

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057154

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de febrero de 2015

Vocalía 3.^a

R.G. 1689/2012

SUMARIO:

Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones. En el caso que se analiza, se resuelve entre otras, la alegación relativa a una sanción correspondiente al tipo infractor del art. 195 de la Ley 58/2003 (LGT). El obligado tributario manifestó ante el TEAR su disconformidad con el cálculo de la referida sanción, determinando éste la anulación de la sanción en ese punto y ordenando la práctica de una nueva sanción. Pues bien, ya en el recurso de alzada el contribuyente manifiesta que habiéndose determinado la anulación de la sanción por motivación indebida e insuficiente de la imposición de sanción, no cabe dictar nueva sanción por el mismo concepto. Efectivamente, se constata que los defectos apreciados por el TEAR en la sanción impuesta por el art. 195 de la Ley 58/2003 (LGT) no constituyen meros defectos formales, sino que suponen que la sanción adolece de los necesarios elementos materiales que constituyen presupuesto de su validez, por lo que se confirma la anulación de la misma sin que quepa dictar nueva sanción por dicho tipo infractor y ejercicio. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 179, 183, 191, 195.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 96, 104, 171, 188.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 12.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 12.

RD 1514/2007 (PGC), Norma de Valoración. 2.^a y 7.^a.RD 1643/1990 (PGC), Norma de Valoración. 13.^a.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 88 y 93.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 8.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a 5 de febrero de 2015, en el recurso de alzada que pende ante este Tribunal Central interpuesto por **F SA** (antes denominada **CCIT, SA** y en adelante **C, SA** o el obligado tributario), con NIF... y en su nombre y representación **D. Cft**, con domicilio a efectos de notificaciones en, frente a Resolución del Tribunal Económico Administrativo-Regional de Madrid de fecha 25 de octubre de 2011, en reclamaciones económico-administrativas números 28/07570/10 y 19199/10 acumulada, relativas a Acuerdo de liquidación por el I.Sociedades 2003, 2004 y 2005 y sanciones derivadas de dichas liquidaciones, dictados por la Dependencia de Inspección Regional de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, por importe total a ingresar de 57.419.038,59 € y 11.315.981,21 € respectivamente.

Importe de la reclamación: 33.969.322,11€

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

La sociedad **C, SA**, anterior denominación de **F, SA**, era la sociedad dominante del **Grupo Fiscal a/02**, siendo su actividad principal y la de sus filiales la promoción y explotación de infraestructuras de transporte, es decir, autopistas de peaje. Tras la incoación de procedimiento inspector que se inició el día 15 de enero de 2008, por el I.Sociedades ejercicios 2003, 2004 y 2005, en fecha 6 de noviembre de 2009 se incoa Acta de disconformidad **A02** La propuesta de regularización a la que el obligado tributario no presta su conformidad se refiere a la dotación de una provisión por depreciación de las participaciones de **TH BV**. La sociedad dominada **AT SL** determinó dicha provisión por diferencia entre el precio de adquisición o valor neto contable y los fondos propios individuales y sin homogeneizar de **TH BV** residente en Holanda. La Inspección considera que procede cuantificarla en comparación con los fondos propios consolidados y homogeneizados según las normas contables

españolas, de la sociedad **TH BV**, concluyendo que no se ha producido una disminución del valor teórico de dichas participaciones. **AT SL** vendió en el ejercicio 2004 sus participaciones en **TH BV** a **C, SA** obteniendo así un beneficio que declara como diferimiento en el grupo fiscal. El importe coincide con la provisión fiscal acumulada. La Inspección no admite el diferimiento, poniendo de manifiesto los siguientes hechos:

Situación inicial C,SA (sociedad dominante del grupo fiscal) ha venido ostentando las siguientes participaciones indirectas en "4 I INC":

2002	2003	2004	2005
67,09%	67,09%	53,23%	53,23%

Hasta el 23 de septiembre de 2004 esta participación indirecta se ostentaba a través de las siguientes sociedades: **AT SL**, sociedad dominada del grupo fiscal y propiedad al 100% de **C, SA**, posee el 100 % de **TH BV**; esta posee el 100 % de **CC INC** y esta última el 67% de **4 IINC CA INC** es una sociedad constituida el 18 de febrero de 2003 y disuelta el 23 de septiembre de 2004, por lo que fuera de este lapso de tiempo el capital de **4 I INC** ha pertenecido directamente a **TH BV**.

AT SL ostenta la participación en **TH BV** desde su constitución, por lo que en el precio de adquisición contabilizado no existen plusvalías tácitas o fondos de comercio financieros. El 23 de septiembre de 2004 **AT SL** tenía contabilizada su participación en la referida sociedad holandesa en 353.000.000 €, y una provisión por depreciación de 228.000.000 € por lo que su valor contable era de 125.000.000 €.

Aunque todas las sociedades mencionadas forman parte del grupo mercantil sólo las residentes en territorio español forman parte del grupo fiscal, **C, SA** como dominante y **AT SL** como dominada, por lo que únicamente las operaciones efectuadas entre estas dos sociedades tienen la consideración de operaciones internas o intragrupo a efectos de su eliminación o incorporación en la base imponible del grupo fiscal.

Venta de participaciones de TH BV a C, SA. El 23 de septiembre de 2004, y mediante contrato privado, **AT SL** vende a **C, SA** el 100% de su participación en **TH BV** por un precio de 2.552.191.428,68 €. Por dicha operación la vendedora obtuvo un beneficio contable de 2.427 millones de euros. El único patrimonio de **AT SL** pasa a ser un derecho de crédito contra **C, SA** que según el contrato de compraventa, ésta debía pagar antes del 31 de diciembre de 2004.

De acuerdo con el punto 6 de la memoria del ejercicio 2004 de **AT, SL**, el crédito fue compensado prácticamente en su totalidad mediante dos operaciones:

- distribución de un dividendo a cuenta de 2.155 millones de euros
- reparto de la prima de emisión por valor de 77 millones de euros

Quedan así sin abonar 320 millones de euros por la venta referida.

El beneficio contable obtenido por **AT SL** se compone del exceso del precio de venta sobre el precio de adquisición (2.198.559.378 €) y la reversión de la provisión que tenía contabilizada (228.856.697,36 €). El beneficio contable total fue eliminado por el obligado tributario en la base imponible del grupo fiscal de la siguiente forma:

AT SL practica un ajuste negativo de 2.198.559.378 €, por aplicación de la exención para evitar la doble imposición internacional del art. 21 TRLIS. Respecto de la reversión de la provisión, al ser una operación interna el grupo fiscal la elimina de acuerdo con los artículos 71 y 72 TRLIS. En consecuencia, el beneficio contable derivado de la venta de participaciones de **TH BV a C, SA** no se integra en la base imponible consolidada del grupo fiscal.

Venta de participaciones de 4 I INC a C, SA. El 23 de septiembre de 2004 **C, SA** adquiere a **TH BV** el 1.87 % de la entidad **4 I INC** por 527.560.000 €, precio que debía ser recibido antes del 31 de diciembre de 2004. La sociedad holandesa obtuvo un beneficio contable de 501.923.733 € que provocó que el resultado contable del ejercicio 2004 arrojase un saldo positivo de 448.109.937 €. De acuerdo con la información incorporada al expediente, justo antes de esta operación la sociedad holandesa tenía un patrimonio neto contable de 125.000.000 €, que había motivado la correspondiente dotación a la provisión por depreciación por parte de su entonces propietaria **AT, SL**, situación que se modifica con la obtención de los beneficios derivados de esta venta que sitúa su patrimonio neto en 627.000.000 €.

La dotación contabilizada por **AT SL** que calculada en base a los fondos propios derivados del balance individual de **TH BV**. Sin embargo **TH BV** calcula la dotación a la provisión por su inversión en **4 I INC** en función a los fondos propios consolidados de esta entidad, por lo que la mayor parte de la provisión dotada por la sociedad española **AT SL** se corresponde con la provisión dotada por **TH BV** que a su vez refleja las pérdidas consolidadas obtenidas por **4 I INC** según las normas contables canadienses.

La principal diferencia entre las normas contables canadienses y las españolas radica en el criterio que unas y otras establecen para la imputación temporal de los gastos financieros derivados de la financiación de autopistas, el criterio del devengo según normas canadienses y el de correlación entre ingresos y gastos en el caso de las españolas. Los gastos financieros consolidados del grupo ETR INT INC, en miles de euros, según ambas normativas, son los siguientes:

	2002	2003	2004	2005
Normas Canadá	174.604,00	283.724,00	301.433,00	204.807,00
Normas España	3.165,00	15.452,00	26.460,00	18.286,00

Operaciones posteriores a la adquisición de las participaciones por C, SA:

Desde su adquisición el 23 de septiembre de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2004, las participaciones adquiridas por **C, SA** de la sociedad **TH BV** provocaron los siguientes movimientos contables:

C, SA minoró el valor de adquisición en 278 millones de euros, procedentes de la distribución de dividendos en concepto de reparto de la prima de emisión. A continuación, **C, SA** dotó en sus cuentas individuales una provisión por depreciación de 2.002 millones de euros. Parte de la cual fue objeto de reversión en el mismo ejercicio 2004 (173 millones de euros) y el resto se eliminó contra el precio de adquisición de la participación (1.829 millones de euros)

Como resultado de esta operativa, **C, SA** computó un gasto en su cuenta de resultados de 1.829 millones de euros que fue eliminado mediante ajuste positivo en la base imponible individual de la citada sociedad, por lo que la referida dotación no tuvo impacto fiscal.

La participación en **TH BV** quedó así valorada contablemente en el balance individual de **C, SA** en 444 millones de euros, en lugar de los 2.552 millones de euros que fue su precio de adquisición.

En la Memoria de las cuentas individuales de **C, SA** correspondiente al ejercicio 2004 se hace constar en su página 13 lo siguiente: "Se ha provisionado y aplicado contra la inversión el valor de **TH BV**, ajustando el valor de adquisición al valor consolidado a fecha 30 de septiembre de 2004". Y en la página 29: "La provisión de 1.829.451 miles de euros por **TH BV** surge al comparar el valor de adquisición con los fondos consolidados de **TH BV** a 31 de octubre de 2004. La provisión ha sido aplicada en su totalidad".

En Diligencia incoada el 4 de junio de 2009 se hacen constar las siguientes manifestaciones del obligado tributario:

"1. **C, SA** dotó la provisión contable basándose en lo que establece el PGC, consultas del ICAC y lo establecido por el auditor. Por tanto, **C, SA** ajustó el valor de la inversión en Hwy BV, al valor consolidado de dicha inversión para **C, SA** a 30 de septiembre de 2004, una vez realizadas todas las operaciones que se produjeron inmediatamente antes de la salida a Bolsa de **C, SA** el 26 de octubre de 2004.

2. El valor consolidado de HWY BV para **C, SA**, que se tomó como referencia para dotar y aplicar la provisión, se hizo teniendo en cuenta el valor consolidado de la 4 ETR bajo PGC a 30 de septiembre de 2004, por el porcentaje de participación a esa fecha (67,20%) menos la venta del 13,87 % más el valor otorgado en ese momento /26/10/04) de HWY BV para **C, SA**".

....

A la vista de todos estos hechos, la Inspección propone una regularización de la situación tributaria del grupo fiscal basada en su consideración de que la provisión dotada por **AT SL** por la depreciación de su participación de **TH BV** debió cuantificarse como diferencia entre el precio de adquisición y los fondos propios consolidados y homogeneizados con la normativa española de la participada, por lo que no se habría producido una disminución del valor teórico de la participación. En el ejercicio 2004, **AT SL** obtuvo un beneficio no exento por el art. 21 TRLIS en la operación de venta intragrupo de dicha participación, que fue declarada como diferimiento en el grupo fiscal, y que coincidía con la provisión fiscal acumulada. La Inspección considera que puesto que no se ha producido depreciación de la participación, no procede dicho diferimiento del beneficio.

Al verificar la Inspección la situación del primer ejercicio no prescrito objeto de comprobación resulta que a 31 de diciembre de 2003 los fondos propios consolidados y ajustados al PGC 90 de la sociedad **TH BV** ascendían a 498 millones de euros, mientras que **AT SL** tenía registrada su participación por 385 millones, lo que significa que la dotación por depreciación dotada en ejercicios anteriores debía revertir (recuérdese además que el valor de mercado de dicha participación en septiembre de 2004 era de 2.552 millones de euros). Tampoco en el ejercicio 2004 resultó depreciación alguna, por lo que no procedía dotación por este concepto.

En cuanto al diferimiento de la provisión acumulada (228 millones de euros) declarado por el grupo fiscal como consecuencia de los resultados internos no exentos obtenidos por la venta de acciones de **TH BV** a **C, SA**, al no haber depreciación de las participaciones en los términos ya expuestos, el grupo fiscal debía haber revertido

a nivel consolidado la provisión por depreciación. En consecuencia la Inspección no admite el diferimiento de la provisión acumulada declarada por el grupo fiscal.

Todo ello implica las siguientes **modificaciones sobre la BI individual de AT, SL:**

Ejercicio 2003: Incremento de la BI en 198.929.979,14 €, dotación a la provisión por depreciación, por no cumplir su finalidad, ya que el precio de adquisición es inferior a los fondos propios. De esta cuantía, 156.167.122 € constan en la cuenta 2940 "Provisión participaciones de **TH BV**" a 1 de enero de 2013 y 42.762.857 € fueron indebidamente dotados en el ejercicio.

