notificación del requerimiento de fecha 14/07/2020 se inicia un procedimiento tributario de gestión de comprobación limitada IS 2015 con el siguiente alcance:

"Comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para la reducción de la base imponible previa en concepto de reserva de capitalización."

SEGUNDO. Tras la presentación de alegaciones, en fecha 16/11/2020 se notifica resolución con liquidación provisional con base en el siguiente fundamento:

"De acuerdo a la información aportada en sus declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades, modelos 200, correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015, y a la aportada en su escrito, los fondos propios a principio de 2015 (finales de 2014) son los siguientes: Capital: 2.393.886,00 euros. - Reservas totales: 1.344.351,56 euros. Dado que, según la información aportada, 316.556,96 euros corresponden a Reservas legal y estatutarias, componen Otras reservas 1.027.794,60 euros. - Resultado del ejercicio: 494.667,93 euros. Asimismo, los fondos propios a final de 2015 son los siguientes: - Capital: 2.393.886,00 euros. - Reservas totales: 1.799.019,49 euros, de los que Reservas legal y estatutarias ascienden a 366.023,75 euros, y 1.432.995,74 euros a Otras reservas. - Resultado del ejercicio 778.316,04 euros. Teniendo en cuenta los conceptos que no deben computarse en dichos fondos propios según el artículo 25 de la LIS (reservas legales y resultado del ejercicio respectivamente), resulta un incremento de fondos propios a efectos del cálculo de la reducción de la base imponible en concepto de reserva de capitalización de 405.201,14 euros, a los que, aplicado el 10% establecido en dicho artículo 25, supone un derecho a reducir la base imponible en 40.520,11 euros, importe que coincide con el declarado por el contribuyente.

Sin embargo, en cuanto al cumplimiento de los requisitos establecidos esta oficina quiera hacer constar lo siguiente: - Los requisitos establecidos respecto del mantenimiento del incremento de los fondos propios y del periodo de indisponibilidad de la reserva que debe dotarse, requieren un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, lo que implica que su justificación no puede realizarse hasta finalizados cada uno de dichos años, por lo tanto, podrán ser objeto de comprobación en un procedimiento posterior y en relación a dichos ejercicios.

Al respecto recordar que el artículo 25.4 de la LIS establece lo siguiente: '(...)'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 art. 125.3 de esta Ley'. - Respecto a la reserva de capitalización, se exigen además los siguientes requisitos: - Su dotación. - Que la misma figure en el balance con absoluta separación y título apropiado.

En relación con dichos requisitos, la Dirección General de Tributos ha manifestado en su consulta vinculante V4127-15, que no es necesario que dicha reserva figure en el balance al cierre del ejercicio 2015, disponiéndose del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2015 para reclasificar la reserva correspondiente a la reserva de capitalización, con objeto de que la misma figure en el balance con absoluta separación y título apropiado, aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2016 y no en el de 2015. Comprobados los balances declarados por el contribuyente en los modelos 200 del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2015 y 2016, no consta dicha reserva. Por tanto, no se consideran cumplidos los requisitos establecidos para generar el derecho a la aplicación la reducción en la base imponible en concepto de reserva de capitalización, por lo que procede a eliminarse el importe consignado en la casilla 1032 'Reserva de capitalización', así como las casillas correspondientes al apartado 'Reserva de capitalización' de la página 18 de la declaración.

En el plazo concedido para la formulación de alegaciones, el contribuyente presenta escrito en fecha 31.08.2020 (número de registro de entrada RGE755037252020) mediante el que manifiesta, en síntesis lo siguiente: 'Que cumple todos los requisitos para la aplicación de la reserva de capitalización. Sin embargo, la Administración no considera probado el tercer requisito sobre la dotación de la reserva indisponible ya que debe figurar en el

