

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 30 de abril de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 3021/2024

SUMARIO:

IS. Base imponible. Provisión por deterioro del valor de participaciones. *Pérdidas por deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas conforme la legislación mercantil.* El recurso de casación suscita tres cuestiones de las que esta Sección aprecia que reviste interés casacional la tercera de ellas, referida al tratamiento fiscal de las pérdidas por deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas conforme la legislación mercantil, y que la recurrente enuncia del siguiente modo: si el art. 12.3 TRLIS debe interpretarse en el sentido de que tan solo las cantidades efectivamente deducidas, es decir, que hayan tenido impacto en la base imponible del impuesto, pueden minorar el valor fiscal de adquisición de las participaciones en entidades o si dicho precepto debe interpretarse en el sentido de que el referido valor también se debe minorar con base en las cantidades que debieron y pudieron ser deducidas, aunque no lo fueron. La inspección tributaria consideró que la recurrente -y otras sociedades del grupo- debían haber realizado un ajuste negativo en su base imponible del impuesto sobre sociedades del periodo impositivo 2008 -prescrito en el momento de la comprobación- en concepto de deterioro fiscal de su participación en otra sociedad como consecuencia del respectivo deterioro de un activo intangible en sede de esta última. Y, consiguientemente, la inspección ajustó el valor fiscal de las citadas participaciones, minorándolo en las cantidades que debió haber deducido fiscalmente en dicho periodo, aun cuando no lo había hecho, en línea con el criterio fijado por la Consulta DGT V1727/2013, de 27 de mayo efectuada por el mismo grupo. La sentencia recurrida conforme a dicho criterio resolvió que "aun cuando la entidad no haya realizado el ajuste negativo que le hubiera correspondido en aplicación del art.12.3 TRLIS, el mismo se tendrá en cuenta a los efectos de determinar el valor fiscal de la participación", que es lo que realmente hizo la Inspección, sin que esta interpretación resulte contraria al tenor de la norma, interpretada como lo hizo la liquidación. La parte recurrente ha desarrollado una argumentación específica que permite entender justificado que, a pesar de que el citado precepto se encuentra actualmente derogado, la cuestión sobre si el art. 12.3 TRLIS, cuando prevé la minoración del valor fiscal de adquisición de las participaciones con las cantidades deducidas en periodos impositivos anteriores, se refiere exclusivamente a las cantidades efectivamente deducidas o, por el contrario, a las que hubieran podido deducirse con independencia de que se hubiera efectuado o no dicha deducción sigue presentando interés casacional habida cuenta de que la interpretación que, en su caso, se fije podrá tener proyección en ejercicios posteriores a su derogación en los que se verifique la transmisión de las participaciones y resulte preciso determinar el valor fiscal de adquisición.

TRIBUNAL SUPREMO

AUTO

Magistrados/as

RAFAEL TOLEDANO CANTERO
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 30/04/2025
Tipo de procedimiento: R. CASACION
Número del procedimiento: 3021/2024

Síguenos en...



Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3021/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 30 de abril de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de Barna Steel, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 10 de julio de 2019, que desestimó la reclamación núm. 6850/2017 interpuesta contra los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 a 2012.

El recurso, tramitado con el núm. 726/2019, fue desestimado por sentencia dictada el 20 de diciembre de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Frente a la anterior sentencia, la representación procesal de Barna Steel, S.A. preparó el actual recurso de casación.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

- El artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) en relación, por un lado, con los artículos 120.3 LGT y 127.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT); y, por otro, con los artículos 3.2 y 34.k) y ñ) LGT y los principios de eficacia administrativa y buena administración.

- El artículo 12.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) en relación con el artículo 31 de la Constitución Española (CE).

2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

3.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la circunstancia contemplada en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), de la citada Ley.

4.Por todo lo expuesto, reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca las siguientes cuestiones:

«Primera. Precisar (i) si en aplicación de la jurisprudencia sentada, entre otras, en la sentencia de ese TS de 08/04/2019 (recurso 4632/2017, ES:TS:2019:1311), el art. 150.1 LGT debe interpretarse en el sentido de considerar que un requerimiento de información realizado por la

Síguenos en...