Ejercicio 2004: Disminución de la BI en 198.929.979,14 € que ha sido revertida por la Inspección en el ejercicio anterior. Este importe es la diferencia entre la cantidad indebidamente dotada en el ejercicio, 29.889.195,36 €, por el mismo fundamento que el ejercicio anterior, y el exceso declarado como beneficio no exento en la venta al aplicar la provisión acumulada por importe de 228.819.174,50 €

Al mismo tiempo se modifican los datos declarados por el grupo fiscal por los siguientes motivos:

Ejercicio 2003: Se incrementan las bases imponibles individuales en 198.943.951,74 € (13.972,74 € en Acta A1 y 198.929.979,00 € en A02). Sobre la BI positiva resultante para el grupo fiscal, se compensan todas las bases imponibles negativas del grupo, que ascienden a 33.226.936,66 €, y parte de las BI negativas de ejercicios anteriores a la incorporación al grupo por 18.271.416,14 €, quedando pendiente de compensar 3.009.547,77 € de **C, SA** por superar el límite legalmente establecido. Como resultado, la BI del Grupo asciende a 148.433.093,74 €. Sobre la cuota íntegra resultante (51.951.582,82 €) el obligado tributario aplica y agota todo el crédito por deducción por doble imposición (12.007.599,02 €) y sobre la cuota íntegra ajustada positiva resultante aplica 13.980.394,33 € (aplicando el límite del 35%) por el resto de deducciones.

Ejercicio 2004: Se disminuyen bases imponibles individuales en 198.943.951,74 € y se elimina la corrección por diferimiento aplicada (-228.819.174,50 €). Sobre la BI positiva del grupo resultante se compensa lo que queda de BI negativas de ejercicios anteriores antes de la incorporación al grupo (3.009.547,77 €) hasta agotarlas. El obligado en su declaración no había compensado base alguna. Como resultado la BI del grupo asciende a 27.336.645,20 €. Sobre la cuota íntegra resultante (9.657.825,90 €) el obligado aplica la deducción por doble imposición (8.220.531,54 €) más 120.758,42 € de reinversión por beneficios extraordinarios y sobre la cuota íntegra ajustada positiva resultante aplica 429.287,57 € (aplicando el límite del 35%) del resto de deducciones.

Ejercicio 2005: Se incrementan las bases imponibles individuales en consolidación declarada en 1.033.309,59 € (en Acta A01). El obligado en su declaración aplicó sobre su base imponible positiva las BIN del grupo e individuales anteriores a su incorporación. Sin embargo, en esta propuesta de liquidación se aplican en ejercicios anteriores por lo que en el 2005 no procede más compensación por este concepto que 559,57 €. Como resultado la BI del grupo asciende a 120.625.989,98 €. Sobre la cuota íntegra resultante (42.219.096,49 €) el obligado aplica 5.533.916,66 € de deducción por doble imposición, 5.234.008,83 € de reinversión por beneficios extraordinarios y sobre la cuota íntegra ajustada positiva, 11.007.909,85 € de deducciones con límite. Respecto a las deducciones con límite porcentual sobre cuota, el obligado tributario tenía a 31 de diciembre de 2005 pendiente la cantidad de 142.158.97,46 €, y solicita que en la propuesta se aplique en este ejercicio 25.183.113,03 € procedentes de 1998 por los conceptos "PM,CE,ID,PC,BIC,EE,FP,ED,J99 y SC2000" y 234.478,73 € procedentes de 1999 por idénticos conceptos.

La Inspección no aprecia indicios de comisión de infracciones tributarias por los motivos de regularización relacionados con la dotación de provisiones que habían sido deducidas fiscalmente en ejercicios prescritos, cuyo importe asciende a 156.167.122,14 €, dado que la propuesta del actuario considera que la infracción se cometió con su indebida dotación, sin perjuicio que al amparo de la norma proceda revertir dicho importe en el ejercicio 2003 al no cumplir la finalidad para la que fue dotada. Por tanto, la infracción se aprecia únicamente respecto de la dotación indebida de la provisión en el ejercicio 2003 por 42.762.857 € y en el ejercicio 2004 por 29.889.195 €

Segundo:

El Acuerdo de liquidación emitido el día 30 de diciembre de 2009 rectifica la propuesta de liquidación contenida en el Acta a que se hace referencia en el Antecedente de hecho PRIMERO, para los ejercicios 2004 y 2005, *"por cuanto a la hora de aplicar las deducciones sobre la cuota íntegra (deducciones por doble imposición), se han tenido en cuenta también las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios, lo que provoca que la cuota íntegra ajustada positiva (cuota sobre la que se aplica el coeficiente límite aplicable para las deducciones por inversiones, - salvo la de reinversión de beneficios extraordinarios a la que no se aplica dicho límite) resulte menor de lo que debería, lo que supone reconocer al contribuyente un derecho de deducción por inversión menor que el que realmente le correspondería.*

Respecto a las deducciones con límite porcentual, queda pendiente de aplicar para próximos ejercicios: 114.866.337,20 € (142.158.097,46 € que había pendientes a 31-12-05, según declaración, menos 13.980.394,33€ que se han aplicado a 2003, menos 471.553,3 € aplicados a 2005, menos 1.839.812,94 € aplicados a 2005).

De acuerdo con lo expuesto, la Inspección practica la siguiente liquidación, que fue notificada el día 4 de enero de 2010 (cuantías en €):

	2003	2004	2005
Suma BI indiv	14.794.349,22	2.394.918.559,72	142.053.794,72
Total correcc.difer.rdo.int.	-13.806.854,42	0,00	1.033.309,59
Total otras correc.	198.943.951,74	-2.364.572.366,53	-22.460.554,76
BI grupo antes comp.BI.	199.931.446,54	30.346.193,19	120.626.549,55
Comp BIN grupo	33.226.936,63	0,00	0,00
Comp.BIN antes grupo	18.271.416,14	3.009.547,77	559,57
BI grupo	148.433.093,77	27.336.645,42	120.625.989,98
Tipo de gravamen	35%	35%	35%
Cuota íntegra previa	51.951.582,82	9.567.825,90	42.219.096,49
Cuota íntegra	51.951.582,82	9.567.825,90	42.219.096,49
D.D.imposición	12.007.599,02	8.220.531,54	5.553.916,66
C.I.ajustada positiva	39.943.983,80	1.347.294,36	36.665.179,83
Deducciones con límite	13.980.394,33	471.553,03	12.839.812,94
Deducción reinversión	0,00	120.758,42	5.234.008,83
Cuota líquida positiva	25.963.589,47	754.982,91	18.591.358,06
Retenc. Ing y p.cta	101.896,47	150.156,62	178.421,49
Cuota de ejercicio	25.861.693,00	604.826,29	18.412.936,57
Cuota diferencial	25.861.693,00	604.826,29	18.412.936,57
Líquido a ingresar/dev	25.861.693,00	604.826,29	18.412.936,57
Autoliquidación	-101.896,47	-150.153,62	-178.421,49
CUOTA ACTA	25.963.589,47	754.979,91	18.591.358,06

En cuanto a los intereses de demora, ascienden a las siguientes cuantías:

Ejercicio
Intereses demora

2003	2004	2005
8.005.732,64 €	192.470,42 €	3.890.908,09 €

Tercero:

A resultas de la anterior liquidación, se incoó expediente sancionador, notificándose el inicio del mismo junto con la propuesta de imposición de sanción y concesión de trámite de audiencia en 2 de febrero de 2010. No se presentaron alegaciones a la propuesta de sanción notificada. En fecha 20 de mayo de 2010, notificado en 2 de junio de 2010, se dictó Acuerdo de imposición de sanción que determina la comisión de las siguientes infracciones:

Infracción del art. 191 LGT por haber dejado de ingresar y obtener devoluciones indebidas por importe de 5.452.353,78 € en 2003 (Coeficiente: $(42.762.857,00 / 198.929.979,00) \times 0,35 = 0,21 \times 100 = 21\%$; Base sanción: $25.963.589,47 \times 21\% = 5.452.353,78$ €, en aplicación del art. 8 apdos 2 y 3 Reglamento sancionador de 2004) y de 754.979,91 € en 2004. Infracciones que se califican como leves y que han sido sancionadas con multa pecuniaria del 50%.

Infracción del art. 195.2 LGT por declarar incorrectamente renta neta sin que se haya producido falta de ingreso, debido a la compensación de BIN y aplicación de deducciones pendientes, con base sancionadora de 26.719.836,04 € en 2003 y 28.126.150,29 € en 2004 (tras rectificarse en este último caso la base de 26.438.062,65 € de la propuesta sancionadora con arreglo al art. 13.2 del Reglamento sancionador y la deducción de sanciones, art. 195.3 LGT), infracciones calificadas de graves y sancionadas con multa del 15%.

Previamente se ha considerado respecto del elemento subjetivo o culpabilidad del infractor que concurre en este caso, cuando menos, descuido injustificado en su conducta, omisión de la diligencia exigible respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales por el tributo en cuestión, ya que no reintegró las provisiones en la base imponible del IS al producirse la recuperación del valor de la cartera, de las participaciones en la sociedad provisionadas (art. 19.6 LIS).

El resultado de la liquidación de las sanciones es el siguiente:

Art. 191 Ley 58/2003

	2003	2004
Artículo aplicable	Art. 191 Ley 58/2003	Art. 191 Ley 58/2003
Base sanción	5.452.353,78 €	754.979,91 €
Calificación infr.	LEVE	LEVE
Sanción mínima	50	50
%sanción	50	50
Importe sanción	2.726.176,89 €	377.489,96 €
Deducción sanc. (art. 195.3)		14.583,99 €
Sanción efectiva	2.726.176,89 €	362.905,97 €

Art. 195 Ley 58/2003

	2003	2004
Base al 15%	26.719.836,04 €	28.126.150,29 €
Importe sanción	4.007.975,41 €	4.218.922,54 €
Sanción efectiva	4.007.975,41 €	4.218.922,54 €
Total sanción a ingresar:.	11.315.981,21 €	

Cuarto:

Frente a las liquidaciones y sanciones referidas en los Antecedentes de Hecho anteriores se interpusieron en fechas 22 de enero de 2010 y 16 de junio de 2010, respectivamente, sendas reclamaciones ante el TEAR de Madrid, que fueron referenciadas con los números 28/07570/ y 28/19199/10. Tras la puesta de manifiesto de los expedientes se presentaron alegaciones con el siguiente contenido, en síntesis:

Frente a la liquidación por el I.Sociedades 2003, 2004 y 2005.

- Que las dilaciones imputadas en el procedimiento de Inspección no han sido suficientemente argumentadas, puesto que conforme a las Sentencias de la Audiencia Nacional de 26 de febrero y 23 de abril de 2009 no se ha demostrado que los supuestos considerados hayan significado una paralización o un verdadero retraso temporal malicioso y negligente que suponga un entorpecimiento de las actuaciones inspectoras.

- Respecto de la cuestión de fondo planteada en el expediente, se objeta que el tratamiento contable y fiscal dado por la sociedad dominante del grupo, **C, SA**, a las provisiones de cartera que han sido cuestionadas por la Inspección, es conforme a la doctrina del TEAC (RR 15 de marzo de 2007 y 3 de abril de 2008), al criterio de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (En Acta A02 de 1 de junio de 2009 formalizada a la sociedad del mismo grupo F SA). Y que no es correcta la aplicación realizada por la AEAT de las normas de adaptación del PGC a las sociedades concesionarias de autopistas, puesto que no deben activarse todos los gastos financieros.

Por estos motivos se insta la anulación de la liquidación por considerar probado que *“habiendo tenido en consideración la homogeneización valorativa para adaptar las cuentas consolidadas de **TH BV** a la normativa contable española, hubiera dotado la provisión constituida durante estos ejercicios por **AT SL** (por importe que) habría ascendido a 192.803 miles de euros, frente a 228.857 miles de euros registrados por esta sociedad”*.

Frente a la resolución sancionadora

Se invoca disconformidad con el cálculo de la sanción por aplicación del art. 195 LGT (sanción del 15%) respecto del ejercicio 2003, ya que con el cálculo de la AEAT todo el incremento neto de renta resulta sancionable, al contrario del criterio considerado para la aplicación de la infracción del art. 191 LGT.

Se considera que la AEAT no ha acreditado culpabilidad o negligencia alguna, sin que ésta haya existido, puesto que se ha acogido a una interpretación razonable de la norma, en cuanto a la indebida dotación de la provisión correspondiente a las participaciones en **TH BV** registrada por **AT SL**, añadiendo que su posición viene avalada por dictámenes de expertos independientes.

Quinto:

En fecha 25 de octubre de 2011 el TEAR de Madrid dicta resolución por la que desestima las pretensiones deducidas en relación con la liquidación por el I.Sociedades 2003, 2004 y 2005 y estima en parte las referidas a las sanciones impuestas.

En cuanto a las alegaciones relativas a las dilaciones en el procedimiento, confirma el cómputo realizado por la Inspección argumentando que dilaciones están causadas por circunstancias que objetivamente suponen un retraso de las actuaciones inspectoras, sin que sea necesaria la concurrencia de culpa o intencionalidad en la conducta del obligado tributario.