balance con absoluta separación y título apropiado'. Por ello, se reitera dicho cumplimiento aportando la siguiente documentación: 1. Cuenta contable 114 en la que consta dotada dicha reserva. 2. Balance al máximo desglose del apartado Patrimonio Neto del ejercicio 2016. 3. La aprobación de la distribución del resultado del ejercicio 2015 en la que consta la dotación de dicha reserva. Véase que se encuentran supervisadas por Auditor de Cuentas. 4. Pagina 18 del impuesto sobre sociedades 2016 dónde se detalla la reserva de capitalización aplicada. En consecuencia, de acuerdo con la documentación presentada, queda acreditado que la entidad sí ha dotado de forma separada y con título apropiado la citada reserva de capitalización. Sin embargo, a la hora de trasladar el balance al formato de la declaración del impuesto sobre sociedades (modelo 200) se han agrupado todas las reservas especiales en la casilla 'otras reservas' (casilla 0193 del modelo 200) sin trasladarse de forma específica, lo que ha provocado que la casilla llamada 'Reserva de capitalización' (casilla 01001 del modelo 200) quedara sin contenido. Por lo tanto, nos encontramos ante un error tipográfico o de transcripción del modelo 200, pero no ante un error formal o material que impida la aplicación del beneficio fiscal.

A mayor abundamiento, merece especial mención destacar el criterio del Tribunal Supremo sobre la prevalencia de los requisitos materiales frente los formales, por lo que si la compañía puede demostrar que puede aplicar un beneficio fiscal éste no se puede denegar por falta de un mero requisito formal. En concreto la Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso) de 3 de noviembre de 2014, entre otras, establece: 'La consecuencia parece obligada: mientras que la mención en la Memoria y su aprobación junto con las cuentas anuales por la Junta General constituye una exigencia indeclinable para el régimen de diferimiento que, dada su naturaleza y alcance, sólo puede hacerse mediante esa aprobación, resultando insubsanable a posteriori, la falta de los datos relativos a la deducción en la cuota íntegra, que ya aparecen en la declaración del impuesto, y por lo tanto de la voluntad expresa de acogerse al beneficio puede subsanarse mediante una ulterior decisión de la Junta General de accionistas. Recuérdese la doctrina de este Tribunal Supremo con arreglo a la que los defectos formales, en sí mismos considerados, no pueden traer como consecuencia la pérdida de un beneficio fiscal o de un derecho inserto en la relación jurídico-tributaria si, en cualquier caso, mediante su subsanación o por otro expediente se comprueba la realidad a cuya acreditación o reflejo se enderezan aquellas exigencias adjetivas (véase la sentencia de 5 de enero de 2010 (casación 217/04, FJ 5º) EDJ 2010/4745, en relación con gastos amortizable y su correcta contabilización; también puede consultarse la de 10 de mayo de 2010 (casación 1432/05, FJ 3º) EDJ 2010/150023, respecto al derecho a deducir las cuotas soportadas en el impuesto sobre el valor añadido). Si se cumplen los requisitos materiales a que se condiciona un beneficio fiscal, debe reconocerse el mismo aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinadas exigencias formales, pues en tales tesisuras la finalidad perseguida ha quedado, al fin y al cabo, satisfecha'.

Se desestiman las alegaciones. En primer lugar, respecto a la Sentencia alegada por el obligado tributario, la STS 4663/2014 de 03.11.0214 (número de recurso 4496/2012), en el fundamento de derecho CUARTO, en el que se incardina el párrafo reproducido por el contribuyente, afirma asimismo: '...tanto el artículo 38 del Reglamento de 1997, para el diferimiento por inversión, como el artículo 36 ter, apartado 8, de la Ley 43/1995, para la deducción en la cuota íntegra, cuando se refieren a la necesidad de hacer las oportunas menciones en la Memoria de las cuentas anuales hablan de 'requisitos formales', mención literal que no deja de ser un indicio de la voluntad del legislador.

