

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093182

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA

Sentencia 37/2024, de 26 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 399/2021

#### SUMARIO:

**Procedimientos de gestión tributaria. Comprobación limitada. Limitaciones. Análisis de la contabilidad.** Afirma la Sala que en el presente caso el problema no está tanto en la documentación aportada por el interesado al requerimiento, referida al extracto de la cuenta 114 (Reservas por inversiones de beneficios). Este documento, aunque formara parte de la contabilidad, fue aportado voluntariamente por el interesado, sin requerimiento previo, por lo que tenía cobijo en la normativa vigente desde 2015. En cambio, sí lo hay en el requerimiento de la contabilidad en los términos indicados en el acuerdo de liquidación. Se indica que esta actuación no fue determinante en la liquidación sino un elemento añadido. Pues bien, cabe pensar que, si no era determinante, entonces tampoco era necesaria; y si no era necesaria, ¿por qué se pidió?; de una u otra manera, aunque sólo fuera como elemento añadido o corroborativo, la liquidación objeto del presente recurso está basada en el examen de la contabilidad del contribuyente. Finalmente, el hecho de que la liquidación fuera o no correcta no cabe examinarlo en este momento; si la administración entiende que sigue siendo correcta, a pesar de lo manifestado, y que no existe impedimento a pesar de la nulidad de pleno derecho del acto impugnado, podría dictar nueva liquidación.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 136, 141 y 142.

#### PONENTE:

*Don Miguel Ángel Pérez Yuste.*

Magistrados:

Don RAQUEL IRANZO PRADES  
Don JAIME LOZANO IBAÑEZ  
Don MIGUEL ANGEL PEREZ YUSTE  
Don GLORIA GONZALEZ SANCHO

#### T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

ALBACETE

SENTENCIA: 00037/2024

Recurso núm. 399 de 2021

Toledo

SENTENCIA Nº 37

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Ilmos. Sres.:

Presidenta:

D.ª Raquel Iranzo Prades

Magistrados:

D. Jaime Lozano Ibáñez

D. Miguel Ángel Pérez Yuste

D.<sup>a</sup> Gloria González Sancho

En Albacete, a veintiséis de febrero de dos mil veinticuatro.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número 399/21 el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de la mercantil REGAR AGRÍCOLA, S.L., representada por el Procurador Sr. Egea Gabaldón y dirigida por el Letrado D. Germán Dávalos Sánchez, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, sobre IMPUESTO DE SOCIEDADES; siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Miguel Ángel Pérez Yuste.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Por la representación procesal de REGAR AGRÍCOLA SL., se interpuso en fecha 14-5-2021, recurso contencioso-administrativo contra la Resolución dictada por el TEAR de Castilla-La Mancha de 25 de marzo de 2021 dictado en reclamaciones acumuladas nº 45/02658/2017 y nº 45/02966/2017, contra acuerdo de liquidación provisional dictado en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014, con nº de ref. A4585017206000231 del que resulta una deuda tributaria a ingresar de 8.782,29 €, la cual se confirma, y contra el acuerdo sancionador con nº de ref. A4585017506006399, por importe de 9.955,07 €, cuya anulación se acuerda.

Formalizada demanda, tras exponer los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó solicitando se dicte sentencia estimando el recurso de conformidad con lo interesado en el suplico de la misma. Dice:

#### 1-Improcedencia de la liquidación por excesivo formalismo.

La regularización propuesta por la Administración tributaria efectuada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014 y 2015, se basa en la inadmisión de la deducción efectuada por inversión de beneficios, aduciendo exclusivamente al incumplimiento de requisitos formales contables por parte de la reclamante.

En concreto, que la reserva indisponible específica ha sido dotada por la cuantía correspondiente a la deducción practicada (20.958,06 €) en vez de por el importe correspondiente a la base de dicha deducción, esto es, 419.161,20 € que se corresponden con la cantidad efectivamente invertida.

No se ha procedido como se exige formalmente, a dotar contablemente una reserva especial específica a este respecto por el importe de la base de la deducción, esto es, la inversión efectuada de 419.161,20 €, pero tal y como se desprende de la documentación aportada obrante en el expediente, se han dotado reservas indisponibles, quizás con una denominación inadecuada, por un importe total de los 419.161,20 € que componen la base de la deducción.

El derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial..., razón por la que una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda tener para facilitar la correcta aplicación del correspondiente procedimiento administrativo, no puede conllevar la pérdida del mencionado derecho a deducir.

