

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ060849

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 9 de noviembre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 2360/2013***SUMARIO:**

IS. Gastos deducibles. Amortización del inmovilizado material. *Concepto de puesta en condiciones de funcionamiento. Periodo de prueba.* Como sostiene el Abogado del Estado, las normas fiscales tienen un concepto de «puesta en funcionamiento» común para determinar el inicio de la amortización de un bien que integra el inmovilizado material y para las reparaciones extraordinarias de ese mismo bien. Así, el art. 1.4 RD 537/1997 (Rgto IS) señala que la amortización queda supeditada a que el activo haya sido puesto en condiciones de funcionamiento, así como que «los elementos patrimoniales del inmovilizado material deberán amortizarse dentro del período de su vida útil», viniendo definida la «vida útil» en la consulta 2 BOICAC, núm. 44, de 12-2000 (NFC011805) como «... el período durante el cual se espera razonablemente que el bien inmovilizado va a producir rendimiento normalmente...», de lo que resulta que la amortización sólo puede producirse cuando el activo está en condiciones de funcionamiento, tiene lugar dentro de la «vida útil» del mismo, entendida como «vida productiva» generadora de rendimientos normalizados y no irregulares.

En el supuesto de autos, las obras de construcción e instalaciones técnicas del horno finalizaron en el mes de febrero de 2000, iniciándose la producción de vidrio flotante a principios de marzo. Pero, finalizadas dichas obras, las instalaciones técnicas fueron sometidas a un periodo de pruebas de diecinueve meses, aproximadamente, a los efectos de detectar posibles deficiencias en el funcionamiento y adoptar las medidas oportunas. El referido periodo de pruebas sirvió para detectar deficiencias en el funcionamiento y la necesidad de efectuar reparaciones en función del volumen de producción, características de las materias primas utilizadas, instalaciones adyacentes y demás elementos integrantes del proceso productivo, circunstancias todas ellas indeterminadas al momento del inicio de la actividad productora. Por consiguiente, no podía entenderse que el inmovilizado material de que se trata estuviera en las condiciones necesarias de puesta en funcionamiento.

Esta Sala, como antes la de instancia, tiene que compartir el criterio de la Administración según el cual está suficientemente acreditado en el expediente la existencia de un periodo de pruebas y que sólo tras superar este periodo, los elementos patrimoniales están en condiciones de participar de forma plena y con regularidad en el proceso productivo de la entidad, por lo que debe entenderse como fecha de puesta en condiciones de funcionamiento de los bienes objeto de amortización, la de octubre de 2001, fecha en que finaliza el periodo de prueba que ha permitido la consecución de los objetivos proyectados de producción y calidad.

[Vid., en el mismo sentido, SAN, de 6 de junio de 2013, recurso nº 267/2010 (NFJ052383), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 11.1.

RD 537/1997 (Rgto IS), art. 1.4.

RD 1643/1990 (PGC), norma de valoración 2ª.

PONENTE:*Don Rafael Fernández Montalvo.***SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a nueve de Noviembre de dos mil quince.

Visto por la Sección Cuarta de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación núm. 2360/2013, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Jaime Briones Méndez, en nombre y

representación de "AGC FLAT GLASS IBÉRICA, S.A", contra la sentencia, de fecha 6 de junio de 2013, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 267/2010, en el que se impugnaba resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de fecha 19 de mayo de 2010, que desestimaba la reclamación económico-administrativa núm. RG 7620/2008, deducida en segunda instancia contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, de fecha 30 de abril de 2008 que, a su vez, desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra acuerdo de liquidación tributaria, de 26 de junio de 2003, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2000 y 2001.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el recurso contencioso administrativo núm. 267/2010, seguido ante la Sección Segunda de la Sala de dicho orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional se dictó sentencia, con fecha 6 de junio de 2013 , cuyo fallo es del siguiente tenor literal:"DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la Entidad AGC FLAT GLASS IBÉRICA S.A., como entidad absorbente de GLAPILK A.I.E., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 19 de mayo de 2010, a que las presentes actuaciones se contraen, y CONFIRMAR la resolución impugnada por su conformidad a Derecho".

Segundo.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de la Entidad AGC FLAT GLASS IBÉRICA S.A., como entidad absorbente de GLAPILK A.I.E., se preparó recurso de casación y, teniéndose por preparado, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

Tercero.

Dicha representación procesal, por escrito presentado el 16 de septiembre de 2013, formaliza el recurso de casación e interesa literalmente: "Que teniendo por presentado este escrito dentro del plazo concedido, se sirva tener a mis representada, AGC FLAT GLASS IBÉRICA, S.A., por comparecida ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo y por formalizado el recurso de casación[...]Que en méritos de lo expuesto en el recurso de casación interpuesto, se sirva admitirlo a trámite y estimar la concurrencia del motivo casacional alegado, procediendo en consecuencia a casar la sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de junio de 2013 dictada en el recurso contencioso-administrativo 267/2010 ".

