

EXPEDIENTE 214E-2023

En la ciudad de Pamplona a 26 de abril de 2023, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Vistos escritos presentados por la entidad AAA, con NIF XXX, en relación con la tributación por el Impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2017.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La interesada presentó la declaración-liquidación por el impuesto y periodo de referencia en oportuno plazo.

SEGUNDO.- El 23 de mayo de 2022 la jefa de la sección gestora del impuesto dictó propuesta de liquidación motivada por el incumplimiento de los requisitos establecidos para aplicar el beneficio fiscal de la reducción de la base liquidable por dotación a la reserva especial para inversiones.

Dicha propuesta fue notificada el día 24 de mayo de 2022.

TERCERO.- El 13 de junio de 2022 la interesada presentó alegaciones frente a la precitada propuesta de liquidación. Dichas alegaciones fueron desestimadas mediante el dictado de la pertinente liquidación provisional el 18 de junio de 2022.

CUARTO.- El 19 de julio de 2022 presentó recurso de reposición frente a dicha liquidación provisional. Dicho recurso fue desestimado mediante resolución de 1 de agosto de 2022 dictada por la jefa de la sección gestora del impuesto.

QUINTO.- Mediante escrito presentado en el Registro General Electrónico del Gobierno de Navarra el día 30 de agosto de 2022 interpone la interesada reclamación económico-administrativa, completada con otro escrito presentado el 2 de septiembre de 2022, en la que insiste en sus pretensiones de que *“se anule la liquidación provisional notificada y por tanto se mantenga la REI dotada en el IS del 2014”*.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- La sección gestora del impuesto sobre sociedades dictó propuesta de liquidación del ejercicio 2017 fundamentada en el *“incumplimiento de los requisitos establecidos para dotar la reserva especial para inversiones del ejercicio 2014”*. A continuación, transcribimos un extracto de la misma:

“En su caso, en el año 2014 tenía unos fondos propios de 3.947.029,76 euros y se dotó 95.000 euros de reserva por lo que debe mantener como fondos propios 4.042.029,76 euros.

Sin embargo, los fondos propios en 2017 son de 1.422.431,73 euros por lo que incumple el requisito establecido en el artículo 42 apartado 1 y debe ingresar el importe de la cuota íntegra que hubiera correspondido en el periodo impositivo en que se practicó la reducción de la base imponible (2014), de no haberse aplicado la misma más los correspondientes intereses de demora.”

Dicha propuesta ha sido confirmada por las sucesivas resoluciones dictadas por la sección gestora en el desarrollo del procedimiento que ahora nos ocupa.

Por su parte, la interesada en los distintos escritos de alegaciones presentados ha expresado su desacuerdo con dicho fallo. A continuación, transcribimos un extracto de su reclamación económico-administrativa:

“[E]n el ejercicio 2015 se inició por parte de la Hacienda Foral un procedimiento de inspección en el contribuyente.

(...)

La simple contabilización del acta de inspección supuso una reducción en la cuenta de reservas voluntarias por importe de 826.151,10 €:

(...)

Además, como consecuencia de la inspección, se acordó un reparto de dividendos por los saldos deudores históricos con partes vinculadas, procediéndose a su compensación ascendiendo el ajuste total a 3.655.852,60 €:

(...)

Tales hechos, han supuesto que, de forma sobrevenida, los fondos propios de la entidad se hayan visto reducidos, sin embargo en ningún momento se ha quebrantado el fin último que busca la norma añadiendo como requisito de la REI que los fondos propios de la entidad se mantengan ya que las operaciones realizadas han sido como consecuencia de un acuerdo con la inspección, que en ningún caso suponen una descapitalización de la sociedad.

(...)

El hecho principal que ha motivado la reducción en los fondos propios ha sido el reparto de dividendos aprobado por un saldo total de 3.655.852,60 €, sin embargo creemos conveniente remarcar que el fin de dicho dividendo no ha sido otro que “saldar” o “anular” ciertas deudas históricas que se habían consolidado con partes vinculadas, es decir, se ha formalizado un dividendo que se materializó mucho antes que la dotación de la REI, y se ha formalizado como consecuencia de la Inspección tributaria, ya que se solicitó por este ente que se procurara en todo caso simplificar las “operaciones cruzadas” de financiación que había entre las sociedades del grupo y que se tributarán por todas las operaciones que se habían dado históricamente y, sin embargo, no se habían formalizado y por ende no se había tributado por ellas.

