

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058160

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 18 de marzo de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 104/2012

SUMARIO:

IS. Base imponible. Provisión depreciación de cartera. Reversión de la provisión. La entidad dotó en un ejercicio anterior la provisión por depreciación de cartera que declaró en parte no deducible, por el exceso sobre la diferencia de los valores teóricos al inicio y al final del periodo. En los años siguientes el valor se recuperó, pero esas recuperaciones no las incorporó a la base por entender que se podían asignar a la aparte de la provisión que no tuvo efecto fiscal. La Inspección, por el contrario, considera que las recuperaciones tienen su causa en el incremento del valor teórico. Sin embargo, el Tribunal no acepta el razonamiento de la Inspección y considera que si la dotación no fue deducible en su totalidad, la anulación contable de la misma solo determinará renta gravada en el importe que en su día no fue deducible, lo cual exigiría entender al menos en parte ingreso no computable. El TEAC ha declarado que las dotaciones podrán revertirse en el orden que la entidad decida. En cuanto a la regularización, como en los ejercicios siguientes la entidad había revertido la dotación y computado los ingresos, el TEAC estableció que procedía exigir únicamente los intereses de demora. Sin embargo, tiene razón la entidad al reclamar los intereses a su favor de las declaraciones en las que tributó por las reversiones. Respecto a la solicitud de rectificación de la deducción de la provisión de otros valores que se dotó por importe inferior al máximo autorizado en la norma de la diferencia entre los valores teóricos inicial y final del ejercicio, como la provisión tuvo su origen en provisiones de cartera que dotó la participada que no se consideraron deducibles, no procede la deducción de esa provisión, pero no por aplicación retroactiva de la modificación del art. 12.3 TR Ley IS del año 2008, sino en atención a la finalidad de la norma.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12, 19 y 42.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 36 ter.

Ley 24/2001 (Medidas fiscales, administrativas y de orden social), disp. trans. 3.ª.

RD 1643/1990 (PGC), Norma de valoración 8.ª.

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000104 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04359/2012

Demandante: CORPORACIÓN EMPRESARIAL ONCE, S.A.

Procurador: MARIA CRUZ REIF GASTÓN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES

D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a dieciocho de marzo de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 104/2012, que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, ha promovido la Procuradora de los Tribunales Doña María Cruz Reig Gastón, en nombre y representación de la entidad Corporación Empresarial ONCE, S.A., contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de febrero de 2012, formulada en impugnación del Acuerdo del Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en Madrid, de fecha 28 de abril de 2010, sobre liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 a 2007, ambos inclusive y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 512.031,52 euros. .

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- La parte indicada interpuso, en fecha 2 de abril de 2012, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"Que tenga por presentado en tiempo y forma el presente escrito con los documentos que al mismo se acompañan y por devuelto el expediente administrativo remitido, se sirva admitirlos y, en su virtud, tenga por formulada demanda en las presentes actuaciones, de a los autos el curso señalado por la Ley y, en su día y previos los trámites que puedan ser necesarios, dicte Sentencia por la que, de conformidad con lo expuesto en los Fundamentos de Derecho Segundo y/o Tercero de este escrito, o en su defecto, en el Fundamento de Derecho Cuarto, resuelva el presente recurso declare la nulidad o anulabilidad de la Resolución del TEAC de 2 de febrero de 2012 por no ser ajustada a Derecho".

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"que, teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo, con sus copias, y previos los trámites legales oportunos, dicte en su día Sentencia acordando la desestimación íntegra del recurso. Con expresa imposición de costas a la parte actora".

Tercero.

Recibido el procedimiento a prueba con el resultado obrante en autos, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 3 de julio de 2013; y, finalmente, mediante providencia de 3 de marzo de 2015, se señaló para votación y fallo de este recurso el día 12 de marzo de 2015, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Corporación Empresarial Once S.A (en adelante Ceosa), contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de febrero de 2012, desestimatoria de la reclamación económico administrativa formulada frente al Acuerdo del Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en Madrid , de fecha 28 de abril de 2010, por el que se liquida el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios, 2004 a 2007, ambos inclusive, con una cuantía de 512.031,52 euros.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO: Por el indicado acuerdo de 28 de abril de 2010 se liquidó el impuesto y ejercicios señalados como consecuencia del Acta A-02 nº 71696363 incoada el 1 de marzo de 2010 en el curso de una actuación inspectora de alcance general.

Fue objeto de inspección el Grupo Fiscal 40/94, del que CORPORACIÓN EMPRESARIAL ONCE SA es la entidad dominante. Se extendieron diligencias de consolidación A04 a las siguientes sociedades dominadas:

- ONCISA S.L.
- PROYECTOS INTEGRALES DE LIMPIEZA S.A.
- CEOSA GESTIÓN S.A.
- VIGILANCIA INTEGRADA S.A.