Cuarto.

El Abogado del Estado, en la representación que le corresponde, formalizó, con fecha 23 de enero de 2014, escrito de oposición al recurso de casación interesando resolución inadmitiendo el recurso o subsidiariamente desestimándolo, por ser conforme a Derecho la resolución judicial impugnada, con imposición de las costas a la parte recurrente.

Quinto.

Por providencia de 14 de julio de 2015, se señaló para votación y fallo el 3 de noviembre de 2015, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El Abogado del Estado se opone a la admisibilidad del recurso de casación alegando que la recurrente, al interponer dicho recurso "ataca la resolución administrativa, la resolución del TEAC, en vez de atacar e impugnar la sentencia recurrida".

El motivo de oposición así formulado determinaría, en efecto, la inviabilidad procesal de la impugnación si se apreciara el defecto procesal que denuncia la representación de la Administración recurrida. Pero el escrito presentado para formalizar el recurso no adolece de tal defecto.

La sentencia de instancia centra la cuestión suscitada en la procedencia o no de la deducibilidad fiscal de las amortizaciones practicadas desde marzo de 2000 a octubre de 2001 por la entidad GLAPILK, deducibilidad que era negada por la Administración por considerar acreditada la existencia de un periodo de prueba en esas fechas.

La Sala de instancia atiende al momento en que el elemento patrimonial está en "condiciones de funcionamiento", y, en definitiva " comparte en su integridad las afirmaciones del TEAC".

Por consiguiente, no podemos compartir el expresado reproche procesal que se hace al único de casación articulado por el cauce del artículo 88.1.d) LJCA por infringir la sentencia "los requisitos normativos de la deducibilidad fiscal de la dotación a la amortización de los elementos patrimoniales del inmovilizado material".

Segundo.

La recurrente en la argumentación de su motivo, alude a los artículos 11.1 DE LA Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), al artículo 1.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), a la Norma de Valoración 2ª del PGC y a la resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), de 30 de julio de 2001.

Añade que "la compleja definición de lo que debe entenderse a estos efectos como <<puesta en condiciones de funcionamiento>> fue objeto de la Consulta nº 2 del Boletín del ICAC nº 44 de diciembre de 2000 [...]" y considera que el citado artículo 1.4 del RIS supuso un cambio con respecto a la redacción del reglamento anterior (aprobado por Real Decreto 263/1982, de 15 de octubre). "Esta modificación implica [a juicio de la recurrente] que no sea necesaria la entrada efectiva en funcionamiento del inmovilizado sino que se encuentre en condiciones para funcionar. Este matiz permitiría, a diferencia de lo que ocurriría con anterioridad, que se pueda proceder a deducir fiscalmente la dotación a la amortización de aquellos inmovilizados que sí están en condiciones de funcionamiento pero que por cualquier razón no son utilizados [...]. Es precisamente la asimilación que la Sentencia realiza entre el periodo de pruebas a efectos de amortización del inmovilizado material (art.1 del RIS) y de la solicitud del plan de reparaciones extraordinarias (artículo 10 RIS), derivado a su vez de la utilización unívoca del concepto de puesta en condiciones de funcionamiento a efectos de ambas cuestiones, lo que le lleva a negar que concurren los requisitos del artículo 11 LIS , cuando en realidad el horno se estaba depreciando efectivamente desde marzo de 2000 como consecuencia de la puesta en marcha [...]" (sic).

1.-Sobre la base del conjunto normativo citado la parte recurrente hace las siguientes puntualizaciones.

A.- Los requisitos fiscales para la deducibilidad de las dotaciones a la amortización: la depreciación efectiva.

La amortización es un concepto netamente económico. Consiste en la pérdida de valor que experimentan los bienes por el uso, envejecimiento técnico u obsolescencia y el simple paso del tiempo.

Desde el punto de vista fiscal la norma establece un doble requisito: la concurrencia de esa depreciación efectiva y una exigencia temporal, ya que sitúa el "dies a quo" en la puesta en condiciones de funcionamiento.

B.- El requisito de la puesta en condiciones de funcionamiento.

Las normas contables y tributarias delimitan el "dies a quo" a partir del cual es posible empezar a practicar la amortización del inmovilizado. Y lo hacen mediante una flexibilización en la medida en que únicamente exigen, a efectos de iniciar la amortización, que el inmovilizado pueda ser objeto de funcionamiento.

C.- La sentencia y la Administración no niegan ninguna de las expresadas circunstancias, sino que atienden a que ese funcionamiento se realiza durante un periodo de pruebas que abarca desde marzo de 2000 a octubre de 2001. No pretende discutir la parte recurrente la apreciación de los hechos, sino "la utilización a efectos de la amortización fiscal de un erróneo concepto de periodo de prueba".