No obstante, en relación con el diferimiento nuestra jurisprudencia ha sostenido el carácter sustancial y, por tanto, no subsanable del requisito en cuestión.' Asimismo, la primera parte del párrafo reproducido por el contribuyente: '...la mención en la Memoria y su aprobación junto con las cuentas anuales por la Junta General constituye una exigencia indeclinable para el régimen de diferimiento que, dada su naturaleza y alcance, sólo puede hacerse mediante esa aprobación, resultando insubsanable a posteriori...'. Es decir, que dependiendo del beneficio fiscal y su régimen de aplicación, un requisito formal (incluso así denominado explícitamente en la legislación) constituye un verdadero requisito sustancial, cuyo incumplimiento implica la imposibilidad de aplicación de dicho beneficio fiscal. Al respecto cabe señalar la STS 3522/2012, de 21 de mayo de 2012 (número de recurso 3600/2008), que, referente al incentivo fiscal de la Reserva de Inversiones en Canarias, indica lo siguiente: 'Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la trascendencia del incumplimiento del requisito formal a que se refería el art. 27.3 de la ley 19/94, de 27 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en cuanto señalaba que 'la reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa' manteniendo que no se trata de un requisito meramente formal sino sustancial...'

El artículo 25 de la LIS incluye entre los requisitos para la aplicación de la reducción de la base imponible en concepto de reserva de capitalización el siguiente: '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'. El hecho de que dicha reserva conste en el balance de forma separada y perfectamente identificada permite suministrar información y el ejercicio de un adecuado control por parte de la Administración Tributaria del cumplimiento de los requisitos establecidos en relación a dicho incentivo fiscal, como son la dotación de la misma, así como la no disposición de dicha reserva en el plazo establecido. En base a ello y a la jurisprudencia

expuesta, deben desestimarse las alegaciones del contribuyente respecto a su consideración de un mero requisito formal que no debe impedir la aplicación del incentivo fiscal.

En relación al hecho de que la reserva de capitalización debe constar de forma separada y con título apropiado en el balance de la entidad, esta oficina quiere señalar lo siguientes extremos: La Orden HFP/399/2017, de 5 de mayo, del Ministerio de Hacienda y Función Pública, aprueba los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016. El artículo 2 de dicha Orden, relativo a la forma de presentación de los modelos 200 y 220, dispone que: '2. La declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español), modelo 200, se presentará con arreglo al modelo aprobado en el artículo anterior de la presente orden, suscrito por el declarante o por el representante legal o representantes legales del mismo y debidamente cumplimentados todos los datos que le afecten de los recogidos en el modelo'.

Por tanto, es obligación del contribuyente la correcta cumplimentación de todos los datos que le afecten y que consten en el modelo aprobado de declaración. A tal efecto, el modelo aprobado para el ejercicio 2016, incluye las páginas 3, 4, 5 y 6 referentes al balance, en las que se cumplimentarán los saldos de las cuentas representativas del activo, del pasivo y del patrimonio neto de la entidad. Tal como se indicaba en el Manual Práctico Sociedades 2016 publicado por la Agencia Tributaria para la ayuda a la confección del modelo: 'En dicho modelo 200 se ha instrumentado un sistema mixto que integra los modelos normal (N), abreviado (A) y PYMES (P) de cuentas anuales utilizados para su presentación en el Registro Mercantil, teniendo en cuenta, además, que si bien en general existe correspondencia, algunas partidas del modelo de cuentas anuales para su presentación en el Registro Mercantil figuran desglosadas o desagregadas en las referidas páginas del modelo 200 de declaración del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, en las páginas siguientes, donde se reflejan los correspondientes estados mencionados, las iniciales N, A y/o P que acompañan al literal de cada partida, indican los respectivos modelos: normal, abreviado y PYMES, de cuentas a efectos del Registro Mercantil que atañen en las equivalencias del modelo 200'. Idénticas instrucciones figuran en el Manual publicado para la confección del modelo 200 correspondiente al ejercicio 2015 (modelo aprobado por Orden HAP/871/2016, de 6 de junio). Tanto para el modelo 200 correspondiente al ejercicio 2015 como para el 2016, la página 5 de la declaración, destinada a detallar los datos del Balance referentes al Patrimonio Neto de la entidad, incluyen desglosada la casilla 01001 'Reserva de Capitalización' (N, A, P), con la finalidad de que el contribuyente haga figurar la reserva dotada por dicho concepto. Por tanto, en aplicación de todo lo expuesto, es obligación del contribuyente incorporar el importe correspondiente a dicha casilla en caso de existir. El artículo 108.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) dispone que: 'Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario'. Tal y como se hizo constar en la propuesta de liquidación notificada, comprobados los balances declarados por el contribuyente en los modelos 200 del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2015 y 2016, no consta dicha reserva. El contribuyente manifiesta aportar Balance al máximo desglose del apartado Patrimonio Neto del ejercicio 2016, pero aporta un simple folio con un supuesto desglose de las partidas que componen el Patrimonio que bien podría haberse confeccionado al efecto del presente procedimiento, puesto que dicho documento en ningún caso tiene carácter oficial alguno, como podrían por ejemplo tenerlo las cuentas aprobadas y depositadas en el Registro Mercantil. Dicho documento no tiene valor probatorio alguno de las manifestaciones del contribuyente. En base a todo lo expuesto, se desestiman las alegaciones del contribuyente y se emite la presente Resolución con liquidación provisional..."