Respecto del tratamiento dado a la provisión por depreciación de la cartera de **TH BV**, considera que la actora asume el criterio expresado en el informe técnico aportado con la resolución, que es coincidente con el de la Inspección, por lo que entiende jurídicamente decaída por contradictoria la alegación relativa a que ha sido correcto el tratamiento contable y fiscal dado por **C, SA** a las provisiones regularizadas.

En relación con lo anterior, y frente a la alegación de incorrecta aplicación del plan sectorial para concesionarias en lo referente a imputación temporal de gastos financieros derivados de la financiación de autopistas, manifiesta el TEAR que no se ha acreditado la incorrecta aplicación por la Inspección de la normativa contable en su regularización por este motivo.

Se confirma la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, al considerar el TEAR que la oficina gestora ha apreciado correctamente negligencia en la conducta de la sociedad infractora. No obstante lo anterior, considera insuficientemente motivada la resolución sancionadora en lo referente a la determinación del incremento sancionable de renta neta compensada con deducciones de ejercicios anteriores en aplicación del art. 13.2. b y c del Reglamento de régimen sancionador, por lo que procede a su anulación en este punto ordenando la emisión de nueva liquidación de la sanción en los términos señalados en su propia resolución.

La resolución del TEAR de Madrid es notificada el día 21 de noviembre de 2011.

Sexto:

Frente a la misma se ha interpuesto el 20 de diciembre de 2011, ante este Tribunal Central, recurso de alzada que ha sido referenciado con el número 00/1689/12 y que se fundamenta en lo siguiente:

- Se reiteran las discrepancias en el cálculo de las dilaciones en el procedimiento inspector no imputables a la Administración, al considerar que la actividad de la reclamante no ha dado lugar a obstrucción o entorpecimiento del procedimiento y que no ha concurrido negligencia. En particular, señala que no cabe considerar como dilación la elaboración de documentos complementarios referidos al cotejo o conciliación de datos. Y en cuanto a la ampliación de plazo para formular alegaciones, se considera un derecho reconocido por la ley que no puede dar lugar a dilación. En relación con lo anterior, se invoca el incumplimiento del art. 188 LGT por cuanto no se concedió plazo de alegaciones tras la modificación de la propuesta contenida en el Acta por parte del Inspector Jefe, que incluía una ampliación de las dilaciones imputables a la reclamante en los días correspondientes a la ampliación de plazo de alegaciones al Acta. Por todo ello se solicita la prescripción de los ejercicios objeto de comprobación y, en su defecto, la nulidad de las actuaciones por ausencia del trámite contemplado en el art. 188.3 LGT.

- Respecto del fondo del asunto, se invoca ausencia de pronunciamiento del TEAR sobre el mismo al no indicar cuál es el criterio correcto, a su juicio, para calcular la provisión por depreciación. Considera la reclamante que las resoluciones de este Tribunal Central de fecha 15 de marzo de 2007 y 3 de abril de 2008 llevan a considerar correcta la práctica contable consistente en realizar dicho cálculo en base a los fondos propios resultantes de las cuentas anuales individuales de la sociedad participada. En todo caso, de considerarse que debieran tomarse a estos efectos los fondos propios consolidados, no existen diferencias sustanciales entre ambos métodos de cálculo.

- En cuanto a la necesidad de practicar ajustes de homogeneización a los criterios contables del PGC español, afirma la reclamante que el Tribunal Supremo establece que no procede la realización de dichos ajustes (STS 26 de junio de 2000 y 18 de septiembre de 2002). No obstante lo cual, subsidiariamente se opone a la homogeneización realizada. Señala así que la Inspección, a los efectos de ajustar a la normativa contable española la imputación temporal de los gastos financieros, no discrimina entre los correspondientes a deuda financiera destinada a la inversión de la autopista y los correspondientes a deuda destinada a otros fines, entendiéndose que todos los gastos financieros son activables conforme a la normativa española. Sin embargo, a juicio de la reclamante, las normas de adaptación del PGC a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, determinan que deberán incluirse en el precio de adquisición o coste de producción, en todo caso, los gastos financieros devengados durante el período de construcción procedentes de fuentes de financiación que, efectivamente estén financiando la inversión, devengados antes de la puesta en condiciones de explotación de las vías de peaje.

- Respecto de la resolución sancionadora, se solicita su anulación por ausencia de conducta sancionable y adicionalmente, por improcedencia de la retroacción de actuaciones en base a defectos de motivación en lo relativo a la infracción del art. 195 LGT del ejercicio 2003. Por otra parte, se sostiene la existencia de interpretación razonable de la norma excluyente de responsabilidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos de legitimación, competencia y formulación en plazo presupuesto para su admisión, siendo las cuestiones a resolver: 1) cómputo de dilaciones en el procedimiento inspector; 2) determinación de las cuentas anuales, individuales o consolidadas, que deben tenerse en consideración para el cálculo de fondos propios de una sociedad participada a efectos de su depreciación y necesidad de su homogeneización con el PGC español; 3) criterios de homogeneización de las cuentas extranjeras en relación con gastos financieros correspondientes a empresas concesionarias de autopistas; y 4) procedencia de la sanción impuesta.

Segundo.

Debe comenzarse el análisis de las alegaciones expuestas por aquellos aspectos formales que sustentan la validez del procedimiento inspector instruido. En el presente supuesto se invoca, con carácter general, una incorrecta apreciación por parte de la Inspección de la existencia de dilaciones no imputables a la Administración, al considerar la sociedad reclamante que debe acreditarse en todo caso la existencia de efectivo retraso u obstrucción de la actuación inspectora. Señala así que la Inspección debe evaluar de modo sucinto pero suficiente, la incidencia de las dilaciones en la marcha del procedimiento. A juicio de la reclamante, el criterio empleado por el TEAR de Madrid al afirmar que la dilación es un concepto objetivo que no debe implicar actuación tendente a entorpecer las actuaciones, choca con la jurisprudencia sentada al respecto por la Audiencia Nacional en Sentencia de 22 de abril de 2010, 9 de octubre de 2008 o 12 de marzo de 2009.

A este respecto debe afirmar este Tribunal Central que el concepto de dilación como *“idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado”*, ha sido confirmado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 2 de abril de 2012, entre otras. La Sentencia de 8 de octubre de 2012, en Recurso de casación para unificación de doctrina núm. 5114/2011 se remite en este punto a la de 24 de enero de 2011 (Rec. 485/2007) que recoge una serie de criterios interpretativos referentes al art. 29 de la Ley 1/98 y que por identidad de contenido deben considerarse aplicables al actual art. 104.2 LGT que determina que los períodos de interrupción justificada especificados reglamentariamente y las *dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución. Así, el Alto Tribunal determina lo siguiente:*

“Dentro del concepto de “dilación” se incluyen tanto demoras expresamente solicitadas como pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles.

“Dilación” es una idea objetiva desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.

Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico y ello pues es necesario que impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea”.

A la luz de lo anterior, debe determinarse si han existido retrasos objetivos que han afectado el normal desarrollo de la Inspección, sin que quepa en consecuencia exigir la existencia de aspectos maliciosos o negligentes en la conducta del obligado tributario que hayan supuesto una efectiva obstrucción a la actuación inspectora, tal y como plantea la reclamante en su escrito de alegaciones. Sí debe examinarse, sin embargo, la alegación de que no se ha producido inactividad en la labor inspectora, así como las manifestaciones relativas a una falta de motivación mínima de los períodos que han sido considerados como dilación imputable al obligado tributario.

En cuanto a la inexistencia de paralización de la actuación inspectora, la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de enero de 2011 (Recurso 5990/2007) confirma que *“no existe obstáculo para que durante una situación de interrupción justificada los funcionarios de la Inspección continúen las investigaciones que no se vean entorpecidas o imposibilitadas por aquella interrupción”*. Y ello por cuanto la comprobación inspectora versa sobre muy diversos aspectos de la actividad de una empresa o grupo empresarial, de forma que la falta de disposición de determinada documentación afecta al efectivo análisis de algunos de ellos sin impedir que puedan continuarse e incluso finalizarse los estudios y verificaciones referentes a otras cuestiones. Es evidente que la imposibilidad de analizar determinados aspectos ante la falta de suministro de la documentación necesaria para ello constituye un condicionamiento para el normal desarrollo de la actuación comprobadora, en la medida en que los actuarios deben posponer las cuestiones afectadas por los retrasos en el suministro de información y, en consecuencia, la evaluación global de los datos obtenidos que desembocará en la formulación de una propuesta de regularización, en su caso.

En cuanto a la identificación y motivación de los concretos períodos de dilación, la Inspección ha ido consignando en las diligencias incorporadas al expediente la existencia de peticiones de documentación relevante para la comprobación así como el retraso en la entrega de la misma, trasladando esa información tanto al Acta de

disconformidad como al Informe complementario. El Acuerdo de liquidación ha detallado la naturaleza de la información solicitada cuya falta de aportación en plazo ha motivado el cómputo de las dilaciones. En el supuesto de la sociedad dominante, consiste entre otras cuestiones, en la aclaración de diferencias observadas en datos consignados en la declaración de operaciones con terceros y en el IVA con los datos declarados en el I.Sociedades que están siendo objeto de comprobación, así como en los contratos suscritos con sociedades vinculadas. No puede cuestionarse la trascendencia de disponer de esta información en plazo para un normal desarrollo de la actuación inspectora, con independencia de que puedan practicarse otras actuaciones en tanto se obtiene la misma, puesto que la comprobación de esos aspectos ha debido posponerse en el tiempo llevando a la Administración a consumir un plazo superior al que hubiese sido necesario de haberse aportado la misma en los plazos inicialmente concedidos. Lo mismo ocurre con la dilación observada en relación con la falta de aportación en plazo en sede de las sociedades dominadas **C, SA, AP, SA, D, SAY ATS SA**, dando en este caso traslado a la sociedad dominante de los retrasos en que incurrieran aquellas y siendo computada la dilación, únicamente, por la demora posterior a dicha comunicación. Igualmente se detalla en el Acuerdo de liquidación la naturaleza de la información solicitada a cada una de ellas, de evidente trascendencia para el resultado final de la comprobación puesto que se solicita aclaración de discrepancias en datos declarados por las propias sociedades en diferentes modelos de autoliquidación.

Este Tribunal Central debe, por todo lo anterior, confirmar la efectiva y suficiente motivación de las dilaciones producidas en el procedimiento inspector, así como su trascendencia en el normal desarrollo del procedimiento. La formulación genérica de estas alegaciones por parte de la reclamante, que no cuestiona individualizadamente ninguno de los retrasos en que incurrió, impide a este Tribunal valorar con más detalle cuáles son los motivos por los cuales aquella pudiese considerar que alguno de ellos no ha sido debidamente calificado por la Inspección en los términos expuestos. Únicamente se detiene, en el resumen final de la alegación PRIMERA, en dos aspectos:

- Afirma que no cabe considerar como dilación, pues no supone una obligación legal para el contribuyente, la elaboración de documentos complementarios referidos al cotejo o conciliación de datos contenidos en documentos o informaciones con trascendencia fiscal.

- En cuanto a la ampliación de plazo para formular alegaciones al acta, considera que es un derecho reconocido por la ley que no puede determinar la existencia de dilación

Respecto del primero de ellos, y ante la falta de mayor concreción por parte de la reclamante, considera este Tribunal Central que debe referirse a la solicitud por parte de la Inspección de la conciliación entre el IVA y Sociedades, así como la conciliación entre los datos consignados en los modelos 190 y el I.Sociedades. En este sentido, no puede hablarse de exigencia de elaboración de documentos complementarios, sino de un requerimiento para que se acredite ante la Inspección el motivo de las diferencias entre gastos de personal contabilizados y los que han sido considerados base de retención por IRPF y las existentes entre los ingresos por ventas y los importes considerados base de IVA. Con la petición de esta información la Inspección está requiriendo al obligado tributario que identifique determinadas operaciones respecto de las que ya ha determinado la inexistencia de obligación de repercutir o retener otros tributos. Esta calificación fiscal ya se ha realizado por el obligado tributario en el momento de la efectiva práctica de retenciones o repercusiones, por lo que no es preciso ningún trabajo adicional sino que debe limitarse a trasladar esa información detallada a la Inspección. La labor de comprobación sobre los datos así suministrados, esto es, la correcta calificación de las distintas operaciones identificadas, sí que es competencia de la Inspección. Ahora bien, proporcionar los denominados “cuadros” o “conciliaciones”, respecto de los que no se exige un formato específico, debe incluirse en el deber de suministro de datos al personal inspector con trascendencia tributaria a que se refiere el artículo 171 del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión (en adelante RGAT), por lo que debe desestimarse esta concreta alegación

Por último, y en cuanto a la solicitud de un plazo adicional para formular alegaciones al Acta, debe considerarse comprendido en el apartado c) del artículo 104 RGAT que califica como dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, **“La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo”**. Así lo ha confirmado el Tribunal Supremo en Sentencia de 24 de enero de 2011, Recurso de casación 485/2007, en los siguientes términos:

“(B.1) Para empezar, hemos de precisar que no es incompatible el ejercicio de un derecho con la asunción de determinadas cargas. Conceptualmente son admisibles derechos subjetivos derivados o subordinados, cuyo ejercicio se condiciona a ciertas consecuencias que protegen otras titularidades coexistentes, basadas en relaciones jurídicas vinculadas. Por tanto, no es contrario a la naturaleza jurídica de un eventual derecho a la prórroga de un trámite -el de alegaciones del contribuyente al acta- en el procedimiento de inspección tributaria el que su ejercicio se subordine a la ampliación también del plazo de actuación válida y eficaz de la Inspección o, lo

que es lo mismo, a que no se computen los días de la prórroga para determinar la duración de esa actuación administrativa.