La liquidación inspectora regulariza dos temas; el cómputo como ingreso a efectos fiscales de las recuperaciones del valor de las acciones de IBERMÁTICA SA en poder de CORPORACIÓN EMPRESARIAL ONCE SA (CEOSA en adelante), y la materialización de las reinversiones obligadas por la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

1 - CEOSA, propietaria del 8% del capital de IBERMÁTICA desde el año 2002, había dotado una provisión por depreciación de esta cartera a 31-12-03 de 2.303.611,23 €, habiendo ajustado positivamente los resultados contables en 897.062,46 €.

En el ejercicio 2004 la variación del valor teórico de esta participación fue positiva, por importe de 247.021,6 €, ocurriendo lo mismo en 2005 por importe de 267.704,56 €, y también en 2006 con incremento del valor teórico de 480.832,24€. En ninguno de estos ejercicios se declaró por CEOSA ingreso alguno a efectos fiscales por tales recuperaciones de valor, entendiéndolas imputables a las provisiones dotadas no consideradas como gasto fiscal. La Inspección computa sin embargo dichas recuperaciones como ingresos a efectos del impuesto basándose en el art 19.6. del TRLIS.

En el ejercicio 2007 el incremento del valor teórico de la participación ascendió a 293.243,2 €. CEOSA aplicó la provisión por 751.101,54 € declarando además por este concepto un ajuste negativo al resultado contable de 598.991,24 €, lo que supone un efecto neto de ingreso por 152.110,3 €. Se incrementa por tanto la base Imponible en 141.132,9 € (293.243,2-152.110,3).

2- a) Enajenado por CEOSA en 2001 el 40% de la entidad CONSTRUCTORA PIRENAICA SA y en el ejercicio 2002 el 52% del capital de la misma entidad, parte de la reinversión se produce en la compra de un solar en la calle Emilio Vargas de Madrid, compra que hizo ONCISA por precio de 28.250.000 € y se protocolizó en escritura pública de 2-7-02.

Sobre dicho solar se construyeron dos edificios destinados uno a oficinas y a hotel el otro, siendo las escrituras de obra nueva del año 2008.

La Inspección no admite la compra del solar como reinversión por el hecho de que los edificios construidos sobre el mismo no entraron en funcionamiento dentro de período de reinversión (art.36 ter Ley 43/96 y 42 TRLIS).

b) Considera de otra parte la Inspección que el porcentaje de deducción aplicable a las enajenaciones del ejercicio 2002, y a las obtenidas en 2001 a las que se les aplicó la DT 3a de la Ley 24/2001 , es siempre del 17%, el vigente en el ejercicio en que se integró el beneficio en base imponible, con independencia del ejercicio en que se produzca la reinversión.

c) Se elimina la deducción aplicada en 2003, por importe de 78.374,51 €, por falta de reinversión, regularizándose la misma en el ejercicio 2008 junto con los correspondientes intereses (art.143.3 LIS).

d) En el ejercicio 2004 se regulariza, también por falta de reinversión, la deducción aplicada por el Grupo en el ejercicio 2002, de 37.270,96 € por la enajenación en 2001 de las participaciones que CEOSA tenía en SURBA VENEZUELA (art 143.3 LIS).

e) En el ejercicio 2003 se aplicó el sujeto pasivo una deducción por reinversión (consecuencia de la venta de ONCEDISA por precio de 9.266.412 €) excesiva en 22.577,03 € (el importe de la reinversión ascendió en 2003 a 9.031.414 €). El defecto de reinversión se reinvierte en 2006 en una ampliación de capital de RC ALIMENTACIÓN S.L , por lo que la liquidación inspectora aplica la deducción de 22.577,03 € en 2006 pero liquida intereses de demora desde 2003 a 2006.

Se liquidan en consecuencia las siguientes cuotas en € (OOO) :

	CUOTA
2004	14
2005	1.129
2006	189
2007	46

Ascendiendo los intereses de demora para el conjunto de las ejercicios inspeccionados a 294.711,16 €.

SEGUNDO: Notificada la anterior liquidación el 30-4-10, con fecha 26-5-10 se interpone contra la presente reclamación económico-administrativa, alegándose en su momento, en síntesis:

-Mientras la Inspección considera que el tratamiento dado a las recuperaciones del valor de la participación en IBERMÁTICA SA implica un diferimiento de tributación, dicho tratamiento responde al hecho de que las dotaciones contables a la provisión por depreciación de cartera se habían ajustado en parte positivamente a efectos del impuesto y, a falta de una previsión normativa específica sobre el tema cabe entender que las recuperaciones del valor de la participación pueden asignarse a la parte de la provisión contable por depreciación que no tuvo eficacia fiscal.