Y es que, en este caso, es patente que la intención de la reclamante es cumplir con las exigencias legales para la aplicación del derecho a la deducción del 5% por inversión de 419.161,20 € procedentes de beneficios, dotando para ello reservas con cargo a los beneficios del ejercicio por valor de la inversión efectuada, aunque con denominación inadecuada

Considera de aplicación la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) TJCE 2012\183, Asunto C-284/11, Caso EMS-Bulgaria Transport OOD contra Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto», que, aunque referida al IVA, considera de aplicación; por ello debe concederse, en principio, si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Sólo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales.

El incumplimiento de un requisito formal no puede ser un obstáculo insalvable para consolidar un derecho material debidamente acreditado.

2-Incompetencia del Órgano de Gestión. Infracción del artículo 136.2.c) de la LGT 58/2003, que limita las facultades administrativas en los procedimientos de comprobación limitada.

La liquidación objeto del presente recurso está basada en el examen de la contabilidad del contribuyente. En concreto en las partidas dotadas en contabilidad (cuenta 114) así como en las cuentas anuales presentadas al Registro Mercantil, las cuales han sido solicitadas y consultadas por el órgano de gestión tal y como se pone de manifiesto en los puntos 2 y 6 del apartado de "HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN" contenidos en la resolución con acuerdo de liquidación IS, 2014, así como se desprende de la alegación anterior.

Y en su consecuencia, procede la nulidad de la liquidación impugnada pues se dictó con extralimitación de las facultades que la Ley otorga a la Administración para proceder a la substanciación de un procedimiento de comprobación limitada. - Sentencia del TSJ CV de 9 de julio de 2013 en recurso 1535/2010-.

## Segundo.

Contestada la demanda por la Administración demandada, tras relatar a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendió aplicables, solicitó una sentencia desestimatoria del recurso. Dice:

1-En relación al primer motivo, la actora reconoce que se ha incumplido el artículo 37 del TR de la LIS que recoge expresamente:

"Las entidades que apliquen esta deducción deberán dotar una reserva por inversiones, por un importe igual a la base de la deducción, que será indisponible en tanto que los elementos patrimoniales en los que se realice la inversión deban permanecer en la entidad. La reserva por inversiones deberá dotarse con cargo a los beneficios del ejercicio cuyo importe es objeto de inversión."; a continuación, transcribe los razonamientos del acuerdo de liquidación.

No es correcta la cita que hace la actora sobre el IVA, dado que aquí existe una norma específica que determina que si no se cumplen los requisitos que prevé la norma se pierde el derecho a la deducción.

2-No se vulnera el art. 136.2 de la LGT, porque se haya solicitado las cuentas anuales presentadas al Registro Mercantil, las cuales han sido solicitadas y consultadas por el órgano de gestión. Entiende de aplicación el Auto del TS de 14 de noviembre de 2018 RJ\2018\5088 ECLI: ECLI:ES:TS:2018:12134<sup>a</sup>.

En este caso la tramitación del procedimiento de comprobación limitada lo realizó la Inspección, y de hecho la liquidación la dictó el Inspector Regional. Y la Inspección puede según el artículo 141 practicar la comprobación limitada ( apartado e) y según el art. 142 puede examinar "documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas..."

En cualquier caso, el extracto de la cuenta 114 (Reservas por inversiones de beneficios) lo aportó la actora, sin que se le requiera que aportara. En efecto en el requerimiento se le indicó que debía aportar...

" Aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita acreditar la procedencia y cuantificación de la deducción por inversión de beneficios regulada en el DT 24<sup>a</sup>.5 LIS y artículo 37 del TR de la LIS como generada en la declaración del ejercicio 2015 por importe de 11.758,63 euros. En particular, se solicita:

-Aclaración de la procedencia y cuantificación de la deducción, con identificación de los beneficios invertidos que originan la deducción y cálculo de la misma.

-Acreditación, mediante la aportación de las correspondientes facturas y/o demás documentos justificativos, de las adquisiciones de elementos nuevos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que se acogieron a la deducción, detallando cada uno de estos elementos y la fecha de su puesta a disposición.

-Documento informativo de las dotaciones efectuadas a Reservas, correlativas a las inversiones realizadas".

En cualquier caso, el examen de la documentación mercantil no fue determinante, sino un elemento añadido para comprobar si eran ciertas las alegaciones del actor, pero no resultó de dicha documentación que hubiera dotado reservas indisponibles por un importe total de los 419.161 euros.

Si se estimara que ese examen es incorrecto, no por ello habría que anular toda la liquidación, pues el art. 49. 2 de la Ley 39/2015.

Si en este caso se anula el apartado número 6 de liquidación, la deducción por inversión de beneficios seguiría siendo incorrecta, así se deduce de los mismos datos aportados por el interesado. Y la pretendida justificación de la actora carecería de base. Es más, la Inspección con el fin de beneficiar al actor realizó dicha

consulta, pero la resolución no se base en modo alguno y con carácter exclusivo en el examen de las cuentas depositadas en el Registro Mercantil.