Dicho en otros términos, si ninguna norma expresa lleva a la conclusión que defiende la entidad recurrente, tampoco cabe invocar un principio inmanente al ordenamiento jurídico que haga imposible la dependencia del ejercicio de un derecho a determinadas exigencias o condicionamientos para hacerlo compatible con otras titularidades o situaciones jurídicas que también contempla y protege el ordenamiento jurídico. Así, en el presente caso, puede considerarse que los plazos (iniciales o ampliados) que resultan del artículo 29 de la Ley 1/1998 son los establecidos para la actuación de la Administración tributaria en el procedimiento de inspección, siempre que no se ejercite el eventual derecho a la ampliación de un trámite del inspeccionado y que si éste ejercita tal derecho, para restablecer las situaciones jurídicas contempladas en la norma, haya de excluirse del cómputo dicha ampliación para respetar la duración del periodo en que legalmente la actuación inspectora es interruptora de la prescripción.

(B.2) El plazo inicial de quince días previsto en el artículo 56.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos para presentar el escrito de alegaciones al acta de disconformidad ni es dilación ni es "imputable" a la Administración o a quien es objeto del procedimiento de inspección, pues constituye un plazo normativamente establecido con carácter general que se integra por el artículo 29 de la Ley 1/1998 en el conjunto de las actuaciones, al establecer la duración con eficacia plena del procedimiento de inspección. Por el contrario, la prórroga de dicho plazo supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es "imputable" al contribuyente, en el sentido de "atribuible" por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud. Y así, aunque se reconozca, cuando proceda, un derecho a la prórroga, será con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento.

Dicho en otros términos, si no se produjera la referida corrección automática y entendiéramos que con la solicitud de la prórroga se está ejercitando un derecho absoluto e incondicionado llegaríamos a la conclusión de que la concreta duración del procedimiento de inspección, con eficacia interruptora de la prescripción, quedaría a la decisión del contribuyente."

Por todo lo anterior deben desestimarse las alegaciones referentes a un improcedente cómputo de dilaciones en el procedimiento no imputables a la Administración, confirmando las mismas.

Tercero:

Resuelta la controversia sobre el cómputo de dilaciones, debe analizarse la alegación de caducidad del procedimiento y prescripción de la acción liquidatoria por incumplimiento de las normas de tramitación de las actas suscritas en disconformidad.

Comenzando con la segunda cuestión planteada, considera el obligado tributario que la inclusión de la dilación correspondiente a la ampliación del período de alegaciones en el Acuerdo de liquidación, supone una rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el Acta, por lo que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 188.3 RGAT sería preceptiva la concesión de un nuevo trámite de audiencia. La omisión de este trámite vicia de nulidad el procedimiento, a criterio de la reclamante. A este respecto debe afirmar este Tribunal Central que no existe modificación alguna de la propuesta de liquidación. Modificar supone alterar alguna de las conclusiones jurídicas a las que ha llegado la Inspección en su propuesta. No es eso lo que ha ocurrido aquí. La propuesta contenida en el Acta nunca hubiera podido referirse a la dilación ocasionada con motivo de una ampliación al plazo de alegaciones, puesto que afecta a hechos posteriores a la misma, por lo que no cabe hablar de modificación alguna.

En cuanto a la segunda cuestión, invoca el obligado tributario una eventual superación del plazo máximo del procedimiento inspector al afirmar que no deben tomarse en cuenta las dilaciones por ser indebidas y que debe añadirse al plazo efectivamente transcurrido el plazo mínimo que determinaría la concesión de un nuevo trámite de audiencia por las razones antes expuestas. Desestimadas ambas cuestiones, esto es, confirmadas las dilaciones computadas en el Acuerdo de liquidación y la improcedencia de la concesión de un nuevo trámite de audiencia, es evidente que no se ha superado el plazo máximo de 24 meses (el plazo fue ampliado de 12 a 24 meses por Acuerdo de fecha 17 de diciembre de 2008) entre el inicio de la comprobación, el día 15 de enero de 2008, y la notificación del Acuerdo de liquidación, que se realizó el día 4 de enero de 2010. Plazo que no se hubiese superado ni siquiera de no haberse computado dilación alguna.

Por todo lo anterior se desestiman las alegaciones relativas a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el I.Sociedades correspondiente a los ejercicios 2003, 2004 y 2005 por haberse superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

Cuarto.

Debe analizarse ahora la cuestión relativa al fondo de la regularización relativa a la provisión por depreciación de las participaciones ostentadas por **AT SL** en **TH BV**. El primer aspecto impugnado por la reclamante se refiere al propio cálculo de la provisión por depreciación.

AT SL dotó la provisión por depreciación de su cartera en **TH BV** en base a sus fondos propios individuales y sin homogeneizar. El valor contable individual de **TH BV** viene determinado fundamentalmente por dos conceptos que son considerados gasto del ejercicio en que se producen: la amortización del fondo de comercio incluido en el precio de las participaciones de 4 I INC; y la provisión por depreciación de las referidas participaciones, que se calcula en base a las pérdidas consolidadas de 4I INC según normas contables canadienses.

La Inspección verifica que el precio de adquisición de las participaciones en **TH BV** por **AT SL** no incluye plusvalías tácitas o fondo de comercio financiero, ya que fueron suscritas en el momento de su constitución y las inversiones sucesivas se han realizado mediante aportaciones en concepto de prima de emisión. Durante los ejercicios 2002, 2003, 2004 y 2005 **TH BV** realizó distribuciones de prima de emisión que **AT SL** (y luego **C, SA**) contabilizó como disminuciones del precio de adquisición de la participación. En cuanto a su evolución económica, hasta el año 2004 obtuvo pérdidas contables. En 2004 obtuvo beneficios que distribuyó en parte, ya que la normativa holandesa únicamente permite distribuir beneficios por encima de las pérdidas habidas en ejercicios anteriores (el resto debe sanear o compensar dichas pérdidas). Puesto que la participación había sido adquirida por su valor teórico contable, esa distribución de beneficios provoca que la participación vuelva a estar contabilizada por su valor teórico contable.

En cuanto a las pérdidas contables de **TH BV**, debe hacerse constar que su principal activo es la participación en 4 I INC, que tiene como principal actividad la explotación de una autopista en Canadá. Ya hemos reflejado que dichas pérdidas contables de **TH BV** vienen motivadas por la amortización del fondo de comercio financiero de 4I INC y la dotación a la provisión por depreciación de dicha participación. Esta provisión por depreciación viene calculada por **TH BV** de acuerdo con la normativa contable canadiense, que permite que los gastos financieros derivados de la financiación de una autopista se imputen al resultado del ejercicio en que se devenguen. Ello implica que al inicio de una concesión dichos gastos financieros sean muy elevados, y vayan progresivamente disminuyendo a medida que se devuelvan los capitales ajenos invertidos en la construcción de la autopista.

La primera controversia a dilucidar es si resulta correcto, como sostiene la reclamante, que la provisión por depreciación de T HWY BV se realice por **AT SL** atendiendo exclusivamente a su balance individual, es decir, teniendo en cuenta las pérdidas ocasionadas por la provisión que aquella dota por su participación en **4 I INC**, y con independencia de cuál sea la realidad económica que subyace tras dicha provisión, que como hemos dicho se ajusta a la normativa contable canadiense. Sin embargo la Inspección sostiene que era criterio pacífico en los años objeto de comprobación que para determinar si unas participaciones están depreciadas, esto es, si su valor ha disminuido, debe calcularse la evolución de los fondos propios consolidados de esa entidad. Tal criterio era mantenido por el ICAC desde la Consulta 4 del BOICAC 44 de diciembre del año 2000, en relación con provisiones por depreciación de participaciones en empresas del grupo, y así se sigue recogiendo en el nuevo PGC 2007. Señala además que ese es el criterio empleado por la sociedad matriz **C, SA** para registrar tales provisiones, y en particular la correspondiente a **AT, SL**, propietaria a su vez de **TH BV**, existiendo en consecuencia criterios dispares en el marco del propio grupo fiscal.

Frente a esta postura sostiene la reclamante que la procedencia de realizar dicha dotación en base a cuentas anuales individuales ha sido refrendada por este Tribunal Central en resoluciones de 15 de marzo de 2007 y 3 de abril de 2008.

La controversia debe analizarse a la vista de lo dispuesto en el art. 12.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) y posteriormente 12.3 TRLIS, en redacción aplicable a los ejercicios aquí comprobados "ratione temporis":

"Art. 12. Correcciones de valor: pérdida de valor de los elementos patrimoniales.

(...)

La deducción en concepto de dotación por depreciación de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el mismo. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

No serán deducibles las dotaciones correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza la dotación en el sentido del art. 42 del Código de Comercio, ni las concernientes a valores representativos del capital social del propio sujeto pasivo".

La cuestión es si esos valores teóricos contables al inicio y final del ejercicio que deben tomarse como referencia para la determinación de una potencial pérdida de valor de la participación, son los que se derivan estrictamente del balance individual de la sociedad que es participada directamente, o si es necesario tener en cuenta posibles alteraciones del valor de sociedades indirectamente participadas, en la medida en que determinan la realidad económica que representa la participación que está directamente contabilizada. En realidad, de lo que se trata es de determinar la valoración más exacta posible de la participación puesto que sólo esa magnitud, debidamente cuantificada y justificada, permitirá calcular una eventual depreciación susceptible de provisión. Por lo tanto, la elección de un balance consolidado o un balance individual debe dirimirse en función de cuál de esos balances ofrece una visión más certera de la realidad económica que, en definitiva, se busca.

Las resoluciones de la Dirección General de Tributos ya apuntan en esa dirección, cuando afirman (Consulta núm. 4 del BOICAC, número 44, de diciembre de 2000) que los fondos propios que recogen las cuentas anuales consolidadas *“reflejan en mayor medida que las cuentas individuales la realidad económica de la entidad participada”*, o que a la hora de realizar una inversión sobre un grupo de sociedades *“parece lógico que al ser esa entidad económica sobre la que se invierte, deban ser los fondos propios que recojan dichas cuentas anuales consolidadas los que deberán tenerse en consideración, en tanto en cuanto, éstos expresan la situación patrimonial a la que el inversor atiende cuando realiza la operación de adquisición.”*

En el supuesto que ahora nos ocupa la Inspección ha manifestado que en los ejercicios objeto de comprobación, era un criterio pacífico que la depreciación de participaciones debía calcularse en función de la evolución de los fondos propios consolidados. Frente a ello, invoca la reclamante dos resoluciones de este Tribunal Central, en las que se determina que debe calcularse dicha depreciación atendiendo al valor contable resultante de los balances individuales. Pues bien, ambas resoluciones han derivado en pronunciamientos judiciales que, aparentemente, pudiesen aparecer como contradictorios, pero que en realidad vienen a constituir a este Tribunal Central en la convicción de que lo determinante no es, a priori, si el balance de partida es el consolidado o el individual, sino la acreditación en sede inspectora de la efectiva evolución del negocio participado y de su pérdida de valor en el ejercicio en que se dota la provisión.

Así, en la primera resolución citada en el recurso de alzada, de fecha 15 de marzo de 2007, en resolución 00/2851/2005, este Tribunal admite que la lectura del art. 12.3 LIS no excluye sin más la opción de acudir al balance consolidado de la sociedad participada. Pero frente a dicha opción opone la posibilidad de que por determinadas circunstancias como que *“la inversión puede haber sido efectuada cuando la entidad aún no formaba parte de un grupo económico y puede persistir aún cuando aquella haya dejado de formar parte del grupo o incluso haber pasado a formar parte de otro grupo, de modo que tomar en consideración los parámetros del grupo en cada caso a los efectos de computar la provisión fiscalmente deducible y las posteriores recuperaciones de valor introduciría notables distorsiones en la configuración de la base imponible”*. Sentada dicha premisa, la resolución describe las circunstancias concurrentes en el concreto supuesto allí analizado, señalando que el actuario ha incorporado al Informe anexo al acta de disconformidad las causas que motivan las diferencias de valoración en función de que se adopte el balance individual o el consolidado, poniendo de manifiesto *“las distorsiones que puede generar el atender al balance consolidado del grupo de la entidad participada por la que se dota la provisión”*, dado que la provisión utilizando los datos obtenidos del balance consolidado *“no refleja una pérdida real de valor sino el resultado de la aplicación de criterios formales variables dependiendo de los países en el proceso de consolidación”*. Ante estas circunstancias, este Tribunal confirma la regularización inspectora que calcula la provisión en base al balance individual de la sociedad participada. Esta resolución ha sido confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 22 de julio de 2010 dictada en Recurso contencioso-administrativo 210/2007. En su fundamento jurídico QUINTO recoge la tesis de la Administración en el sentido de que *“tomar en consideración los parámetros del grupo en cada caso a los efectos de computar la provisión fiscalmente deducible y las posteriores recuperaciones de valor introduciría, tal y como sostiene el TEAC en la resolución que se revisa, <<notables distorsiones en la configuración de la base imponible>>”*. Sentencia que ha devenido firme al inadmitirse el recurso de casación 5417/2010 presentado frente a la misma mediante Auto de 20 de octubre de 2011.