Además, considera no ajustada a Derecho la liquidación practicada por la Inspección, como ya se le explicó a ésta en el curso del procedimiento inspector, ya que parte de la cuota que se exige en la misma por la regularización que nos ocupa ya había sido ingresada por el sujeto pasivo en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 (aporta copia de dicha autoliquidación y otra documentación) y el resto se ingresará en los ejercicios siguientes siguiendo el mismo criterio que el que ahora se discute.

-Ante la Inspección se solicitó la rectificación de las declaraciones presentadas en relación con la participación en MARCO POLO INVESTMENT S.C.R. S.A., pues la disminución del valor teórico contable de esta entidad en el periodo 2004/2007 fue sustancialmente superior a la tomada en cuenta en las correspondientes declaraciones.

Habida cuenta de que el art 12.3 limita la dotación a la provisión deducible a la diferencia de valores teóricos al inicio y final del ejercicio, procede regularizar a favor del sujeto pasivo.

Considera la Inspección que en la medida que las pérdidas obtenidas por MARCO POLO INVESTMENT, causantes de la reducción de su valor teórico contable, derivan de dotaciones a la provisión por depreciación de cartera que tuvieron a su vez la consideración de no deducibles, dichas pérdidas no pueden generar en CEOSA un deterioro de la participación fiscalmente deducible.

Tal consideración encuentra su apoyo en la redacción del art 12.3 del TRLIS vigente a partir del 1-1-08, pero ésta no resulta aplicable al periodo inspeccionado.

El art. 12.3, en su redacción aplicable al periodo 2004/2007, no establece limitación alguna respecto de las razones que determinan la caída del valor teórico contable de la entidad participada. La Ley 4/2008 que modifica el art 12.3 introduce una regulación novedosa que no puede ser aplicada retroactivamente.

-La Inspección deniega la aptitud del solar adquirido en 2002 en la c/ Emilio Vargas de Madrid como reinversión afecta a plusvalías realizadas en 2001 y 2002 a efectos de la deducción por reinversión por el hecho de que los dos edificios construidos sobre el mismo, no habían entrado en funcionamiento dentro del plazo legal de reinversión.

La entrada en funcionamiento dentro del plazo de reinversión es, sin embargo, un requisito introducido en el art. 42 del TRLIS por la Ley 35/06, inaplicable por tanto en 2002. El carácter innovador de esta reforma se ha reconocido por destacada doctrina fiscalista (D. Eduardo Sanz Gadea entre otros).

Siendo el solar un elemento del inmovilizado material afecto a actividades económicas, pues los edificios construidos sobre el mismo se utilizaron/explotaron como oficinas y hotel, respectivamente, estando ya sobradamente en funcionamiento antes incluso del inicio de las actuaciones Inspectoras (como pudo comprobar éste), y habiéndose producido por tanto la puesta a disposición del referido solar dentro del período de reinversión, no puede negarse su aptitud para materializar la reinversión a efectos de la deducción.

-La liquidación impugnada aplicó a las deducciones por reinversión correspondientes a las plusvalías generadas en 2001 y 2002 con reinversión a partir del 1-1-03 el porcentaje del 17% vigente para los ejercicios 2001 (acogimiento a la Disposición Transitoria tercera de la Ley 24/01) y 2002, establecido por el art 36 ter de la Ley 43/95 (en redacción de la Ley 24/01), por ser éstos los años en que se generó la plusvalía y se integró en la base imponible.

El tipo de deducción aplicable es, sin embargo, el del ejercicio en que se produce la reinversión, esto es, el 20% fijado por el art 36 ter de la Ley 43/95 en redacción dada por la Ley 53/02, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1-1-03.

En modo alguno puede basarse la liquidación impugnada en una norma posterior a los ejercicios inspeccionados como es el art 42, apartados 11 y 12, del TRLIS en redacción de la Ley 35/06.

TERCERO: El Tribunal Económico Administrativo-Central (en adelante TEAC), en fecha 2 de febrero de 2012, estimó parcialmente la reclamación, anulando la liquidación objeto de la misma, la cual debe ser sustituida por otra ajustada a lo dicho en sus Fundamentos Jurídicos Tercero y Quinto de dicha resolución. Contra dicha resolución se interpone el presente recurso.

Segundo.

El recurrente, aduce como motivos de impugnación los siguientes:

-Reinversión contable de la provisión de cartera dotada por la participación en Ibermática.

Expone, tras citar el art. 12.3 del TRLIS, que Ceosa participa en un 8% en el capital de Ibermática, S.A. desde el ejercicio 2000.