## **Tercero.**

No habiéndose abierto periodo de prueba ni realizado tramite de conclusiones, se señaló día y hora para votación y fallo el 22-2-2014 a las 10,30 horas, si bien por necesidades del servicio tuvo lugar el día 26-2-24.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero. Planteamiento.**

Dos son las cuestiones planteadas en el recurso; en orden inverso al indicado, la inadecuación del procedimiento tributario de comprobación limitada, pues en su seno el Inspector solicitó examinó la contabilidad de la mercantil, lo que le estaría vedado en aplicación del art. 136.2 de la LGT, lo que debe conllevar la nulidad de la liquidación practicada. Y, en segundo lugar, que sí procedería la deducción por el importe aplicado por concurrir los requisitos materiales, pues el importe de la inversión fue efectivamente de 419.161,2€; también que efectuó dotación para reservas indisponibles por dicho importe, si bien, formalmente no lo hizo con una reserva especial y específica, sino parcialmente en reservas voluntarias, pero que sumadas son iguales el importe indicado.

### **Segundo. Sobre la inadecuación del procedimiento de comprobación limitada.**

En cuanto al procedimiento de comprobación limitada, el artículo 136 de la Ley General Tributaria señalaba en su redacción inicial, vigente hasta el 11 de octubre de 2015:

"1.En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria (...)"

Dicho precepto fue modificado por art. Único.26 de Ley núm. 34/2015, de 21 de septiembre, que añade en cuanto a las actuaciones que puede realizar la Administración detalladas en el apartado c)

"No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección".

A tenor de lo dispuesto en el citado precepto, resulta claro que no cabe en el procedimiento de comprobación limitada el examen de contabilidad mercantil, salvo en el caso de que el obligado tributario decida aportarla. Se trata, en definitiva, de un derecho, como así se deduce del Preámbulo de la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, en el que se señala que el objeto de la modificación es " facilitar la protección de los derechos del obligado tributario al

permitirle que, voluntariamente, y sin requerimiento previo, pueda aportar en el curso del procedimiento (...) su contabilidad mercantil para la simple constatación de determinados datos de que dispone la Administración".

En el Acuerdo de liquidación, tal y como indica la Abogacía del Estado, se dice lo siguiente, en lo que a esta cuestión interesa:

"1 .En fecha 10 de mayo de 2017 le fue notificado requerimiento de información en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015 en el que se le solicitaba la aportación de determinada documentación que permitiera acreditar la procedencia y cuantificación de la deducción por inversión de beneficios regulada en el DT 24ª.5 LIS y artículo 37 del TR de la LIS como generada en la declaración del ejercicio 2015 por importe de 11.758,63 euros. - 2.El obligado tributario atendió el requerimiento mediante escrito de fecha 24 de mayo de 2017 (RGE 53102329 2017). En el mismo manifestaba que el importe de la inversión acogida a la deducción ascendía a un total de 419.161,20 euros correspondientes a la construcción de un secadero en el ejercicio 2013 que entró en funcionamiento en 2014 y otras inversiones. Adjunta relación de las mismas y copia de las facturas de adquisición de los elementos. Añade que la deducción por inversión de beneficios corresponde al ejercicio 2014 y se eleva a un total de 20.958,06 euros (5% del importe de la inversión), de las que se aplicaron 9.199,43 euros en el ejercicio 2014 y el resto, 11.758,63 euros se aplicaron en la declaración del ejercicio 2015. Asimismo, señala que se ha dotado la reserva por inversión de beneficios por la cantidad de 20.958,06 euros, adjuntando extracto de la cuenta 114 (Reservas por inversiones de beneficios).

...

5.Se desestiman las alegaciones presentadas. En particular:...

Por su parte, el apartado 9 con el que se cierra el artículo 37 del TR de la LIS , expresamente regula que el incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en dicho artículo determinará la pérdida del derecho de la deducción.

6. Habiéndose solicitado al Registro Mercantil las cuentas anuales depositadas por la sociedad correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015, se ha puesto de manifiesto que no figura en las Memorias de dichos ejercicios mención alguna a la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 del TR de la LIS , y que en los certificados de aprobación de las cuentas y de aplicación de resultados, los beneficios del 2014 por cuantía de 381.953,50 euros se destinaron en su totalidad a reservas voluntarias y de los beneficios del 2015 por importe de 548.226,49 euros se destinaron a Reservas especiales un total de 103.270,28 euros repartidos en 36.099,54 euros de reserva de capitalización y 67.170,74 euros de reserva de nivelación, aplicándose el resto, 444.956,21 euros a reservas voluntarias. -

7.Por todo lo anteriormente expuesto, en tanto en cuanto únicamente ha podido ser justificada, y ello pese a no constar en la memoria, la dotación de una reserva por inversión de beneficios por importe de 20.958,06 euros, este órgano entiende que la deducción por inversión de beneficios generada en el ejercicio 2014 ascendería a la cantidad de 1.047,90 euros, que se aplica, no quedando, por tanto, saldo alguno de deducción por inversión de beneficios pendiente de aplicación en períodos futuros, por lo que se modifican sus importes".