Junto a la anterior resolución del TEAC, la reclamante cita la de 3 de abril de 2008, R.G. 00/3457/2006. En este supuesto, este Tribunal confirma la regularización inspectora que calcula la provisión en base al balance individual de las sociedades participadas, en este caso dos entidades residentes en Chile que forman parte de dos grupos de consolidación. En el cuerpo de la resolución se reconoce que son dos las circunstancias que influyen en la valoración de las participaciones poseídas: el valor teórico contable como consecuencia de la evolución de los resultados generados por las sociedades participadas y la evolución de tipo de cambio. Frente a las pretensiones de la reclamante de que se tome a estos efectos el valor resultante del balance consolidado, la resolución se remite al criterio sentado en la anterior resolución, ya comentada, de 15 de marzo de 2007 determinando que debe acudirse al balance individual. En este concreto supuesto, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 18 de julio de 2011, en recurso contencioso administrativo núm. 194/1008, tras verificar que no existe diferencia sustancial, en cuanto a la magnitud económica resultante, entre los fondos propios con criterios españoles consolidados e individuales, señala la existencia de informes periciales en los que se afirma que el balance consolidado

presentado a su valoración “permite conocer los fondos propios de la sociedad que lo formula en toda su extensión, de forma que los propietarios de la misma sepan cuál es el alcance del patrimonio que les corresponde tanto directamente (en la sociedad individual) como indirectamente (en las dependientes, asociadas y multigrupo)”. Afirma entonces la Audiencia que “la actividad probatoria desplegada por la actora ha sido suficiente para acreditar que los procedimientos seguidos por XXX para calcular los fondos propios con criterios contables españoles, que es lo que la norma exige, tanto individuales como consolidados, de AAA y BBB son conformes a Derecho, sin que dicha conclusión haya resultado desvirtuada por la Administración del Estado demandada en este proceso, conforme a la carga procesal que ella correspondía, puesto que no ha podido aducir reparo específico alguno a los cálculos aportados por la parte demandante, limitándose a una exposición genérica, carente de apoyo alguno, sobre la identidad entre la normativa contable española y la chilena, que ha sido adecuadamente combatida por la parte actora, por lo que la conclusión que se alcanza no puede ser otra que la estimación del recurso en este punto.

(...)

La sociedad mercantil demandante, por si la falta de prueba de la que habla el TEAC fuera cierta, ha desarrollado en el escrito de demanda una exposición razonada y argumentada acerca tanto de la disimilitud de los criterios contables españoles y chilenos - Boletín Técnico 64-, como sobre el importe de los fondos propios consolidados con criterios españoles de AAA y BBB a cuyo efecto acompañó con su escrito de demanda un informe pericial (...) sobre la "dotación de provisiones de la cartera de control en caso de sociedades extranjeras con elevadas tasas de inflación", que fue ratificado a presencia judicial, y propuso, siéndole admitida, la práctica de prueba pericial judicial, resultando insaculada la firma BDO Audiberia cuyo informe, emitido en fecha 22 de septiembre de 2009, fue ratificado a presencia judicial.

Por su parte el Abogado del Estado, en su escrito de contestación a la demanda, se ha limitado a reproducir las consideraciones de la resolución del TEAC impugnada sobre la "insuficiencia" de los Informes Especiales de Procedimientos Acordados, omitiendo cualquier alusión tanto al informe aportado por la parte con el escrito de demanda, como al practicado en el presente recurso.

Siendo ello así, considera la Sala que habría sido necesario que la Administración hubiera desplegado un mayor esfuerzo dialéctico para explicar por qué con la documentación aportada "no es posible confirmar que se dio la depreciación exigible por la legislación de sociedades para la posible deducción de la provisión", tal y como concluye el TEAC en su resolución.”

En definitiva, lo que lleva a la Audiencia Nacional a confirmar la utilización del balance consolidado para el cálculo de la provisión por depreciación es la acreditación en el expediente de que el mismo ofrece una imagen fiel de la realidad económica existente bajo la participación poseída, por lo que puede calcularse su eventual pérdida de valor.

En consonancia con la ratio decidendi que se desprende de ambas sentencias, este Tribunal Central confirmó en su resolución de 3 de marzo de 2010, R.G. 7083/2008 y acumuladas , que “Lo que debe prevalecer por encima de todo es la imagen fiel societaria a la que tienden todos los principios contables según el punto 1º del Plan General de Contabilidad. De igual forma, en cuanto a las sociedades participadas no residentes, la consecución de la imagen fiel del patrimonio que debe reflejarse en las cuentas anuales de la matriz española de una sociedad extranjera exige la homogeneización de valores conforme a una sola normativa y, siendo española la matriz, la normativa contable española es no sólo de lógica aplicación a la filial no residente, sino también es necesaria si no se quiere burlar la limitación de la dotación por depreciación de la cartera exterior fijada por el artículo 12.3, debiéndose ajustar las cuentas anuales de la sociedad participada no residente a los principios y normas de valoración vigentes en España, preservando así tanto el principio contable de imagen fiel como el límite que establece este artículo 12.3 LIS.” En el supuesto allí analizado el Tribunal Central verifica cómo los fondos propios de la sociedad participada dependen, a su vez, de los fondos propios de una participada indirecta, y en consecuencia estima que para la consecución del principio de imagen fiel, la homogeneización debe realizarse sobre los balances de las dos sociedades participadas y no únicamente sobre el balance individual de la sociedad participada directamente, tal y como pretendía la reclamante.

Quinto:

En el presente supuesto, en el Acuerdo de liquidación la Inspección ha verificado lo siguiente:

“Es decir, parece evidente que AT, SL, al participar en **TH BV**, una sociedad cuyo principal activo está constituido, a su vez, por una inversión en otra sociedad cuya actividad es la explotación de una autopista en Canadá, en el fondo en lo que está participando (indirectamente) es en los resultados prósperos o adversos derivados de la explotación de dicha autopista.

Dado que la provisión por depreciación trata de medir la pérdida de valor (reversible o provisional) de la inversión acometida por AT, SL, y dicha inversión, en el fondo, no es otra que la autopista H4 ETR, habrá que tener en cuenta los fondos propios consolidados de TH BV porque son los que realmente reflejan la marcha o evolución de la citada inversión”.

La Inspección adopta así como datos de partida para la determinación del valor teórico de la participación en TH BV el balance consolidado con sus participadas al considerar que es el que mejor refleja la imagen fiel del negocio a efectos de calcular su evolución positiva o negativa, sin que observe distorsiones derivadas de la propia consolidación. La reclamante no ofrece a este Tribunal Central argumento alguno para considerar que debió partirse del balance individual, diferente de la mera mención a las resoluciones antes comentadas. De hecho reconoce en el escrito de alegaciones que *“(…) en este caso, tampoco existen diferencias entre los fondos propios individuales y consolidados de TH BV (…) incluso en el supuesto de que se considerase que los fondos propios a tener en cuenta son los consolidados, el resultado sería el mismo.”*

Por todo lo expuesto, debe confirmarse la correcta adopción, en el presente supuesto, del balance consolidado de TH BV y su sociedad participada a los efectos de determinar la depreciación económica efectiva habida en la inversión ostentada por AT SL en la sociedad provisionada.

Sexto:

El problema se sitúa, pues, en la necesidad de homogeneizar los valores teóricos contables de las sociedades extranjeras con la normativa española. La reclamante invoca que no debe realizarse esta homogeneización en base a dos Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2000 y 18 de septiembre de 2002 que manifiestan que la base imponible obtenida a efectos del Impuesto sobre Sociedades española por una sucursal radicada en un país con Convenio de doble imposición, debe ser el mismo que se establezca con arreglo a la legislación de aquel país y se admita por su Administración tributaria.

Obviamente, las sentencias traídas a colación por la reclamante se refieren a una cuestión completamente diferente a la aquí tratada, cual es la de discernir qué normativa tributaria debe aplicarse en orden a determinar la base imponible imputable a una sucursal radicada en el extranjero. Ahora nos hallamos ante una sociedad española que dota, de acuerdo con la normativa española, una provisión por depreciación de una participación en una sociedad mercantil radicada en el extranjero, por lo que no existe controversia alguna en cuanto a la normativa aplicable.

La concreta cuestión que aquí nos ocupa ha sido objeto de diversos pronunciamientos jurisprudenciales que determinan, con absoluta claridad, la necesidad de que dicha homogeneización se produzca. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2011, en Recurso de Casación 3558/2008 afirma en su Fundamento de Derecho SEXTO lo siguiente:

“El art. 12.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula de forma genérica los efectos fiscales de la provisión contable por depreciación de la cartera de valores de renta variable.

El legislador distingue, a estos efectos, entre valores admitidos a cotización oficial y valores no cotizados.

En cuanto a los primeros, la ley no contiene ningún precepto específico relativo a la deducibilidad de estas provisiones, por lo que resultará aplicable el criterio contable. En consecuencia, según la norma octava del Plan General de Contabilidad, se admite como gasto la disminución de valor de la participación en el ejercicio cuando el valor de mercado sea inferior al valor de adquisición, siendo dicho valor de mercado la cotización media del último trimestre del ejercicio o bien la cotización del día del cierre del ejercicio, si fuese inferior.

Por lo que se refiere a los valores de renta variable no cotizados, el importe de la depreciación deducible no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y cierre del ejercicio.

Para determinar esa diferencia de valores teóricos al objeto de computar la provisión fiscalmente deducible, establece la ley que deben tomarse los valores al cierre del ejercicio siempre que dichos valores se recojan en los balances formulados y aprobados por el órgano competente, lo que significa que, para poder computar la depreciación en el mismo ejercicio en que la sociedad participada obtiene la pérdida, es necesario que al tiempo de dotar la provisión los administradores de la sociedad participada hayan formulado las cuentas anuales de dicha entidad o bien se hubieren aprobado las cuentas de esta última, pues de los balances de dichas cuentas se debe determinar el valor teórico de la sociedad participada al efecto de dotar la correspondiente provisión.

Por otra parte, el precepto no restringe la deducibilidad de la provisión por depreciación de cartera por el hecho de que la entidad participada resida en el extranjero, al contemplar sólo los supuestos en los que la entidad participada estuviese ubicada en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, por lo que entre las condiciones y requisitos para la deducibilidad de la depreciación de la inversión en el capital de otras entidades es indiferente la residencia de las sociedades participadas.

Sin embargo, cuando se participa en entidades extranjeras no admitidas a cotización en mercados secundarios organizados, solo pueden tomarse en consideración los balances de la sociedad participada elaborados según los criterios de valoración internos establecidos para determinar el importe de la provisión deducible, con independencia de cuáles sean los criterios contables del país de residencia de la sociedad participada. Por tanto, aquellos balances deben ser objeto de una nueva homogeneización valorativa al objeto de adecuarlos a los criterios contables del Plan General de Contabilidad”

El criterio ha sido asimismo confirmado en STS de 17 de enero de 2012, Rec. Casación 2142/2010.

En atención a todo lo anterior, debe confirmarse la procedencia de que los valores teóricos contables de las sociedades participadas sean determinados conforme a las normas contables españolas, a los efectos de cuantificar la procedencia de una eventual depreciación de los mismos susceptible de provisión fiscalmente deducible.

Séptimo.

En este punto, afirma la sociedad reclamante que *“aún admitiendo el criterio de la Inspección en virtud de la cual se deben practicar ajustes de homogeneización para adaptar los fondos propios de la sociedad TH BV a la normativa española, en ningún caso, la conclusión es la considerada por la Inspección en su Acta o por el TEAR de Madrid en su Resolución, que deriva en la regularización de la cuota tributaria, pues ello supone una aplicación incorrecta de los criterios contables españoles”. Manifiesta así que la Inspección “no discrimina los gastos financieros provenientes de la deuda financiera que son destinados a la inversión en la mencionada autopista de aquellos que proceden de la deuda destinada a otros fines (tales como adquisición de la participación, financiación de la actividad ordinaria de la sociedad o financiación de la política de dividendos). Al contrario, entiende que TODOS los gastos financieros deben ser activados conforme a la normativa española y esto en nuestra opinión no es correcto”. Defiende que únicamente deben ser activados los gastos financieros devengados, provenientes de deuda externa asumida, siempre que se hubiera dedicado a la construcción, ampliación o mejora de la Autopista 4 ETR T.*

En cuanto a la acreditación en el expediente de la existencia de gastos financieros provenientes de financiación bancaria no destinada a inversión constructiva adicional en la infraestructura, sino a adquisición de las participaciones o financiación de la actividad ordinaria de la sociedad o de su política de dividendos, afirma la reclamante que en la fecha de adquisición por parte de la sociedad canadiense 4I INC de la sociedad concesionaria 4 ETR CC LTD, ésta ya era titular de la Autopista 4 ETR T, que ya estaba construida en su totalidad y abierta al tráfico. Acredita la puesta en funcionamiento de una sección de 36 kilómetros en octubre de 1997 con información extraída de la página web www.....com. En cuanto a la entrada de capital privado en el accionariado, invoca el contrato de concesión denominado “H 4 Concession and Ground Lease Agreement”, al que se adjunta un balance de cierre a fecha 31 de diciembre de 1998 donde consta la partida “Toll Highway” (Activos-Autopista) por importe de 1.592.982 (miles de dólares) que se corresponde con la autopista ya construida financiada con aportaciones de capital público. Afirma que en mayo de 1999 la sociedad 4 ETR CC LTD firma un contrato de construcción de un carril adicional por importe de 422.245.830 (no indica moneda), obra que se desarrolla en los años 2000 y 2001. Todo ello acredita, a juicio de la reclamante, que *“la deuda externa asumida por la sociedad 4I INC (anteriormente denominada Ontario Inc) una vez era propietaria del 100% de la 4 ETR C, en ningún caso van destinadas a la construcción de la autopista por la simple razón de que la misma ya estaba construida como ha quedado probado”*.