Con base en dicho artículo, en los ejercicios en que se registró contablemente la dotación por depreciación del valor de la participación en Ibermática S.A., su representada analizó si dicha dotación se correspondía con la bajada del valor teórico contable en la compañía dentro del ejercicio y, en caso de que la dotación registrada fuera superior al descenso anual del mencionado valor teórico contable practicó el correspondiente ajuste positivo a la base imponible del Impuesto, de manera que parte del gasto contabilizado tuvo la condición de fiscalmente no deducible.

En los ejercicios en que se produjo una reversión de la provisión contable y ante la falta de una norma específica su representada consideró, que en la medida en que las dotaciones a la provisión de cartera habían tenido la consideración, en parte, de gasto fiscalmente no deducible (los ajustados positivamente en la declaración del Impuesto sobre Sociedades) los ingresos contabilizados por la reversión de la provisión se podían "asignar" a la parte de la provisión que no tuvo efecto fiscal y, por lo tanto, ser excluidos de la base imponible del Impuesto por medio de ajustes extracontables negativos, algo no aceptado en la resolución recurrida, conforme al artículo 19.6 del TRLIS.

Califica de sesgada y parcial dicha resolución al no tomar en consideración que la provisión representada en contabilidad de Ceosa por la participación en Ibermática fue, al menos en parte, fiscalmente no deducible. En consecuencia, el citado Tribunal debería haber considerado que la recuperación del valor experimentada por Ibermática S.A. durante los ejercicios de comprobación tenía también, al menos en parte, la consideración de ingreso no computable.

Refiere las incidencias producidas para obtener copia de la resolución del TEAC R.1927/04, R.S 460/04, a cuyo texto se remite.

-Sobre el alcance de la obligación de realizar una regularización completa en relación con la participación en Ibermática alega que ya manifestó su no disconformidad con la liquidación administrativa practicada, en la medida en que la misma no tomó en consideración que los ingresos fiscales derivados de la recuperación de valor de Ibermática por los que se le estaba haciendo tributar a su representada, ya habían sido computados por ésta en las autoliquidaciones de los ejercicios siguientes, dando lugar a una doble imposición no querida por la norma.

Aunque esta cuestión fue estimada por el TEAC, el órgano administrativo no se pronunció sobre si la regularización debía limitarse a la exigencia de intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la fecha en que el obligado tributario computó el ingreso fiscal y la fecha en que, según la Administración, debió haberse computado dicho ingreso, o, por el contrario, cabe igualmente exigir la cuota correspondiente, y en paralelo, reconocer al obligado tributario el derecho a la devolución de ingresos indebidos(también con los intereses de demora correspondientes) por el ingreso efectuado en otros ejercicios.

A su juicio, en un supuesto como el planteado, en que la Administración dispone de toda la información necesaria para comprobar que la cuantía que se pretende ajustar en la liquidación ha quedado sometida a imposición en las declaraciones presentadas en ejercicios posteriores, la regularización debe limitarse a los intereses de demora correspondientes al tiempo en que los importes regularizados debieron haberse computado en la declaración del Impuesto sobre Sociedades según el criterio administrativo y el momento en que fueron efectivamente computados en dicha declaración.

Ese criterio, es además, el asumido en la resolución del TEAC de 1 de diciembre de 2011(R.G 4633/09) citada en la resolución que constituye el objeto de este recurso.

-Sobre la solicitud de rectificación realizada por su representada en relación con la deducibilidad de la provisión dotada por su participación en Marco Polo Investment, S.C.R.S.A. sostiene que el criterio aplicado respecto de esta cuestión por el TEAC resulta contradictorio con el sostenido por el citado Tribunal respecto a la recuperación de valor experimentada por la participación en Ibermática, S.A.

Considera que de mantenerse el criterio aplicado por el TEAC respecto de la recuperación de valor experimentada por la participación en Ibermática(reconocimiento del ingreso fiscal derivado de la recuperación de valor de la provisión registrada en función del incremento del valor teórico contable de la compañía) y puesto que la reducción del valor teórico contable experimentada por la Entidad Marco Polo Investment durante los ejercicios comprobados fue mayor que la inicialmente considerada y se cumple con el principio de inscripción contable, procedería igualmente regularizar el tratamiento fiscal dado a la provisión registrada por la participación en la mencionada entidad, con el objeto de reconocer a efectos fiscales el mayor deterioro de la participación.

La solicitud de rectificación deriva del hecho de que la disminución del valor teórico contable de la entidad Marco Polo fue sustancialmente superior a la considerada por su representada en el momento de presentar sus declaraciones del I.S. Por lo tanto, constituyendo la diferencia entre los valores teórico contables al inicio y al final del ejercicio el límite a la deducción fiscal de la dotación contable por provisión de cartera (art. 12.3 del TRILIS) entiende que procede regularizar a su tenor (considerando un mayor gasto deducible) el tratamiento de la provisión registrada por su participación en aquella entidad.