Tal y como se podrá comprobar en el libro de actas aportado referente al ejercicio 2017, el cual se presentó hace varios años ante el Registro Mercantil de Navarra, las operaciones que han supuesto la reducción de fondos propios que origina el incumplimiento de los requisitos de aplicación de la REI, en ningún caso suponen una reducción de la capacidad financiera de la mercantil, puesto que el reparto de dividendos se materializó en especie y, tal y como se ha indicado, únicamente se buscaba la formalización de operaciones que se habían realizado muchos años atrás y que como consecuencia de la inspección se acordó tributar por ellas (los socios personas físicas debieron tributar por dicho reparto de dividendos). Nada hubiera pasado si dicha operación en lugar de acordarse el 19 de diciembre de 2017 se hubiera acordado el 01 de enero de 2018 no incumpliendo en ese caso el requisito de aplicación de la REI y teniendo la mercantil la misma capacidad financiera en ambos ejercicios. El hecho de que se formalizará a final de dicho año 2017 no responde a ninguna otra cuestión que al cumplimiento del compromiso adquirido con la Inspección de la HFN.”

Además, la interesada solicita que “se realice una interpretación extensiva del artículo 42 de la LFIS”.

TERCERO.- La normativa que resulta de aplicación a este supuesto está contenida en la sección 2ª (Reducción por dotación a la Reserva especial para inversiones) del capítulo XI del Título IV de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 42 de dicha Ley Foral establece lo siguiente:

“Artículo 42. Importe y materialización

1. El importe de la dotación a la Reserva especial para inversiones deberá alcanzar en el ejercicio económico la cantidad mínima de 50.000 euros.

Asimismo, los fondos propios de la entidad al cierre del ejercicio con cuyos beneficios se dotó la Reserva Especial deberán quedar incrementados en el ejercicio en que se realice la dotación por el importe de ésta, habiendo de mantenerse dicho incremento durante los ejercicios siguientes hasta la finalización del plazo de tres años a que se refiere el apartado 4 del artículo 44, salvo que se produzca una disminución derivada de la existencia de pérdidas contables.

A efectos de la obligación a que se refiere el párrafo anterior no se incluirán dentro de los fondos propios de la entidad los resultados de cada uno de los ejercicios. (...)”

El artículo 44.4 de dicha Ley Foral establece:

“4. Una vez transcurridos tres años desde la finalización del plazo de materialización, el correspondiente importe de la Reserva especial podrá aplicarse a:

- a) La eliminación de resultados contables negativos.
- b) La ampliación del capital social.
- c) Reservas voluntarias y reserva legal.

Realizada la correspondiente aplicación, los fondos propios de la entidad podrán quedar minorados en el importe de dicha aplicación, a los efectos de la obligación establecida en el artículo 42.1, relativa al

mantenimiento del incremento de los fondos propios por el importe de la dotación hecha a la Reserva especial.”

El artículo 46 de dicha Ley Foral establece:

“1. La aplicación de la Reserva especial o la materialización de la misma a fines distintos de los que en esta Ley Foral se autorizan, la alteración sustancial de sus cuentas representativas, el incumplimiento del plazo o de las condiciones de materialización especificados en los artículos anteriores determinarán la pérdida total o parcial de la reducción practicada en el la base imponible. En caso de incumplimiento de cualquiera de esos requisitos el sujeto pasivo deberá ingresar, en la declaración que la entidad haya de presentar por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo de liquidación en que se produzca la finalización del plazo de materialización de la Reserva, el importe de la cuota íntegra que hubiera correspondido en el periodo impositivo en que se practicó la reducción de la base imponible, de no haberse aplicado la misma. No obstante, si el incumplimiento tuviera lugar en un periodo impositivo posterior al de la finalización del plazo de materialización de la Reserva, el ingreso de los conceptos citados anteriormente deberá realizarse en la declaración que la entidad haya de presentar correspondiente al periodo de liquidación en que se produjo dicho incumplimiento. (...)”