Señala también el escrito de alegaciones que la financiación obtenida tiene como fines la adquisición de la participación y la construcción de un carril adicional en los años 2000 y 2001. Para ello se formalizó en mayo de 1999 un plan de financiación denominado “Capital Market Platform” mediante emisiones de bonos y concesión de préstamos con diferentes entidades, que obran en el expediente. En lo relativo a la no especificación de la finalidad de la deuda suscrita de acuerdo a los contratos aportados, se invoca el “Propósito de los bonos”, que puede ser financiar una proporción o toda la cantidad de adquisición de las acciones de la concesionaria, cualquier expansión o extensión del proyecto u otras razones relacionadas o actividades accesorias a la adquisición, propiedad, gestión, funcionamiento, mantenimiento, diseño, construcción o desarrollo de la autopista o de los sistemas de peaje por la concesionaria.

Por último, señala que el PGC español permite en su Norma de Valoración 2ª la posibilidad de activar gastos financieros devengados antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo, destinados a financiar la adquisición, fabricación o construcción, lo que a su juicio implica que el cese de la capitalización se producirá en el momento en que el inmovilizado esté en condiciones de entrar en funcionamiento. Las Normas de adaptación del PGC a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje eliminan la opcionalidad, determinando que deben activarse los gastos financieros devengados durante el período de construcción derivados de fuentes de financiación ajena que financien efectivamente la inversión del inmovilizado en curso. En cuanto a los devengados con posterioridad al período de construcción, tendrán la

consideración de gastos a distribuir en varios ejercicios en las circunstancias determinadas en la Norma de Valoración 7ª.

De acuerdo con la información recogida en el Informe complementario al Acta de disconformidad, la Inspección solicitó al obligado tributario información sobre el patrimonio neto consolidado calculado según normas contables españolas (es decir, homogeneizado) de la sociedad **TH BV** en fechas 22 de diciembre de 2002, 31 de diciembre de 2003 y 31 de diciembre de 2004. Esta información fue aportada en comparecencia del 4 de junio de 2009, en la que se hizo entrega a la Inspección de los fondos propios consolidados y cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas de los ejercicios 2002 a 2005 de la sociedad **4 I INC** calculados según normas contables canadienses y españolas. Concretamente, en la página 475 del expediente administrativo obra un cuadro aportado por el obligado tributario donde se cuantifican los fondos propios de **4 ETR** bajo el PGC español en las cantidades que luego recoge la Inspección en el cuadro denominado "Fondos propios consolidados" de la página 48 del Informe complementario al Acta de disconformidad como "Normas España". En cuanto a los resultados consolidados de los ejercicios 2002 a 2005 correspondientes a **4 I INC** que se incorporan por la Inspección al cuadro denominado "Resultados consolidados" de la misma página del Informe complementario, se suministran por el obligado tributario en unos cuadros que se incorporan al expediente como páginas 441, 443, 445 y 477. En estos cuadros, se reflejan los balances y cuenta de pérdidas y ganancias de **4 ETR** bajo los criterios del PGC, correspondiendo las diferencias entre datos de balance y cuenta de resultados original y los datos homogeneizados a los denominados "Adjustment ICAC".

En consecuencia, la información empleada por los actuarios para la elaboración de su propuesta de regularización y en particular, para la determinación de los valores contables homogeneizados con los criterios del PGC español de las sociedades participadas y ulteriormente para el cálculo de la provisión por depreciación fiscalmente deducible, son proporcionados por el propio obligado tributario en el marco del procedimiento de Inspección. A este respecto es de señalar que en el momento de suscribir el Acta de disconformidad, el día 6 de noviembre de 2009, el obligado tributario manifiesta que *"la información que consta en el expediente relativa a los FFPP consolidados y cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas de los ejercicios 2002 a 2005 de la sociedad "4 I INC" y "TH BV" no son fruto de la elaboración de unos estados financieros en debida forma (lógicamente ni han sido aprobadas por el órgano societario competente, ni tampoco han sido auditadas) sino que han sido elaboradas dentro del marco de colaboración con la inspección, como un mero ejercicio de carácter estimativo, motivo por el cual dichas cuentas no pueden constituir un hecho o dato cierto o probatorio puesto que carecen de la certidumbre propia de su elaboración en debida forma". Sin embargo no se pone de manifiesto error concreto alguno en los datos suministrados, ni se explica en qué medida un balance y unas cuentas anuales pueden ser considerados unos datos "estimativos".*

Tras la petición de ampliación del plazo para la presentación de alegaciones a la propuesta contenida en el Acta, el día 3 de diciembre de 2009 se presenta en el Servicio de Correos escrito de alegaciones en el que, entre otras cuestiones, se manifiesta que la controversia que sirve de base para formular la propuesta de regularización fue puesta en conocimiento de esa parte, por primera vez, con la entrega en comparecencia de 5 de octubre de 2009, del informe emitido por la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de fecha 29 de septiembre de 2009, sobre "Tratamiento fiscal de las provisiones por depreciación de las participaciones de **TH BV** a efectos de la regularización del Impuesto sobre Sociedades del Grupo fiscal **C, SA**". En el cuerpo del informe también se recogen los datos proporcionados por los interesados en comparecencias documentadas en las Diligencias de 22 de mayo de 2009 y 4 de julio de 2009.

El obligado tributario manifiesta en dicho escrito de alegaciones a la propuesta inspectora que el informe ofrece enorme complejidad y dificultad de análisis por su extensión, multitud de datos y criterios que se aportan en el mismo, y que considera preciso hacer uso de su derecho para aportar una serie de documentos que a su juicio "acreditan que **AT SL** dotó correctamente la provisión ahora discutida por la Inspección". Esos documentos son:

- Ley de Privatización de la **Concesión hwy 4** y Contrato de concesión entre el Gobierno de Notario y **la 4 ETR CC Limited**

- Contrato de compraventa de la sociedad concesionaria **OT INC (4 ETR CCLimited)** y contrato de construcción **4 ETR CC y Limited**.

- Resumen de Transacciones referentes a la financiación, Contrato de Financiación Senior Adquisición de **4 ETR CC Limited**, Contrato de financiación Junior Adquisición de **4 ETR CC y Limited** y Contrato de financiación junior **4 ETR CC Limited**

- Cuentas anuales individuales **TH BV** de los ejercicios 1999 a 2005, Cuentas anuales consolidadas **4 IINC** de los ejercicios 1999 a 2005. Cuentas anuales **CC INC** de los ejercicios 2003 y 2004.

Afirma así que, *"a la luz de la documentación aportada esta parte reitera que su actuación es conforme a derecho, considerando del todo procedente la dotación de la provisión practicada por **AT SL** sobre las participaciones de **TH BV**, motivo por el cual se solicita la nulidad del Acta incoada".*

La absoluta falta de concreción de las alegaciones a la propuesta, que se limitan a afirmar la corrección de su actuación, que únicamente se apoyan en la imposibilidad de analizar la argumentación jurídica en el tiempo de que se ha dispuesto, lleva al Inspector Jefe a afirmar en la página 29 del Acuerdo de liquidación que *“ya en diligencias de fecha 8 y 22 de mayo y 4 de junio de 2009, la Inspección actuaria empezó a requerir información al representante del contribuyente sobre: la acreditación del criterio seguido para el cálculo de la dotación de la provisión de cartera de la sociedad TH BV; justificación de la diferencia entre la devolución de prima de emisión de la sociedad TH BV que constaba en contabilidad en el ejercicio 2004 y lo consignado en la memoria de la citada sociedad; patrimonio neto consolidado de la sociedad TH BV calculado según las normas contables españolas en distintas fechas; es decir, el fundamento jurídico principal de la regularización, no es una cuestión que se plantea por primera vez tras el informe C/8/48/09, sino que viene motivado como consecuencia directa de la información solicitada y de los documentos explicativos del propio contribuyente aportados el 28/05/09.*

Por otra parte, con relación a la documentación presentada ante esta Oficina Técnica que, según manifiesta el contribuyente, acreditan que AT, SL dotó correctamente la provisión controvertida, la misma, en nada desvirtúa los razonamientos alcanzados, razonamientos que se han hecho partiendo de la base de que mientras la dotación de la provisión de cartera por AT SL sobre las participaciones de TH BV se ha efectuado en función de los fondos propios individuales y sin homogeneizar de ésta (según el contribuyente “sin practicar ningún ajuste de homogeneización”) (criterio que no era el seguido por su sociedad dominante C, SA para el cálculo de este tipo de provisiones), TH BV calcula la provisión de la inversión en “4 I INC” en función de los fondos propios consolidados de esta entidad, lo cual supone que una parte de la provisión dotada por TH BV era una réplica de la provisión dotada por TH BV, la cual recoge las pérdidas consolidadas obtenidas por “4 I INC” calculadas según las normas contables canadienses (siendo el resto de la provisión dotada por la citada sociedad española una réplica del gasto por amortización del fondo de comercio)”.

La alegación relativa a la incorrección en los datos homogeneizados debida a unos motivos concretos que se identifican, aparece por vez primera en la reclamación presentada ante el TEAR de Madrid. Tras exponer la divergencia de criterios entre la normativa contable española y canadiense, y afirmar que la Inspección entiende que todos los gastos financieros deben ser activados conforme a normativa española, lo que no es correcto en su opinión, aporta un dictamen de experto emitido por dos catedráticos de Economía Financiera y Contabilidad en el que se concluye que la activación de gastos financieros procede cuando se trate de gastos devengados hasta la puesta en funcionamiento de la nueva obra y siempre que la deuda se hubiese dedicado a la construcción, ampliación o mejora de la Autopista. Afirma seguidamente que la documentación aportada acredita la inexistencia de financiación ajena en el momento de la compra ya que la construcción se había financiado con capital aportado por la provincia de Ontario, y que no se dispuso de deuda externa específica para financiar la inversión en obra nueva adicional de la Autopista 4 ETR T. Y concluye que deben realizarse una serie de cálculos que llevarán, entre otros datos, a la obtención de los gastos financieros activados en su caso desde el inicio de la construcción hasta 2004, los a activar y que no fueron activados al computar la provisión, nuevos fondos propios consolidados y diferencia con los individuales, sin considerar la homogeneización, nueva valoración de la AT SL en TH BV y nuevo importe en su caso, de la provisión por depreciación de la participación en TH BV y diferencias con la anteriormente dotada. Por último, aporta el denominado *“Informe sobre el efecto de la activación de los gastos financieros de 4 I INC en las cuentas consolidadas de TH BV y en la valoración de la participación de AT, SL”, en el que describe la metodología que a su juicio debería seguirse en la determinación de un coeficiente de reparto “que permite determinar qué parte de la deuda financiera puede adscribirse razonablemente a financiar la infraestructura”, concluyendo que hubiese procedido la dotación a la provisión por importe de 192.803 miles de euros en los ejercicios regularizados frente a los 228.857 miles de euros registrados por esta sociedad.*

Octavo:

Ante tal argumentación este Tribunal Central debe afirmar, en primer lugar, que no cabe sostener, como pretende el obligado tributario, que la Inspección ha realizado una incorrecta calificación de los gastos financieros de la sociedad participada a los efectos de su posible activación, puesto que tal y como se desprende de los hechos relatados en el anterior Fundamento de Derecho SEPTIMO, fue el propio obligado tributario el que proporcionó en el curso de las actuaciones la homogeneización de los balances y cuentas de resultados a los criterios contables españoles. En consecuencia, no se está planteando una controversia jurídica respecto de los criterios empleados por la Inspección para determinar qué gastos financieros debieron ser activados en aplicación de los criterios del PGC, sino que se está introduciendo una cuestión absolutamente nueva: la discriminación de gastos financieros activables y no activables por parte de la sociedad extranjera participada, en función del destino efectivo del principal financiado. Ello supone afirmar, en primer lugar, que los datos proporcionados en el curso de la Inspección no eran correctos. Y por otra parte, que ello determina la anulación de la liquidación.