Manifiesta su desacuerdo con el razonamiento del TEAC que argumenta que las pérdidas de Marco Polo Investment corresponden, en su mayor parte, a conceptos que no son deducibles en la propia declaración del I.S, pues ello supone una aplicación retroactiva a los ejercicios 2004-2007, de la limitación establecida por la Ley 4/2008, en el art. 12.3 TRILIS, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

Tercero.

Como se ha indicado en el primer motivo del recurso, se alude a la reinversión contable de cartera dotada por la recurrente por la participación en Ibermática, S.A.

La recurrente postula que en la medida en que las dotaciones a la provisión de cartera habían tenido la consideración, en parte, de gasto fiscalmente no deducible, al ser ajustados positivamente en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, los ingresos contabilizados por la reversión de la provisión se podían "asignar" a la parte de la provisión que no tuvo efecto fiscal y, por lo tanto, ser excluidos de la base imponible del Impuesto por medio de ajustes extracontables negativos.

Respecto de esta cuestión, señala la resolución del TEAC en su Fundamento de Derecho Segundo:

" SEGUNDO: Rechaza la reclamante el cómputo como ingreso fiscal de las recuperaciones del valor teórico contable de la cartera IBERMÁTICA S.A, en manos de CEOSA experimentadas en todos los ejercicios inspeccionados, tratamiento que les da la liquidación inspectora en aplicación de los arts, 19.6 y 12,3 de) TRILIS, y habida cuenta de la regulación contable de las provisiones por depreciación de cartera".

Conforme al art.12.3 del TRLIS en su redacción originaria aplicable a los ejercicios inspeccionados y por lo que aquí interesa:

"La deducción en concepto de deducción por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no cotizen 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 él. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil."

Por su parte, el art 19.6 de la misma norma establece en su primer Inciso:

"La recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, sea en la entidad que practica la corrección o en otra vinculada con ella."

En aplicación del art. 12.3 antes transcrito el sujeto pasivo había considerado parcialmente no deducibles a efectos del impuesto las correspondientes dotaciones contables a la provisión por depreciación de la cartera IBERMÁTICA realizando los correspondientes ajustes positivos al resultado contable, limitando así las dotaciones contables por depreciación fiscalmente deducibles a la diferencia entre los valores teórico contables de la participación al inicio y final de cada ejercicio. Al producirse las recuperaciones de dicho valor teórico en los ejercicios Inspeccionados, la recurrente sostuvo ante la Inspección que éstas se imputaron a las partes de las dotaciones contables que no tuvieron trascendencia fiscal.

Considera la Inspección que, puesto que las caídas de valor teórico contable de la participación fueron deducibles en el impuesto, las recuperaciones de dicho valor teórico contable deben computarse como ingreso a efectos fiscales, y computarse en el ejercicio en que se producen, ordenándolo así el art.19.6 TRLIS antes transcrito, ya que su integración en la base imponible de ejercicios futuros implicaría un claro diferimiento impositivo.

Ciertamente la norma contable, el último párrafo de la Norma de Valoración 8 del PGC aplicable (RD1643/90) apartado 2, señala límites más amplios que el art.12.3 a la dotación por depreciación de cartera estableciendo que:

"Tratándose de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado figurarán en el balance por su precio de adquisición. No obstante, cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente. A estos efectos, cuando se trate de participaciones en capital, se tomará el valor teórico contable que corresponda a dichas participaciones, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración posterior..."

Sobre la base de este precepto contable, el informe ampliatorio al acta señala que:

"... el gasto contable en concepto de provisión por depreciación de una participación puede reflejar dos circunstancias (alternativa o acumulativamente, según los casos): a) una disminución del valor teórico (bien por la generación de pérdidas en la sociedad participada, bien por la distribución de dividendos) y/o b) una depreciación de las plusvalías tácitas reflejadas en el precio de adquisición de la participación.

De forma simétrica, el ingreso contable por reversión de la provisión dotada tendrá uno de los orígenes expuestos..."

De donde deduce la Inspección que toda dotación fiscal por depreciación de cartera, necesariamente originada por la caída del valor teórico de la participación conforme al art. 12.3, tiene que dar lugar a un ingreso fiscal cuando dicho valor teórico se recupera. o lo que es igual, identificado el origen de la dotación contable a la provisión por depreciación (deducible o no a efectos del impuesto) la recuperación de valor seguirá el tratamiento correspondiente al origen (ingreso fiscal o no).

La reclamante, por su parte, entiende que esas recuperaciones del valor teórico de IBERMÁTICA, al haberse considerado parcialmente no deducibles a efectos del Impuesto las correspondientes dotaciones contables a la provisión por depreciación, tendrían que haberse considerado en parte como ingreso no computable a efectos fiscales. Alegación ésta que resulta contestada en el párrafo anterior.