Dice la Abogacía del Estado que el procedimiento de comprobación limitada la realizó la inspección, dictándose la liquidación por el Inspector, estando legitimado para solicitar la contabilidad al amparo de los art. 141 y 142 de la LGT.

Entendemos que no es así; lo que se denuncia en la demanda no es la incompetencia del órgano sino la inadecuación del procedimiento de comprobación cuando debió seguirse el de inspección, procedimiento adecuado cuando se solicita la contabilidad.

Es evidente que no existe problema en que un Inspector lleve el procedimiento de comprobación limitada; el problema está en que en este procedimiento no había el examen de la contabilidad a tenor del art. 136 de la LGT en la redacción vigente aplicable a este caso.

Han sido numerosas las ocasiones en las que este Tribunal, y otros, hemos apreciado esta imposibilidad, con la consiguiente anulación de la liquidación, particularmente en los supuestos de IRPF, liquidaciones paralelas por incremento patrimonial derivado de venta de participaciones sociales ( autos 67/2020, Sentencia de 30 de marzo de 2022 -ROJ STSJ CLM 1047/2022 -; 66/2020, Sentencia de 6-4-2022 -ROJ STSJ CLM 1138/2022 -; 70/2020, Sentencia de 29-3- 2022 - ROJ TSJ CLM 1145/2022 -; 72/2020 Sentencia de 28 de abril de 2022 -ROJ STSJ CLM 1330/2022 -; 408/2020, Sentencia de 23-3-2023 -ROJ STSJ CLM 833/2023 -, entre otros.).

Tan es así, que el legislador reaccionó a estos y otros pronunciamientos similares de otros Tribunales, posibilitando el examen de la contabilidad, modificando el art. 136 de la LGT, añadiendo a la letra c) del apartado 2 lo siguiente:

"El examen de la contabilidad se limitará a constatar la coincidencia entre lo que figure en la misma y la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento.

El examen de la contabilidad no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección".

Y el nº 4:

"4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan, según la normativa aduanera o para el examen de la contabilidad, o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley" (modificación operada por el art. Único 5 de la ley 13/2023 de 24 de mayo).

En este caso el problema no está tanto en la documentación aportada por el interesado al requerimiento, referida al extracto de la cuenta 114 (Reservas por inversiones de beneficios). Este documento, aunque formara parte de la contabilidad, fue aportado voluntariamente por el interesado, sin requerimiento previo, por lo que tenía cobijo en el art. 136 en la redacción vigente desde 2015.

En cambio, sí lo hay en el requerimiento de la contabilidad en los términos indicados en el acuerdo de liquidación (punto 6).

Se indica que esta actuación no fue determinante en la liquidación sino un elemento añadido.

Pues bien, cabe pensar que, si no era determinante, entonces tampoco era necesaria; y si no era necesaria, ¿por qué se pidió?; de una u otra manera, aunque sólo fuera como elemento añadido o corroborativo, la liquidación objeto del presente recurso está basada en el examen de la contabilidad del contribuyente.

Finalmente, el hecho de que la liquidación fuera o no correcta no cabe examinarlo en este momento; si la administración entiende que sigue siendo correcta, a pesar de lo manifestado, y que no existe impedimento a pesar de la nulidad de pleno derecho del acto impugnado, podría dictar nueva liquidación.

### **Tercero. Costas procesales.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, ante las dudas de derecho que presenta el asunto, no procede efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación,

## **FALLAMOS**

**1.** Estimamos el recurso.

**2.** Declaramos la nulidad de pleno derecho de la liquidación dictada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, girada a la mercantil REGAR AGRÍCOLA, S.L., ejercicio 2014, nº A4585017206000231, por importe de 8.782,29 €, por inadecuación de procedimiento tributario.

**3.** No se imponen costas.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe recurso de casación para ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que habrá de prepararse por medio de escrito presentado ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, debiendo hacerse mención en el escrito de preparación al cumplimiento de los requisitos señalados en el art. 89.2 de la LJCA.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Miguel Ángel Pérez Yuste, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Secretario, certifico en Albacete, a veintiséis de febrero de dos mil veinticuatro.

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.