Delimitada así la cuestión es necesario recordar que, en relación con la aportación en vía de revisión de la documentación acreditativa de la pretensión que no fue aportada en el procedimiento de aplicación de los tributos,

y que además en este caso supone la sustanciación de una pretensión no planteada ante la Inspección, este Tribunal ha mantenido la necesidad de conjugar la tutela judicial efectiva con la especial cautela que debe tenerse para evitar que quede al arbitrio o discrecionalidad de los obligados tributarios la duración de los procedimientos de aplicación y el procedimiento en que han de examinarse las pruebas que han de convenir a sus intereses, transformando un procedimiento de revisión en uno de aplicación de los tributos y sustrayendo de este modo a la Inspección de las facultades que justifican su particular procedimiento. Las facultades de contrastar, analizar e integrar toda la información aportada por el sujeto pasivo o terceros practicando en su caso la regularización procedente, adquieren todo su sentido en el marco de una relación con el obligado tributario con acentuado carácter dialéctico, en la que la presencia del obligado o su representante a lo largo de las actuaciones está ordenada precisamente a la finalidad, no sólo de lograr una mayor eficacia en la actividad administrativa, sino también de una mejor defensa de los derechos e intereses del propio administrado que puede así alegar y aportar continuamente todo aquello que convenga a su derecho, con posibilidad de ser verificado y comprobado, si se considera necesario, por la Inspección.

En consecuencia, no debe permitirse que el obligado tributario, a su voluntad, sustraiga a la Inspección los datos necesarios para ejercer su función en la forma legalmente prevista. Cuestión diferente es la imposibilidad justificada de aportar determinada documentación durante el procedimiento inspector, que se ofrece posteriormente al conocimiento del órgano revisor con el fin de acreditar extremos concretos afectados por la regularización, perfectamente identificados y respecto de los cuales el obligado tributario puede ofrecer una explicación razonada y coherente de su íntima relación con la documentación presentada. En estos supuestos este Tribunal considera que debe primar el derecho a la tutela de los intereses de los administrados frente a la delimitación excluyente de las competencias en el marco de procedimientos separados. No estamos hablando aquí de la asunción de competencias comprobadoras por parte de los órganos revisores, sino de que éstos admitan aclaraciones y pruebas complementarias que puedan alterar en cierta forma la valoración conjunta y las conclusiones obtenidas inicialmente por el órgano de comprobación, pero sin suplir la labor de investigación, análisis e integración que corresponde esencialmente a éste último.

Sin embargo, en el presente supuesto el obligado tributario atendió la petición de la Inspección proporcionando unos datos relativos a las sociedades participadas homogeneizados con el PGC, respecto de los cuales manifiesta en vía revisora que son datos meramente estimativos realizados con intención de colaborar con la Inspección. Más tarde, pretende que su utilización por la Inspección no responde a una mera transcripción de datos proporcionados por el obligado tributario, sino a una labor de calificación, lo cual no es compartido por este Tribunal, ya que los actuarios evidentemente no realizaron tal calificación no sólo por tomar por ciertos los datos que les fueron suministrados, sino porque no se les ofreció información de detalle suficiente para que pudiesen realizar la misma. Con esta alegación la reclamante pretende someter a revisión administrativa hechos que dio como correctos a la Inspección, cuando de haber formulado algún tipo de reparo sobre los mismos o afirmado que no ofrecían solvencia o solidez suficiente hubiesen podido ser objeto de contraste por el órgano que es efectivamente competente para ello. No puede afirmarse que existió imposibilidad de suministrar esa información por desconocimiento de los criterios empleados posteriormente para la regularización, por cuanto la petición de la Inspección fue clara: suministro de datos homogeneizados al PGC. La correcta homogeneización es idéntica ante un criterio de regularización u otro, por lo que no cabe entender acreditada la concurrencia de circunstancias excepcionales que pudiesen llevar a este Tribunal a admitir tan tardía aportación de datos.

En este sentido debe destacarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2014, recaída en el recurso de casación nº 1596-2012, en la que, en su Fundamento de Derecho Cuarto, dice:

“CUARTO.- 1. En el cuarto motivo de casación la recurrente denuncia que la sentencia de instancia recurrida infringe el artículo 169 de la LGT, los artículos 40, 90, 94 y 98 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas (en adelante RPREA) así como los artículos 9, 24, 31 y 103 de la CE y la consolidada jurisprudencia de este Alto Tribunal en cuanto que la sentencia considera ajustada a Derecho **la inadmisión de parte de las alegaciones y pruebas aportadas por la recurrente en vía económico-administrativa** sobre la base de que dichas cuestiones debieron ser debatidas en sede de Inspección.

En la demanda formulada ante la Audiencia Nacional, XXX alegó que la resolución del TEAC infringía los mencionados preceptos y que dicha infracción le ocasionaba indefensión al no admitir aquel Tribunal Económico-Administrativo ni el TEAR de Murcia las alegaciones y pruebas aportadas por la recurrente en relación con la regularización practicada por el aumento de existencias finales de la actividad de engorde de terneros en el ejercicio 2001.

La sentencia de la Audiencia Nacional recurrida, pese a la inadmisión por el TEAR y por el TEAC de las alegaciones formuladas y de los documentos y pruebas aportadas, en el Fundamento de Derecho Segundo in fine niega que se haya producido indefensión a la recurrente por haber "podido alegar lo que a su derecho ha convenido... , porque ha tenido conocimiento en todo momento de los criterios seguidos por la Inspección y órganos de la Administración a la hora de proceder a la regularización practicada, culminando ese "iter" con la

formulación del presente recurso", confirmando en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia recurrida el criterio seguido por el TEAC señalando que "lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección".

Yerra la sentencia de instancia en este punto por dos motivos, según la recurrente, en primer lugar, porque la recurrente no discutió la valoración y los cálculos efectuados por la Inspección en relación con las existencias finales del ejercicio 2001. Tampoco la documentación aportada en vía económico-administrativa lo fue para alterar la realidad fáctica sobre la que se sustenta el acuerdo de liquidación.

En segundo lugar, porque al confirmar el criterio del TEAC y negar la indefensión causada a la recurrente consuma en vía jurisdiccional la infracción de los preceptos que se anticipaba.

A juicio de la recurrente, la sentencia de instancia infringe los citados preceptos al confirmar el criterio del TEAR y del TEAC en cuanto a la inadmisión acordada, ya que las facultades revisoras de los Tribunales Económico-Administrativos, como se colige de los preceptos señalados, son muy amplias, pudiendo el contribuyente acreditar hechos relevantes para la resolución de la reclamación acompañando al escrito de alegaciones todos los documentos, sea cual sea su clase, que convengan a su derecho y pudiendo proponer la práctica de cualquier medio de prueba admisible en derecho en el seno del procedimiento económico administrativo.

2. Frente al alegato de que la Inspección debía haber regularizado las existencias iniciales contabilizadas con igual criterio que las finales, de lo que resultarían unas existencias iniciales muy superiores a las contabilizadas, debe decirse que del expediente se desprende que en ningún momento, a lo largo de las actuaciones inspectoras que finalizaron con el acuerdo de liquidación, la interesada realizó ante la Inspección, a la que compete la comprobación, alegación alguna en este sentido. Es en vía económico administrativa cuando por primera vez llevó a cabo la alegación en el sentido indicado, pretendiendo, en definitiva, la realización por el Tribunal Central de una actividad comprobadora, lo que es improcedente. Si de forma injustificada, la interesada durante el procedimiento inspector no alegó algo que consideró necesario o ajustado a derecho, salvo el supuesto de imposibilidad por fuerza mayor o por alguna causa razonable expuesta, no es procedente luego admitir tales alegaciones en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras. Admitir su realización una vez cerrado el período de actuaciones inspectoras implicaría alterar el orden del procedimiento tributario legalmente establecido, al atribuir a tales órganos revisores la práctica de actuaciones que son propias de la Inspección.

No puede, pues, extrañar que el Tribunal Central acordase no admitir las mencionadas alegaciones en vía económico-administrativa, pues no se trataba de un asunto o razonamiento que sirviese de apoyo a una argumentación alegada anteriormente por el interesado sobre un tema contradictorio, a lo cual está abierto el procedimiento, ni tampoco se trata de alegaciones relativas a hechos sobrevenidos con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación, sino que se trata de una nueva alegación o cuestión controvertida, que debió ser planteada en el correspondiente procedimiento inspector, otorgando de este modo la posibilidad al propio órgano liquidador de pronunciarse sobre el asunto.

En relación con la aportación fuera del procedimiento de comprobación de los documentos de justificación mercantil o contable, el actual artículo 96 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, dispone: "4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución. Lo que viene a confirmar el criterio mantenido en la resolución inicial.

Lo que subyace en dicho precepto es el cumplimiento por parte del sujeto pasivo de las obligaciones contables, de forma que, ante unas actuaciones inspectoras de comprobación o investigación, la Administración tributaria tenga conocimiento de la situación contable de la entidad, permitiéndole proceder a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo investigado; posibilidad que se frustra cuando no se aportan aquellos documentos mercantiles, que siendo obligatoria su llevanza y conservación, permitirían contrastar los datos declarados con los contabilizados.

Así pues, el motivo debe ser desestimado por su carencia manifiesta de fundamento, por cuanto que lo que realmente se pretende a través de este motivo es una revisión de la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia, siendo ésta una cuestión que por lo general se encuentra excluida del ámbito casacional, no estando incluido el error en la valoración de la prueba entre los motivos que se relacionan en el artículo 88.1 de la LJCA (art. 93.2.d) LJCA).

Resulta claro, además, que en el presente caso no se ha producido indefensión a la parte recurrente porque ha tenido oportunidades más que sobradas para conocer exactamente el contenido de todas las

decisiones recaídas, para impugnarlas y para desplegar en esas impugnaciones todos los medios alegatorios y probatorios que hubiera tenido por conveniente en la defensa de sus derechos e intereses ya que habiendo solicitado el recibimiento a prueba en la instancia se abrió el periodo de proposición y práctica de la misma.

La Sala de instancia considera que la regularización practicada por la Inspección, al sustentarse en datos obtenidos de un organismo oficial, al que previamente la actora le comunicó los datos relativos al ejercicio de su industria, así como en documentación de la propia entidad recurrente, constatada y analizada en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, sin que por parte de la actora se aportase cualquier otro dato significativo, refleja la realidad fáctica sobre la que se sustenta el acuerdo de liquidación, que confirmó la propuesta inspectora. Era en ese momento cuando la parte pudo y debió rebatir los datos constatados por la Inspección, que debió acudir, en parte, a datos oficiales de otras Administraciones para determinar la existencia finales.

La Inspección procedió al incremento de las existencias finales de la actividad ganadera en el año 2001 partiendo de los datos obtenidos de la Consejería de Agricultura, Pesca y Alimentación y ante la falta de aportación de datos, los que le fueron requeridos a la entidad en sucesivas ocasiones y que desatendió, procedió a su valoración aplicando los criterios recogidos en la Norma de Valoración Decimotercera del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

La resolución del TEAC confirma el criterio seguido por la Inspección, añadiendo que la entidad se abstuvo de alegar y contradecir lo realizado por la Inspección, siendo improcedente en vía económico administrativa el pretender por los órganos revisores nueva comprobación, sin que por la Inspección se haya podido conocer las alegaciones de la entidad frente a lo por ella actuado. Confirma también el cálculo de las existencias finales, declarando que "las existencias finales se han calculado, no en base a estimaciones o suposiciones como alega la interesada, sino en base a la información suministrada por la Consejería de Agricultura, Pesca y Alimentación y en base a facturas de adquisición y venta aportadas por la interesada y terceros respecto a las cuales en ningún momento se ha planteado por la misma su falsedad, remitiéndose, en todo caso, al detallado Informe de la Inspección.

Lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección."

Por otra parte, considera este Tribunal Central que aún cuando se considerase procedente la valoración de la documentación y argumentos adicionales proporcionados en vía económico-administrativa, la información aportada no desvirtúa los datos empleados por la Inspección. El informe de experto independiente únicamente pone de manifiesto su opinión técnica sobre los criterios de homogeneización de los gastos financieros, sin aportar datos específicos sobre los correspondientes a 4 IINC INC, evidentemente, justificarlos documentalmente. Lo mismo ocurre con el denominado "*Informe sobre el efecto de la activación de los gastos financieros de 4 IINC INC en las cuentas consolidadas de TH BV y en la valoración de la participación de AT, SL*", elaborado por el propio obligado tributario. En él, se asume como premisa que existen gastos financieros correspondientes a la financiación de los incrementos de inmovilizado de obra adicional y que, en consecuencia, deben ser activados, y procede a la cuantificación de la obra nueva adicional en base a datos contables ("*sólo hemos tenido en cuenta las partidas contables Toll Highway y Toll Equipment, ya que consideramos que el resto de los activos no se encuentran vinculados a la infraestructura*"). Afirma que no procede ninguna activación adicional por los ejercicios 2000 y 2001 en base a los estados financieros de la sociedad y describe una metodología para calcular los gastos financieros que deben ser activados en ejercicios posteriores. En este punto, afirma que ha empleado datos obtenidos de las cuentas anuales de la sociedad, que "no detallan el resultado financiero por conceptos" por lo que "la sociedad nos ha facilitado dicho detalle". En base a todos estos datos y criterios, realiza una cuantificación de la provisión a fin de poner de manifiesto que los cálculos realizados por la Inspección son incorrectos.