La interesada no cuestiona que el importe correspondiente a los fondos propios del año 2014 ascendiese a 4.042.029,76 euros. Lo que cuestiona es la exigencia del requisito u obligación de mantener los fondos propios al menos en dicho importe de 4.042.029,76 euros durante el plazo recogido en el precitado artículo 44 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. A este respecto, hemos visto que afirma:

“El hecho principal que ha motivado la reducción en los fondos propios ha sido el reparto de dividendos aprobado por un saldo total de 3.655.852,60 €, sin embargo creemos conveniente remarcar que el fin de dicho dividendo no ha sido otro que “saldar” o “anular” ciertas deudas históricas que se habían consolidado con partes vinculadas, es decir, se ha formalizado un dividendo que se materializó mucho antes que la dotación de la REI, y se ha formalizado como consecuencia de la Inspección tributaria, ya que se solicitó por este ente que se procurara en todo caso simplificar las “operaciones cruzadas” de financiación que había entre las sociedades del grupo y que se tributarán por todas las operaciones que se habían dado históricamente y, sin embargo, no se habían formalizado y por ende no se había tributado por ellas.”

CUARTO.- Junto con su reclamación económico-administrativa la interesada presenta copia del “ACTA DE LA JUNTA GENERAL EXTRAORDINARIA/UNIVERSAL DE SOCIOS DE AAA, CELEBRADA EL DÍA 19 DE DICIEMBRE DE 2017”. Dicha acta refleja lo siguiente:

“Aprobación de reparto de dividendos con cargo a Reservas.

(...)

Tras la exposición por parte del Administrador del informe por el cual queda justificada la solvencia financiera para el reparto de dividendos, se decide entregar un dividendo en especie de los siguientes elementos:

- Cuenta Deuda de BBB: 2.850.000,00
 - Cuenta Deuda de Socios 493.950,35
 - Cuenta Deuda de CCC: 311.902,25
- TOTAL REPARTO DIVIDENDOS 3.655.852,60”*

A este respecto, afirma que *“como consecuencia de la inspección se acordó un reparto de dividendos por los saldos deudores históricos con partes vinculadas, procediéndose a su compensación, ascendiendo el ajuste total a 3.655.852,60 €”* y, a continuación, transcribe un asiento contable en el que, por un lado, en él debe figura la cuenta 113 Reservas voluntarias por importe de 3.655.852,60 euros y, por otro lado, en el haber figuran las cuentas 430000144 CCC, 440000002 BBB y 561000002 Préstamo (...) por importe de 311.902,25 euros, 2.850.000,00 euros y 493.950,35 euros respectivamente.

De todo ello se desprende que, en realidad, no se trató de un reparto de dividendos con cargo al beneficio de la entidad (y ello, aunque las reservas voluntarias procedan de los beneficios), sino que la interesada vio disminuidas sus reservas voluntarias y, en consecuencia, sus fondos propios, como resultado de la cancelación de las siguientes partidas:

- de un préstamo concedido a un socio de la entidad (ya fuese esta cancelación total o parcial)
- de un saldo de una cuenta de deudores (440)
- y de un saldo de una cuenta de clientes (430)

Estas operaciones suponen una minoración de los saldos que la interesada debía recibir (ya sea por devolución: del préstamo, del saldo deudor o de la cuenta de clientes), y, en consecuencia, de las posibilida-

des de financiación de la empresa con recursos propios, y, de hecho, sus fondos propios se han visto minorados.

En definitiva, la interesada redujo sus fondos propios, y lo hizo mediante acuerdo de la junta general extraordinaria/universal de socios celebrada el día 19 de diciembre de 2017, es decir, antes del transcurso de tres años regulado en el anteriormente transcrito artículo 44.4 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del impuesto sobre sociedades.

Además, de los datos obrantes en el expediente no se desprende que la citada reducción de fondos propios tuviese su origen en la *“existencia de pérdidas contables”* ni tampoco la interesada ha pretendido acreditar este extremo.

Por todo ello, este Tribunal considera que efectivamente sí se produjo una descapitalización de la empresa como consecuencia de la reducción de sus fondos propios.

QUINTO.- A continuación, transcribimos el solicito final de la reclamación económico-administrativa presentada por la interesada:

“Dado que en ningún momento se ha quebrantado el fin último que busca la norma añadiendo como requisito de la REI que los fondos propios de la entidad se mantengan, ya que las operaciones realizadas como consecuencia de la inspección en ningún caso supone una descapitalización de la sociedad y se refieren a simples ajustes intersocietarios de saldos históricos, se realice una interpretación extensiva del artículo 42 de la LFIS (...) y por todo ello se anule la liquidación provisional notificada y por tanto se mantenga la REI dotada en el IS del 2014.” (la negrita es nuestra)

Pues bien, la reserva especial para inversiones se estableció, por primera vez y con carácter coyuntural, en la Ley Foral 12/1993, de 15 de noviembre, de apoyo a la inversión y a la actividad económica y otras medidas tributarias.