Dando un paso más la actora afirma que, a falta de previsión normativa específica, cabe entender que las recuperaciones del valor de la participación pueden asignarse a la parte de la provisión contable por depreciación que no tuvo eficacia fiscal, que fue lo hecho en la práctica. Tal afirmación la apoya en una supuesta resolución de este TEAC cuya fecha, número y reclamante no identifica y que, de aplicar realmente el criterio defendido por el

reclamante, debe obedecer a un supuesto de hecho muy distinto del ahora enjuiciado, pues en éste existe una norma específica que obliga a computar como ingreso fiscal la recuperación del valor teórico de la participación cuando la previa reducción del mismo ha tenido eficacia fiscal, debiendo reconocerse el ingreso en el período impositivo en que se haya producido dicha recuperación, norma que establece el art 19.6 del TRLIS.

En definitiva, habiéndose recuperado el valor teórico contable de la cartera IBERMÁTICA en todos los ejercicios inspeccionados y tratado previamente las correspondientes reducciones de ese valor teórico contable como gasto fiscal conforme al art.12.3 del TRLIS, procede reconocer como ingreso fiscal dichas recuperaciones de valor por ordenarlo así el art.19.6 de la misma ley, debiendo rechazarse las alegaciones de la reclamante en este tema."

Pues bien, esta Sala no puede aceptar dichos razonamientos pues aunque el artículo 19.6 de la LIS , referido a la imputación temporal y subjetiva de la recuperación del valor de los elementos patrimoniales cuando se haya provisionado su depreciación, no lo diga expresamente, si la provisión dotada en su momento no fue deducible, o no fue en su totalidad-supuesto producido en este caso y no discutido por la Administración- la anulación contable de la misma sólo determinará una renta gravada por el importe que en su día fue deducible .

Si ello es así el TEAC debería haber considerado que la recuperación de valor experimentado por Ibermática durante los ejercicios objeto de comprobación tenía, al menos en parte, la consideración de ingreso no computable.

Indirectamente el criterio reseñado, viene avalado por la resolución del TEAC R.G 1927/04 , R.S 460/04, incorporada al recurso en período probatorio en cuyo Fundamento de Derecho Tercero se declara " la norma no establece nada sobre el orden en que las reversiones de las dotaciones deben realizarse; en consecuencia, esta Sala entiende que no existiendo ninguna restricción normativa, las dotaciones podrán revertirse en el orden que la Entidad decida y si, como en este caso, la Entidad decide revertir primero aquellas que no se consideraron gasto deducible, debe entenderse que es una opción válida...".

Procede, por lo tanto, estimar el primer motivo de la demanda.

Cuarto.

El segundo se refiere a la obligación de realizar una regularización completa en relación con la participación en Ibermática.

La discrepancia se centra exclusivamente, tras la resolución del TEAC, a que en este caso sólo debe ser exigidos intereses de demora correspondientes al tiempo en que los importes regularizados debieron haberse computado en la declaración del Impuesto sobre Sociedades y el momento en que fueron efectivamente computados en dicha declaración.

Se ha de tener en cuenta que el sujeto pasivo mostró su disconformidad con la regularización efectuada en la medida en que la misma no tomó en consideración que los ingresos fiscales derivados de la recuperación de valor de Ibermática, S.A., por los que se estaba haciendo tributar a su representada, ya habían sido computados por ésta en las autoliquidaciones de los ejercicios siguientes, dando lugar de este modo a un evidente supuesto de doble imposición.

En efecto, habiendo practicado la Administración en el período ajustes por este concepto por importe de 1.136.691,70 euros, la actora demostró que en los ejercicios 2008 y 2009 se registraron ingresos fiscales por la recuperación de valor de Ibermática por importe de 1.024.323,12 euros.

Y el TEAC, estimó dichas alegaciones, anulando la liquidación objeto de la reclamación, declarando en su resolución, Fundamento de Derecho Tercero: "Quiere esto decir, que, en congruencia, debe la inspección comprobar lo ya ingresado por el contribuyente, aunque sea en un ejercicio posterior a aquél o aquellos a que se refiere la liquidación que se le practica a la hora de cuantificar la deuda tributaria que va a exigírsele en dicha liquidación inspectora".

La actora muestra su conformidad con tal resolución pero echa de menos un pronunciamiento sobre si sólo son exigibles intereses de demora o por el contrario cabe exigir la cuota correspondiente y, en paralelo, reconocer al obligado tributario el derecho a la devolución de ingresos indebidos, incluidos los intereses de demora por el ingreso efectuado en otros ejercicios.