TERCERO. El 10/12/2020 presenta recurso potestativo previo de reposición el cual es desestimado mediante acuerdo notificado el 20/01/2020.

CUARTO. No conforme, en fecha 17/02/2021 interpone antes este Tribunal la presente reclamación económico-administrativa, efectuando las alegaciones que estimó convenientes en defensa de su derecho en las que, en síntesis, manifiesta que se dotó en 2016 la reserva de capitalización, por el importe de la reducción aplicada por este concepto en el ejercicio 2015 (40.520,11 euros) en una cuenta diferenciada (Cuenta 1140000000) y con título apropiado, pero por error no se trasladó a la declaración del Impuesto sobre Sociedades, aportando copia del LIBRO DIARIO del ejercicio 2016 que consta en el envío de los libros contables telemático efectuado a través de Legalia en el que se puede observar la dotación de la reserva de capitalización, así como copia del Acta firmada de fecha 10 de mayo de 2016 en la que se aprobó las Cuentas Anuales del ejercicio 2015 y certificado emitido por los auditores de la sociedad (Auditoria Operativa Barcino S.L.) que certifica que se ha dotado la reserva de capitalización.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT .

La presente resolución se adopta por los miembros de esta Sala, como órgano colegiado, en el ejercicio de la atribución de funciones resolutorias efectuada por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central mediante Resolución 3/2022 de 31 de enero de 2022 de conformidad con lo previsto en el artículo 28.5 del Reglamento de revisión RD. 520/2005 .

SEGUNDO. Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la legalidad del acto impugnado.

TERCERO. En primer lugar procede analizar la aplicabilidad de la Reserva de Capitalización que la obligada aduce que por error no consignó en la autoliquidación.

A tal efecto, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.4 de la LGT "los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario."

Por su parte, artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), señala que:

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

A partir de ello, el artículo 25 de la LIS establece lo siguiente:

"Artículo 25. *Reserva de capitalización.*

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del art. 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 art. 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 reestructuración.
- d) Las reservas de carácter legal o estatutario.
- e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el art. 105 de esta Ley y en el art. 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 arts. 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 art. 125.3 de esta Ley."

En este caso, nos tenemos que centrar en determinar si la reserva en litigio cumple con los requisitos de deducibilidad anteriormente relatados, siendo necesario aportar las pruebas acreditativas de tal cumplimiento. Así, la normativa básica acerca de la carga de la prueba se encuentra en el artículo 105.1 de la LGT que dispone: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo".

Son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. STS 16-11-1977 ; STS 30-09-1988 ; STS 27-02-1989 ; STS 25-01-1995 ; STS 01-10-1997) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, rectificación de errores, etc.