Estos datos y criterios no han podido ser valorados ni contrastados por la Inspección, debiendo hacer notar este Tribunal Central que la documentación aportada consta, esencialmente, de contratos y cuentas anuales, sin incorporar información contable de detalle ni justificantes específicos de la naturaleza e importe de los gastos financieros empleados. En cualquier caso, ya se ha señalado la improcedencia de plantear en vía revisora una cuestión que pudo ser debidamente argumentada y acreditada ante el órgano comprobador, que actuó en base a datos que fueron proporcionados directamente por el obligado tributario y cuya validez, por todo lo expuesto hasta el momento, no ha sido debidamente desvirtuada hasta el momento.

En consecuencia, procede confirmar la regularización inspectora desestimando la pretensión de anulación de la liquidación por el I.Sociedades 2003, 2004 y 2005. Tampoco debe accederse a la pretensión de retroacción de actuaciones a fin de que se recalculase la provisión correspondiente a la inversión en **TH BV**, por cuanto la retroacción sólo procede en el supuesto de defectos formales en la liquidación que hayan causado indefensión, circunstancia que no concurre en el presente caso, en el que se observa una correcta actuación de los órganos de la Inspección en todas las fases del procedimiento.

Noveno:

Debe hacerse ahora mención a las alegaciones relativas a la sanción impuesta, derivada de la liquidación analizada en Fundamentos de Derecho anteriores. La resolución del TEAR de Madrid objeto del presente recurso confirma la existencia de culpabilidad, sin apreciar interpretación razonable de la norma. En relación con la cuantificación de la sanción, determina que procede la anulación de la resolución sancionadora en la parte correspondiente a la sanción impuesta por el art. 195, ejercicio 2003, ordenando la práctica de una nueva liquidación en la que se expliciten con suficiente detalle y precisión los importes resultantes que se consideran sancionables y los que no respecto del total de incremento de renta neta o disminución de deducciones o cantidades que han sido objeto de compensación en base o en cuota.

Tal y como se ha expuesto en el Antecedente de Hecho TERCERO de la presente resolución, el Acuerdo de imposición de sanción determina la comisión de dos infracciones del art. 191 LGT, cometidas en los ejercicios 2003 y 2004 y dos infracciones del art. 195 LGT, también en los ejercicios 2003 y 2004. Respecto de las dos infracciones del art. 191 LGT e infracción del art. 195 LGT del ejercicio 2004, han sido confirmadas en todos sus extremos por la resolución del TEAR de Madrid. Procede en consecuencia analizar las alegaciones que respecto de las mismas se plantean en el presente recurso de alzada. Con carácter previo debe señalarse que con base en los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, la Inspección no aprecia indicios de la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el art. 183 LGT en la parte correspondiente a la dotación de las provisiones que habían sido deducidas fiscalmente en ejercicios prescritos, cuyo importe asciende a 156.167.122,14 €. El actuario considera que la infracción se cometió en la dotación, sin perjuicio que al amparo de la norma proceda revertir dicho importe en el ejercicio 2003 al no cumplir la finalidad para la que fue dotada. Por lo tanto, el actuario aprecia la infracción sobre la cuantía dotada en el ejercicio 2003 por importe de 42.762.857 € y en el ejercicio 2004 por importe de 29.889.195 €.

Del Acuerdo de liquidación se desprende una cuota a ingresar por el ejercicio 2003 de 25.963.589,47 €, incluyendo la devolución indebidamente obtenida por importe de 101.896,47 €. En el ejercicio 2004 la cuota a ingresar asciende a 754.979,91 €, incluyendo la devolución indebidamente obtenida por 150.153,63 €.

La base de sanción por infracción del art. 191 LGT coincide para el ejercicio 2004 con la cuota diferencial a ingresar. En el ejercicio 2003, se calcula la base de sanción en aplicación del art. 8.2 del Reglamento general del Régimen Sancionador, en función de la proporción que representan los incrementos sancionables respecto de la suma de todos los incrementos regularizados.

En cuanto a la sanción del art. 195 LGT correspondiente al ejercicio 2004, por declarar incorrectamente renta neta sin haberse producido falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones, se determina una base de infracción de 26.428.514,88 €.

Para todas ellas, invoca el obligado tributario haber actuado conforme a una interpretación razonable de la norma excluyente de toda responsabilidad. En defensa de dicha pretensión, invoca que se dotó provisión en ejercicios anteriores y que no fue objeto de sanción. Asimismo, afirma no haber ocultado datos a la inspección y consignar la provisión en los registros de la sociedad. Afirma además que la cuestión regularizada ofrece discrepancias interpretativas razonables, que han sido puestas de manifiesto ante los órganos de la Inspección. Aún cuando las alegaciones ante este Tribunal Central en la fase de recurso de alzada son someras en este punto, cabe referirse aquí a las planteadas ante el TEAR de Madrid que las desarrollan incluyendo los motivos de discrepancia que han sido resueltos en el cuerpo de la presente resolución: criterio en virtud del cual debe calcularse la provisión por depreciación en función de los fondos propios individuales y no consolidados; criterio en virtud del cual no deben homogeneizarse los balances de sociedades participadas; y por último incorrecta aplicación de los criterios de homogeneización en lo referente a activación de gastos financieros.

Todas estas cuestiones han sido debidamente analizadas en el cuerpo de la presente resolución, rebatidos los argumentos proporcionados por la reclamante y confirmada la actuación contraria a la norma en cuanto a la dotación de la provisión por depreciación de **TH BV** por parte de AT SL en los ejercicios 2003 y 2004 que es, como ya se ha señalado, el aspecto de la regularización que ha sido considerado constitutivo de las infracciones tributarias antes descritas.

A este respecto debe señalarse que, de conformidad con el art. 179 LGT, las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en el siguiente supuesto:

“d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados.”

Este Tribunal Central ha manifestado en diversas ocasiones que la mera oposición al criterio empleado por la Inspección no prueba que se haya actuado conforme a una interpretación razonable de la norma. De existir ésta, debe consistir en una argumentación completa que acredite, a la vista del tenor literal de las normas incumplidas y del desarrollo doctrinal, jurisprudencial y administrativo de las mismas, que el obligado tributario realizó un análisis racional de las mismas con carácter previo a la calificación fiscal de los hechos controvertidos, aportando ante la Administración tributaria no sólo dicha interpretación sistemática de la norma, sino también todos los elementos en que encontró apoyo para dicha formulación.

Sin embargo, en el supuesto que nos ocupa, todos los argumentos reproducidos en diferentes fases de la comprobación y actuación inspectora han sido debidamente rebatidos por la Inspección y por este propio Tribunal Central. En particular, la alegación de haber actuado correctamente al emplear el balance individual para el cálculo del valor de la inversión provisionada, así como las diferentes interpretaciones que han existido sobre esta cuestión en los términos que han sido analizados en el cuerpo de la presente resolución, no puede sustentar en modo alguno que las diferencias apreciadas en la cuantificación de la provisión se deriven de una pretendida indefinición normativa, en la medida en que ha quedado acreditado que el empleo de uno u otro no supone diferencias sustanciales en dicha cuantificación, que tienen su razón de ser en el otro punto fundamental de la controversia: la necesidad de homogeneizar los balances de sociedades participadas formulados con criterios contables diferentes a los del PGC español.

En este punto, y con independencia de la claridad de la postura de la Administración y de los tribunales, expuesta extensamente en momentos anteriores de esta resolución, debe hacerse especial hincapié en el hecho de que **C, SA**, sociedad dominante del grupo fiscal y sujeto infractor, empleaba el criterio correcto de homogeneización de balances en el resto de las sociedades participadas. Tal y como pone de manifiesto la Inspección en el Acuerdo de imposición de sanción, *“la empresa conocía que la provisión debía dotarse partiendo del cálculo del deterioro de los balances consolidados y homogeneizados según las normas españolas, prueba de ello es que la Sociedad dominante **C, SA** siguió el criterio propuesto por la Inspección para registrar las provisiones respecto su participada *“AT, SL”* y en consecuencia nunca dotó provisión por esta sociedad a pesar de las pérdidas de su balance individual. Así mismo tuvo conocimiento más explícito por el propio auditor cuando era propietaria **C, SA** de las acciones que generan la provisión y, a pesar de ello, siguió difiriendo la provisión acumulada en *AT, SL* incluso dotó provisión en dicho ejercicio. A este respecto conviene recordar que *“AT, SL”* no fue objeto de auditoría”*.

Actuar aplicando una interpretación razonable de la norma supone, como ya se ha expuesto, haber realizado una labor de exégesis de los preceptos aplicables, analizando su relación con los concretos supuestos de hecho enjuiciado y llegando a una conclusión razonable sobre su aplicación o no a los mismos. Esta conclusión debe adoptarse teniendo en cuenta, en su caso, posibles pronunciamientos administrativos o jurisdiccionales al respecto, pues sólo en este punto cabe hablar de análisis completo, razonado y coherente como paso previo e indispensable para esa interpretación divergente de la sostenida por la Administración. Ahora bien, en el supuesto que aquí analizamos, nos hallamos con un obligado tributario que realiza una aplicación correcta de la normativa para una serie de supuestos. Y sin embargo, en uno que presenta características idénticas, se aleja de dicha aplicación sin que sea capaz de ofrecer a la Inspección ningún motivo para dicha divergencia interpretativa. Resulta evidente, a juicio de este Tribunal Central, que de existir esa labor interpretativa e integradora de hechos y normativa aplicable, la conclusión a supuestos idénticos debería ser la misma, y ya hemos visto como no es así. A ello debe unirse el hecho de que la presunta interpretación razonable en defensa de la no necesidad de homogeneizar los balances de las sociedades participadas se basa en una Sentencia judicial que no tiene relación con el caso concreto, existiendo por el contrario numerosos pronunciamientos que claramente confirman la necesidad de homogeneización. Por este motivo, no cabe apreciar la alegación de interpretación razonable de la norma en este punto.

Debe igualmente hacerse referencia a la argumentación sostenida ante el TEAR y ante este Tribunal Central de que el informe pericial aportado en vía económico-administrativa respecto de los criterios de activación de gastos financieros avala su actuación, constituyendo así acreditación de haber actuado conforme a una interpretación razonable de la norma. Tal y como se ha señalado en la presente resolución, la regularización inspectora determina la necesidad de que los balances de sociedades participadas hayan sido homogeneizados con el PGC español. Solicitada esta homogeneización al obligado tributario, es aportada e incorporada al expediente, siendo estos los datos empleados por la Inspección para la regularización de este punto. El informe presentado se limita a constatar la existencia de una serie de criterios contables referentes a la activación de gastos financieros en el sector de concesionarios de autopistas, sin establecer relación alguna con los datos relativos a la empresa regularizada. La controversia no se sitúa así en una diferente interpretación de los criterios contables entre la Inspección y el obligado tributario, tal y como pretende hacer ver ahora la reclamante, sino en el hecho de que no se ha acreditado ni en la fase inspectora ni ahora en vía económico-administrativa, el hecho de que la homogeneización de balances aportada por el propio obligado tributario fuese incorrecta. En consecuencia, no cabe hablar de que los nuevos datos sean correctos y se amparen en una interpretación razonable de la

norma, porque falla la premisa principal, esto es, acreditación suficiente de que los nuevos datos sean efectivamente correctos.

Por todo lo expuesto debe desestimarse la alegación referente a una interpretación razonable de la norma excluyente de responsabilidad, confirmándose las sanciones impuestas por el tipo infractor del art. 191 LGT en los ejercicios 2003 y 2004 y por el tipo del art. 195 LGT en el ejercicio 2004.

Décimo:

Resta únicamente resolver la alegación relativa a la sanción correspondiente al tipo infractor del art. 195 LGT por el ejercicio 2003. El obligado tributario manifestó ante el TEAR su disconformidad con el cálculo de la referida sanción. En la resolución de 25 de octubre de 2011 objeto de este recurso de alzada, el TEAR determina la anulación de la sanción en este punto, ordenando que sea practicada nueva sanción.

En el recurso de alzada la reclamante manifiesta que habiéndose determinado la anulación de la sanción en este punto por motivación indebida e insuficiente de la imposición de sanción, no cabe dictar nueva sanción por este mismo concepto.

Este Tribunal Central ha constatado que los defectos apreciados por el TEAR en la sanción impuesta por el art. 195 LGT correspondiente al ejercicio 2003 no constituyen meros defectos formales, sino que suponen que la sanción adolece de los necesarios elementos materiales que constituyen presupuesto de su validez, por lo que se confirma la anulación de la misma sin que quepa dictar nueva sanción por dicho tipo infractor y ejercicio.

Por todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente Recurso de Alzada,

ACUERDA:

ESTIMARLO PARCIALMENTE: 1) Confirmando la resolución del TEAR de Madrid relativa a la reclamación 28/07570/10, confirmando las liquidaciones por el I.Sociedades 2003, 2004 y 2005 en ella impugnadas; y 2) confirmando en parte la resolución del TEAR de Madrid relativa a la reclamación 28/19199/10, confirmando la misma en lo referente a las sanciones correspondientes al tipo infractor del art. 191 LGT, ejercicios 2003 y 2004 y art. 195, ejercicio 2004, que resultan así confirmadas; y anulándola en lo relativo a la sanción del art. 195 LGT, ejercicio 2003, confirmando la anulación de dicha sanción sin que proceda dictar nueva sanción por dicho concepto y ejercicio.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.