Es esencial destacar al respecto que la resolución del TEAC a la hora de abordar la pretensión suscitada por la parte y estimada, al menos parcialmente, en el citado Fundamento de Derecho Tercero manifiesta "En el presente caso la cuestión controvertida se reduce en último término a un criterio de imputación temporal fiscal del ingreso generado por las reversiones en provisiones", y si se trata en todo caso, de un criterio de imputación, es decir, únicamente de un retraso en el cumplimiento de las obligaciones fiscales del sujeto pasivo, resulta evidente que ese retraso debe ser indemnizado a través de la exigencia de los correspondientes intereses de demora.

Téngase en cuenta, que una de las características de los mismos es su naturaleza indemnizatoria pues se trata de resarcir a la Hacienda Pública del perjuicio económico derivado del pago tardío. Como se ha señalado por el TC, Sentencias 76/1990 , 69/1996 , y 23/1997 y por el TS , STS de 5 de septiembre de 1991 , 24 de enero de

1995 , 26 de enero de 1999 y 23 de mayo de 2004 , el fundamento de la exigencia del interés no guarda relación con la potestad sancionadora, sino con el artículo 1108 del Código Civil .

En consecuencia, procede, estimar también este motivo del recurso.

Quinto.

El siguiente motivo, el último del recurso, hace referencia a la solicitud de rectificación realizado por la recurrente en relación con la deducibilidad de la provisión dotada por su participación en la entidad Marco Polo Investment, S.C.R.S.A. Sostiene, en resumen, que la solicitud de rectificación deriva precisamente del hecho de que la disminución del valor teórico contable de la entidad Marco Polo Investment fue sustancialmente superior a la considerada por su representada en el momento de presentar sus declaraciones, por lo que constituyendo la diferencia entre los valores teóricos contables al inicio y al final del ejercicio el límite a la deducción fiscal de la dotación contable por la provisión de cartera (art.12.3, del TRLIS) se debe regularizar a su favor, considerando un mayor gasto deducible, el tratamiento de la provisión, importe que remitiéndose a la diligencia nº19, de 26 de febrero de 2010, asciende a un importe adicional de 720.554,19 euros.

Respecto de esta cuestión, señala el TEAC en el Fundamento de Derecho Cuarto de su resolución:

" CUARTO: Solicita la actora, como ya lo hizo ante la Inspección, la modificación de sus declaraciones impositivas del periodo inspeccionado para tomar como depreciación de la cartera MARCO POLO INVESTMENT S.C.R, S.A. en poder de CEOSA el límite máximo permitido por el art.12.3 del TRLIS, pues las dotaciones a la provisión por depreciación de dicha cartera fueron muy inferiores a ese límite fiscal.

Como reconoce la actora, la Inspección denegó los ajustes solicitados por el hecho de que las dotaciones a la provisión por depreciación realizadas por MARCO POLO INVESTMENT S.C.R.A. S.A(MARCO POLO en adelante), causantes de la práctica totalidad de sus pérdidas, no son deducibles a efectos fiscales según su propio criterio. Como indica el informe ampliatorio y transcribe el acuerdo de liquidación: "analizando las memorias de MARCO POLO INVESTMENT S.R.C.A S.A de los ejercicios 2004 y 2005 se observa, aunque las explicaciones son mínimas, que las provisiones dotadas por MARCO POLO INVESTMENT son fundamentalmente provisiones de cartera dotadas en cuantía superior altas pérdidas del ejercicio de sus participadas, quizás estos datos hayan sido el motivo para justificar el hecho real de que MARCO POLO INVESTMENT considere no deducibles tas provisiones practicadas por Importe de 16.242.932,4 € Dato este último que se refiere al ejercicio 2005, en el que MARCO POLO arrojó pérdidas de 16.591.592,78 €.

Como indica la documentación inspectora, la deducción en CEOSA de dotaciones a la provisión por depreciación de cartera que no fueron deducibles a efectos fiscales en MARCO POLO supone dejar vacía de contenido la limitación del art.12.3 del TRLIS a la deducibilidad de las dotaciones a dicha provisión. Tal proceder sería contrario a la finalidad perseguida por dicho art.12.3 razón por la cual se denegó la solicitud de la hoy reclamante.

La actora por su parte defiende que el mandato del art.12.3 del TRLIS en su texto vigente durante el periodo Inspeccionado, no establece limitación alguna respecto a las causas determinantes de la caída del valor teórico de la sociedad participada, por lo que tendría que admitirse la dotación por CEOSA de la provisión por depreciación de MARCO POLO hasta la diferencia entre los valores teóricos de ésta al principio y final de cada ejercicio.

Entiende la reclamante que la Inspección está aplicando el nuevo inciso del art. 12.3 del TRLIS introducido por la Ley 4/08 según el cual:

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

Inciso éste que entra en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1-1-08, siendo por tanto, inaplicable al periodo inspeccionado.