En relación con la finalidad de la misma se aprecia en dicha regulación que la finalidad del beneficio fiscal es doble, por un lado, la incentivación de la inversión y, por otro lado, la capitalización de las empresas. Dicho de otro modo, se trataba de incentivar una inversión financiada y sostenida con los propios fondos generados por las entidades. En este sentido, la norma preveía la dotación, con los resultados del ejercicio, de una reserva especial que habría de materializarse mediante la realización de una serie de inversiones. Dicha inversión habría de mantenerse durante un determinado periodo de tiempo y, finalmente, destinarse a unos concretos fines, bien a la eliminación de resultados negativos, bien a la ampliación del capital social de la entidad. Se ve claramente, por tanto, que el referido beneficio fiscal se otorgaba en atención, no solo a las concretas inversiones realizadas (ya existían una serie de beneficios fiscales tendentes a incentivar la inversión), sino también a la financiación de dicha inversión a partir de fondos propios, fondos que estaban destinados a permanecer en la entidad.

Ahora bien, dicha finalidad podría verse frustrada si la sociedad, a la par que dotaba y mantenía la reserva especial para inversiones, reducía otras partidas de fondos propios, razón por la que la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, al regular la reserva especial para inversiones (regulación que introdujo ciertas modificaciones con respecto a la configuración original de dicho beneficio), incluyó en su artículo 42.1 la exigencia de que la entidad incrementara los recursos propios respecto de los del ejercicio anterior en el importe de la correspondiente dotación y que dicho incremento se mantuviera durante los tres años siguientes a su total materialización, con la única excepción de la aparición de posibles disminuciones derivadas de la existencia de pérdidas contables.

Hemos visto que la normativa exige que *“[l]as cantidades destinadas a la Reserva especial para inversiones deberán figurar en el pasivo del balance con absoluta separación de cualquier otro concepto”*. Así pues, con esa exigencia se evita que con el importe de la Reserva especial para inversiones se financien activos distintos del afecto (o los afectos) a la misma o, dicho de otro modo, se consigue que se mantenga el nivel productivo de la empresa desde el punto de vista de la financiación propia.

Por su parte, el artículo 46 de la misma Ley Foral establece las consecuencias del incumplimiento, por parte de la entidad beneficiada, de los requisitos establecidos para el disfrute del beneficio fiscal.

Es evidente que el artículo 42.1 al regular la dotación a la reserva especial establece como requisito el del incremento de los recursos propios y su mantenimiento durante un determinado periodo de tiempo (la norma establece que los fondos propios de la entidad *“deberán quedar incrementados (...) habiendo de mantenerse dicho incremento”*, expresiones que reflejan un evidente carácter imperativo).

Carecería de sentido que el incumplimiento de un específico requisito exigido para el disfrute del beneficio fiscal no conllevara consecuencia alguna. Es por ello que, más allá de la dicción literal del artículo 46, que habla en general de aplicación o materialización de la reserva, es evidente que el mismo regula las consecuencias derivadas del incumplimiento de los requisitos establecidos para el disfrute de la reducción co-

rrespondiente, incumplimiento que, cuando tuviera lugar en un periodo impositivo posterior al de la dotación y de la consiguiente reducción de la base imponible, obligará al sujeto pasivo a regularizar dicha situación.

Y, la circunstancia de que la fecha del acuerdo de la junta general extraordinaria/universal de socios (junta celebrada el día 19 de diciembre de 2017) fuese una fecha próxima al cumplimiento del cómputo de tres años regulado en el precitado artículo 42.1 (como así manifiesta la interesada) en nada influye ni desvirtúa todo lo razonado anteriormente.

Todo ello nos lleva a declarar conforme a derecho la resolución dictada el 1 de agosto de 2022 por la jefa de la sección gestora del impuesto sobre sociedades.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por AAA, en relación con la tributación del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2017, confirmándose la resolución de 1 de agosto de 2022 de la jefa de la sección gestora del impuesto sobre sociedades, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.