En este mismo sentido se manifiesta el invocado por el interesado TSJ de Cataluña (Sentencia del TSJ de Cataluña 1227/2007 de 30 de noviembre de 2007), al señalar que "ha de ser la Administración tributaria la que por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, forma prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, verificado lo cual la carga probatoria a tenor del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera que sean las consecuencias tributarias que se deriven (...)"

Ahora bien, obviamente los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extremada sencillez la demostración de los hechos controvertidos", como así lo ha declarado la Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 14-06-1989 . En la vía Económico-Administrativa rige el principio de "interés" de la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de prueba irán a cargo de la parte a la que favorecía la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi".

De este modo el TS declara en su sentencia de 11-06-1984 que: "las facultades del Tribunal Económico-Administrativo no liberan de la carga de la prueba al que alega un derecho; a quien alegue un derecho corresponde la prueba de los hechos normalmente constitutivos del mismo, sin que la facultad contenida en el artículo 168 de la L.G.T ., relativa a la facultad del órgano Económico-Administrativo de practicar de oficio las pruebas que estime oportunas, pueda privar de virtualidad a aquél principio sobre carga de la prueba".

CUARTO. En el caso que nos ocupa la Administración no estima las pretensiones de la reclamante al señalar la ausencia de dotación en el balance de las reservas objeto de controversia ya que, como literalmente concreta: "no se ha probado que dichas reservas se hubieran dotado y estuvieran declaradas en la contabilidad de la empresa depositada e inscrita en el Registro Mercantil."

La citada reserva por capitalización fue introducida en la Ley 27/2014, y en la propia exposición de motivos se señala que:

"...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, con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad. Asimismo, esta medida conjuntamente con la limitación de gastos financieros neutraliza en mayor medida el tratamiento que tiene en el Impuesto sobre Sociedades la financiación ajena frente a la financiación propia, objetivo primordial tras la crisis económica y en consonancia con las recomendaciones de los organismos internacionales."

La jurisprudencia ha recordado constantemente, que por tener origen todo beneficio fiscal, como modalidad de la actividad administrativa de fomento, en una situación de privilegio contraria al principio de igualdad y determinante de la quiebra del principio de justicia contributiva, hay que considerarlo como un derecho debilitado por su propia naturaleza intrínseca, sólo susceptible de ejercitarse si se cumplen con rigor las exigencias formales y de fondo que la concesión del beneficio requiere, abundando igualmente las decisiones jurisprudenciales en el carácter no patrimonializable del beneficio tributario y su ausencia de carácter subjetivo, lo que invita a una interpretación restrictiva de los beneficios tributarios (Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 1990 , 20 de diciembre de 1991 , 1 de junio de 1992 , entre otras).

La Consulta Vinculante V4127-15, de 22 de diciembre de 2015, de la Dirección General de Tributos, establece que:

"cuando el ejercicio económico de la entidad coincida con el año natural, en la medida en que por ejemplo a 31 de diciembre de 2015, para el registro contable del Impuesto sobre Sociedades, se haya realizado una minoración de la base imponible del Impuesto por cumplir los requisitos legalmente exigidos para dotar una reserva por capitalización (y/o nivelación), con independencia de que no estén formalmente registradas estas reservas, podrá aplicarse la reducción en la base imponible del período impositivo 2015, disponiéndose del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2015 para reclasificar la reserva correspondiente a la reserva de capitalización y/o nivelación, con objeto de que la misma figure en el balance con absoluta separación y título apropiado, aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2016, y no en el de 2015".

Pues bien, a juicio de esta Tribunal, tanto de la lectura de la exposición de motivos de la Ley 27/2014 como del propio artículo, estamos hablando de la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible creada con el fin de incrementar la financiación propia o dar mayor importancia de ésta en relación a la financiación ajena en las empresas, y se concreta en la posibilidad de reducir la base imponible del impuesto en el 10 por 100 de los beneficios retenidos voluntariamente por la empresa, previo cumplimiento de una serie de condiciones y límites. Entre otros, 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 un plazo de cinco años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad. En consecuencia, es requisito sine qua non que la citada reserva figure en el balance con absoluta separación y título, existiendo expresamente una cuenta en la declaración del IS para su reflejo, la casilla 01001, figurando la misma sin ningún importe tanto en la declaración del ejercicio 2015 como en la de 2016, ni en las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil, que también obran en el expediente. Por lo tanto, procede desestimar sus alegaciones, confirmando el acuerdo impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.>>>

Pretende, la actora, que esta Sala anule la Resolución que acabamos de transcribir, así como los actos de gestión tributaria de los que aquella trae causa, con devolución añadida de ingresos indebidos más los intereses de rigor.