Ahora bien, la Inspección en absoluto aplica la redacción del artículo 12.3 dada por la Ley 4/2008 sino la redacción original que es aplicable "ratione temporis" redacción aplicada por la Inspección y que ya ha sido interpretada por este TEAC, por lo que aquí interesa, en los términos siguientes:

Así en resolución de 7-4-11 (R.G. 2475/09) se dice:

"Pues bien, a juicio de este Tribunal es claro que la finalidad de la norma(art. 12.3 LIS) es permitir que fiscalmente , el titular de unas acciones pueda deducirse la pérdida de valor de las mismas derivada de pérdidas (reales) sufridas por la entidad participada que generan en ella una minoración de su valor teórico contable a lo

largo del ejercicio pero, obviamente, no puede amparar el que la entidad titular de las acciones se deduzca fiscalmente, vía provisión depreciación de las mismas, importes que son reflejo de un simple apunte contable de la participada que ni tiene repercusión fiscal en ésta (de hecho en el caso que nos ocupa realiza el correspondiente ajuste extracontable positivo a efectos de determinar la base imponible a partir del resultado contable) ni podría tenerlo en la participante de encontrarse en la situación de la participada respecto de los elementos patrimoniales últimos a que se refiere el indicado apunte contable realizado por la participada".

Y en el mismo sentido la resolución de este TEAC de 14-7-10 (RG 023/09) señalaba, por lo que aquí interesa:

"En primer lugar, se plantea la cuestión relativa a la regularización relativa a la dotación a la provisión efectuada por la entidad para reflejar la depreciación que ocasiona en los valores...

De forma que, siendo cuestión ya resuelta la no deducibilidad fiscal de las provisiones de cartera dotadas por NNN S.L , como la provisión dotada por SSS S.L tiene como causa esas pérdidas sin efecto fiscal, esa provisión tampoco puede tener efecto fiscal.

Endefinitiva, debe confirmarse la no deducibilidad fiscal de la provisión dotada por SSS S.L cuyo origen es la reducción de fondos propios producida en NNN S.L como consecuencia de las dotaciones a provisiones por depreciación de los valores a su vez poseídos por esta última, declaradas no deducibles fiscalmente por este Tribunal."

Así las cosas, habiendo interpretado y aplicado la Inspección la redacción original del artículo 12.3 TRLIS (aplicable al caso "ratione temporis") en igual sentido al mantenido al respecto por este Tribunal, no cabrá sino rechazar la solicitud de la reclamante en este punto".

Como refiere el citado órgano administrativo la depreciación de la cartera de la entidad Marco Polo Investment S.C.R. S.A, en poder de la recurrente viene motivada, a su vez, porque aquella entidad efectuó provisiones de cartera de sus participaciones considerando no deducibles las provisiones practicadas por importe de 16.242.932,4 euros.

Al respecto, cabe en principio señalar que la modificación del artículo 12.3 del TRLIS, con vigencia a partir de los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008, efectuada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre , ha establecido que para los valores mobiliarios del grupo, multigrupo o empresas asociadas, tanto si se trata de valores cotizados como no cotizados, la diferencia entre los fondos propios al inicio y al final del ejercicio se tiene que corregir en los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles.

La finalidad de la norma es clara: evitar que gastos que no sean fiscalmente deducibles, pero que generan una disminución de fondos propios en la filial, se conviertan en gastos deducibles en la matriz, vía pérdida por deterioro de la participación en dicha filial.

Ahora bien, en el supuesto de autos no nos encontramos ante una aplicación retroactiva de dicho precepto, los ejercicios discutidos son los correspondientes a 2004-2007 y aquella modificación entró en vigor en el año 2008, sino que debe tenerse en cuenta la finalidad del citado precepto, el párrafo 3 del artículo 12 del TRLIS en redacción original, pues en el mismo, se limita el importe de la dotación a la provisión por depreciación de la cartera de valores a la parte proporcional a la participación de la pérdida producida en el ejercicio de la sociedad participada.

Y si ésta, como ha quedado reseñado, no ha considerado deducibles las provisiones dotadas en cuantía superior a las pérdidas del ejercicio de las participadas, la lógica consecuencia de ello es que tampoco esas pérdidas sean deducibles en sede de la hoy recurrente. De no ser así, un gasto no deducible en la participada, se convertiría en deducible en la matriz.

En base a las consideraciones anteriores, el motivo debe decaer.

Sexto.

- Procede, por tanto, la estimación parcial del recurso.

Séptimo.

- Con arreglo al artículo 139.1.2 de la LJCA de 13 de julio de 1998 cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Corporación Empresarial Once S.A, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de febrero de 2012, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos en los términos de esta sentencia con las consecuencias legales inherentes a tal declaración. En cuanto a las costas, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

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