Inspección en el seno de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones constituye el *dies a quod* el plazo máximo de duración del procedimiento inspector que se inicie con posterioridad (pero sin conexión formal con el procedimiento previo, que finalizó por caducidad), cuando existe una identidad manifiesta entre la información solicitada mediante el referido requerimiento y el objeto de las actuaciones inspectoras posteriores de alcance parcial, hasta el punto que la información obtenida en aquel se incorpora al expediente inspector y es la utilizada para practicar la liquidación que pone fin a aquellas; y (ii) en relación con lo anterior, si debe interpretarse que la prerrogativa prevista al amparo del art. 127.2 RGAT de realizar requerimientos de información se prevé exclusivamente respecto de los órganos de gestión que tramitan el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones o, en cambio, debe igualmente reconocerse a los órganos de inspección a los que se requiere la elaboración de un informe sobre la procedencia de la referida rectificación.

Segunda. Determinar si para que resulte de aplicación el plazo extraordinario de 27 meses de duración del procedimiento inspector de la letra b) del art. 150.1 LGT es únicamente necesario que las circunstancias a las que aquella se refiere concurren en el obligado tributario, con independencia del alcance general o parcial de la comprobación y de la relación existente entre dichas circunstancias y la obligación tributaria que se pretende comprobar, o si, por el contrario, las referidas circunstancias deben predicarse necesariamente de la total obligación tributaria, lo que deja fuera comprobaciones de carácter parcial en las que solo se comprueba uno o varios elementos de la obligación tributaria que no se ven afectados por dichas circunstancias.

Tercera. Precisar si, al amparo del principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 CE, el art. 12.3 TRLIS debe interpretarse en el sentido de que tan solo las cantidades efectivamente deducidas, es decir, que hayan tenido impacto en la base imponible del impuesto, pueden minorar el valor fiscal de adquisición de las participaciones en entidades o si dicho precepto debe interpretarse en el sentido de que el referido valor también se debe minorar con base en las cantidades que debieron y pudieron ser deducidas aunque no lo fueron».

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 9 de abril de 2024, habiendo comparecido Barna Steel, S.A., como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 15 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, la Administración General del Estado, que se ha opuesto a la admisión del recurso de casación.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*

En primer lugar, desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1), contra sentencia susceptible de casación (artículo 86, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

De otro lado, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

SEGUNDO.- *Cuestiones litigiosas y marco jurídico.*

El recurso de casación suscita tres cuestiones de las que esta Sección Primera aprecia que reviste interés casacional la tercera de ellas, referida al tratamiento fiscal de las pérdidas por deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas conforme la legislación mercantil, y que la recurrente enuncia del siguiente modo: si el artículo 12.3 TRLIS debe interpretarse en el sentido de que tan solo las cantidades efectivamente deducidas, es decir, que hayan tenido impacto en la base imponible del impuesto, pueden minorar el valor fiscal de adquisición de las participaciones en entidades o si dicho precepto debe interpretarse en el sentido de que el referido valor también se debe minorar con base en las cantidades que debieron y pudieron ser deducidas, aunque no lo fueron.

En lo que ahora interesa, los párrafos 4º a 7º del señalado artículo 12.3 TRLIS disponían, según la redacción dada por la Ley 11/2009 y vigente hasta el año 2013, lo siguiente:

Síguenos en...



«En las condiciones establecidas en este apartado, la referida diferencia será fiscalmente deducible en proporción a la participación, sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuando los valores representen participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en períodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración. La cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso. A efectos de aplicar esta deducción, el importe de los fondos propios de la entidad participada se reducirán o aumentarán, por el importe de las deducciones y los ajustes positivos, respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

A estos efectos, los fondos propios se determinarán de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, siendo corregida dicha diferencia, en su caso, por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en esta Ley.

Las cantidades deducidas minorarán el valor de dichas participaciones, teniendo la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación. Estas cantidades se integrarán como ajuste positivo en la base imponible del período impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.

En la memoria de las cuentas anuales se informará de las cantidades deducidas en cada período impositivo, la diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada, así como las cantidades integradas en la base imponible del período y las pendientes de integrar».

Con base en dicho precepto, la inspección tributaria consideró que Barna Steel, S.A. -y otras sociedades del grupo- debían haber realizado un ajuste negativo en su base imponible del impuesto sobre sociedades del período impositivo 2008 -prescrito en el momento de la comprobación- en concepto de deterioro fiscal de su participación en Celsa Atlantic, S.L. como consecuencia del respectivo deterioro de un activo intangible en sede de esta última. Y, consiguientemente, la inspección ajustó el valor fiscal de las citadas participaciones, minorándolo en las cantidades que debió haber deducido fiscalmente en dicho período, aun cuando no lo había hecho, en línea con el criterio fijado por la DGT en una previa consulta vinculante efectuada por el mismo grupo (V1727-13, de 27 de mayo), que había señalado:

«5, 6, 7 y 8) Asimismo, ha de tenerse en cuenta, a efectos de aplicar el límite del precio de adquisición, que la referencia que el artículo 12.3 del TRLIS hace a "cantidades deducidas en períodos impositivos anteriores", debe interpretarse como a cantidades que hubiera podido deducirse en períodos anteriores, con independencia de que efectivamente se hubieran o no deducido, pues de lo contrario, se estaría permitiendo en un período impositivo la deducción de cantidades que pudieron deducirse en períodos anteriores pero no se dedujeron, lo cual, como se ha indicado anteriormente, no resulta posible. Esto es, el ajuste que no se haya realizado en un período impositivo no se puede realizar en ejercicios posteriores y minorará el valor fiscal de la participación».

La sentencia hoy recurrida en casación confirma este criterio conforme a la siguiente argumentación:

«26. Sobre la disminución del valor fiscal, la consulta DGT V1727-2013 (que, por cierto siguió la rectificación presentada por la recurrente de los ejercicios 2009 y siguientes, y a cuya aplicación se aquietó la recurrente en el acta de conformidad) estableció que "aun cuando la entidad no haya realizado el ajuste negativo que le hubiera correspondido en aplicación del artículo 12.3 TRLIS, el mismo se tendrá en cuenta a los efectos de determinar el valor fiscal de la participación", que es lo que realmente hizo la Inspección, sin que esta interpretación resulte contraria al tenor de la norma, interpretada como lo hizo la liquidación.

Esta interpretación resulta acertada, y estamos conforme con ella, atendiendo a la superación de la literalidad de la norma, -en la redacción vigente en aquellos ejercicios, que se expresa diciendo "cantidades deducidas minorarán el valor de dichas participaciones"-, por otra en la que a las cantidades deducidas pueda equipararse las que debieron y pudieron serlo, por las razones dadas por la liquidación y refrendadas por la resolución del TEAC» (FJ 3º).

La parte recurrente, por el contrario, entiende que solo cabe la minoración del valor fiscal por las cantidades que efectivamente se hubieran deducido, en atención al tenor literal del precepto

controvertido y de las exigencias derivadas del principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 CE.

TERCERO.- *Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.*

El recurso de casación cuenta con el exigible interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia puesto que se estima suficientemente fundada, a los exclusivos efectos de la admisión del recurso, la cuestión jurídica relativa al artículo 12.3 TRLIS, sin que existan pronunciamientos previos que resuelvan el interrogante (art. 88.3.a) LJCA).

Además, la parte recurrente ha desarrollado una argumentación específica que permite entender justificado que, a pesar de que el citado precepto se encuentra actualmente derogado, la cuestión sigue presentando interés casacional habida cuenta de que la interpretación que, en su caso, se fije podrá tener proyección en ejercicios posteriores a su derogación en los que se verifique la transmisión de las participaciones y resulte preciso determinar el valor fiscal de adquisición.

Por último, debe significarse que, conforme reiterada jurisprudencia, el auto de admisión ha de precisar todas las cuestiones que, a juicio de la Sección de Admisión, han sido determinantes y relevantes de la decisión adoptada en la resolución que se pretende recurrir y que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, pero no debe pronunciarse sobre aquellas otras que carezcan de tal interés, para rechazarlas expresamente (*vid.* AATS 16 de enero de 2020 (rec. 5758/2019) y 21 de noviembre de 2019 (rec. 2935/2019)).

CUARTO.- *Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.*

1.Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Discernir si el artículo 12.3 TRLIS, cuando prevé la minoración del valor fiscal de adquisición de las participaciones con las cantidades deducidas en periodos impositivos anteriores, se refiere exclusivamente a las cantidades efectivamente deducidas o, por el contrario, a las que hubieran podido deducirse con independencia de que se hubiera efectuado o no dicha deducción.

2.La norma que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 12.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según la redacción dada por la Ley 11/2009, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- *Comunicación y remisión.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación n.º 3021/2024, preparado por el procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, en representación de Barna Steel, S.A., contra la sentencia dictada el 20 de diciembre de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que desestimó el recurso n.º 726/2019.

2º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Discernir si el artículo 12.3 TRLIS, cuando prevé la minoración del valor fiscal de adquisición de las participaciones con las cantidades deducidas en periodos impositivos anteriores, se refiere exclusivamente a las cantidades efectivamente deducidas o, por el contrario, a las que hubieran podido deducirse con independencia de que se hubiera efectuado o no dicha deducción.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 12.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según la redacción dada por la Ley 11/2009,

sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, *ex* artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Ordenar la publicación de este auto en la página *web* del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