A todo ello se ha opuesto la ABOGACÍA DEL ESTADO (AE).

Segundo. *Motivos de demanda y oposición*

Los motivos en los que se fundamenta la demanda son reiteración de las alegaciones de la actora de las que ya se hizo eco -como es de ver- la Resolución del TEARC; y los motivos de oposición esgrimidos por la AE, vendrían a coincidir con las consideraciones jurídicas del órgano económico-administrativo, según constan reproducidas más arriba.

Tercero. Decisión de la Sala

La demanda deberá prosperar.

La documentación aportada por la actora acredita que al aprobar -dentro de plazo- las cuentas de 2015 dotaron la reserva de capitalización en congruencia con la reducción aplicada por este concepto en el mismo ejercicio. Pero al cumplimentar el modelo 200 se agruparon todas las reservas especiales -incluida la que ahora nos ocupa- en la casilla "otras reservas" (0193), dejando, por error, sin contenido, la casilla de "reservas de capital" (01001).

Nos hallamos, pues, ante un error material perfectamente subsanable y que a estas alturas cabe considerar subsanado.

Le asiste la razón a la actora al traer a colación la STS3ª2ª de 3 de noviembre de 2014, casación nº 4496/2012, que admite la subsanabilidad de errores de naturaleza análoga o próxima al de nuestro caso; no sin añadir lo siguiente:

(...) Recuérdese la doctrina de este Tribunal Supremo con arreglo a la que los defectos formales, en sí mismos considerados, no pueden traer como consecuencia la pérdida de un beneficio fiscal o de un derecho inserto en la relación jurídico-tributaria si, en cualquier caso, mediante su subsanación o por otro expediente se comprueba la realidad a cuya acreditación o reflejo se enderezan aquellas exigencias adjetivas [véase la sentencia de 5 de enero de 2010 (casación 217/04 , FJ 5º), en relación con gastos amortizable y su correcta contabilización; también puede consultarse la de 10 de mayo de 2010 (casación 1432/05, FJ 3º), respecto al derecho a deducir las cuotas soportadas en el impuesto sobre el valor añadido]. Si se cumplen los requisitos materiales a que se condiciona un beneficio fiscal, debe reconocerse el mismo aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinadas exigencias formales, pues en tales tesisuras la finalidad perseguida ha quedado, al fin y al cabo, satisfecha.(...)

Cuarto. Costas

De conformidad con lo establecido en los apartados 1 y 4 del art. 139 LJCA, la íntegra estimación de la demanda deberá venir acompañada de la imposición de las costas del proceso a la Administración demandada, con un límite máximo de 3.000 euros por todos los conceptos, IVA incluido.

FALLO:

ESTIMAR el presente recurso contencioso-administrativo ordinario nº 992/2022 de Sala y nº 525/2022 de Sección, promovido por FUTURA SYSTEMS, S.L contra la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA y TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA) y, en consecuencia:

1º. ANULAR -por ser contrarias a derecho- las actuaciones de gestión tributaria y de revisión impugnadas en los presentes autos.

2º. CONDENAR a la Administración demandada a efectuarle, a la actora, la correspondiente devolución, con los intereses de demora correspondientes.

Con la imposición de las costas del proceso a la Administración demandada, en los términos del fundamento jurídico CUARTO.

Notifíquese a las partes la presente Sentencia, que no es firme, contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Firme la presente librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

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

E/. PUBLICACIÓN. La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Magistrado ponente. Doy fe.

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