D.- El periodo de pruebas es definido en la normativa contable como aquél en que una vez terminada la construcción del inmovilizado procede la puesta en condiciones efectivas de funcionamiento, durante el cual se puede obtener una producción generadora de ingresos que cabría calificar de accesorios.

En el escrito de solicitud del plan para reparaciones extraordinarias GLAPILK señaló lo siguiente: Asimismo dicho periodo de prueba ha permitido a la solicitante conocer de forma precisa y definitiva el periodo, importancia y volumen de las reparaciones a efectuar en función de producción, características de las materias primas utilizadas, instalaciones adyacentes y demás elementos integrantes del proceso productivo, circunstancias todas ellas indeterminadas en el momento de inicio de la actividad productiva".

E.- Para la necesaria delimitación de lo que debe considerarse en el presente caso, como puesta en condiciones de funcionamiento, debe entenderse que la solicitud de un plan de dotaciones para atender una futura reparación extraordinaria del inmovilizado nada tiene que ver con el concepto de amortización.

2.- La decisión sobre la pretendida deducción en el periodo marzo de 2000 a octubre de 2001, por la amortización de un horno que integra el inmovilizado material de la recurrente, está condicionada por la determinación de si en ese periodo podía entenderse que aquel elemento del inmovilizado material había iniciado su puesta en funcionamiento.

Esta Sala comparte con la recurrente algunos de los expresados puntos de su razonamiento, como la noción económica de la amortización y el requisito temporal o "dies a quo" de la puesta en funcionamiento. Pero no que, en el presente caso, pueda considerarse que el horno de que se trata hubiera iniciado su puesta en funcionamiento en el cuestionado periodo que estaba sometido a determinadas pruebas. Y para valorar el sentido y alcance de dichas pruebas son decisivas las consideraciones de la sentencia de instancia sobre el contenido de la documentación y pericial obrante en autos.

A.- Las obras de construcción e instalaciones técnicas finalizaron en el mes de febrero de 2000, iniciándose la producción de vidrio flotante a principios de marzo. Pero, finalizadas dichas obras las instalaciones técnicas fueron sometidas a un periodo de pruebas de diecinueve meses, aproximadamente, a los efectos de detectar posibles deficiencias en el funcionamiento y adoptar las medidas oportunas.

B.- El referido periodo de pruebas sirvió para detectar deficiencias en el funcionamiento y la necesidad de efectuar reparaciones en función del volumen de producción, características de las materias primas utilizadas, instalaciones adyacentes y demás elementos integrantes del proceso productivo, circunstancias todas ellas indeterminadas al momento del inicio de la actividad productora.

Por consiguiente, no podía entenderse que el inmovilizado material de que se trata estuviera en las condiciones necesarias de puesta en funcionamiento.

C.- La propia recurrente presentó escrito y alegaciones en el procedimiento de reparaciones extraordinarias en las que se reitera la necesidad de reparaciones porque hasta enero de 2002 la capacidad de producción había sido extraordinariamente irregular. Irregularidad provocada por los ajustes técnicos que, como también se acredita, ha sido necesario realizar durante todo este periodo de pruebas que pudo considerarse finalizado a finales de octubre de 2001.

D.- La regularidad productiva no se inicia hasta enero de 2002 tras los últimos ajustes realizados a finales de octubre y que la importancia del periodo de prueba radica en la necesidad del mismo para alcanzar los objetivos de calidad y volumen de producción previstos.

Del estado de las instalaciones antes de que concluyera el periodo de pruebas da cuenta la misma documental obrantes, según la cual fueron necesarios trabajos para la "puesta en condición del horno". El resultado se logró a finales del 2001, cuando se supo que los últimos ajustes al horno fueron los últimos pasos para conseguir una producción con total regularidad. Se acreditó que hasta después de las reparaciones no se pudo conseguir un uso normal y estable del horno y del resto de la maquinaria.

E.- "El 10 de mayo de 2002 el Inspector Regional acordó aprobar el plan de dotaciones para reparaciones extraordinarias solicitado por el sujeto pasivo. En dicho acuerdo se dice que a la vista de la documentación aportada por la interesada se considera acreditado que ha existido un periodo de prueba de 19 meses antes de que los bienes que componen la planta de vidrio flotante estuvieran plenamente en condiciones de funcionamiento para producir rendimientos con regularidad. En base a ello considera que la solicitud se ha presentado en plazo al no haber transcurrido más de tres meses entre el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento de los bienes (octubre 2001) y la presentación de la misma (27 de diciembre de 2001)".

F.- En el apartado segundo de la diligencia de constancia de hechos nº 2 extendida el 23 de octubre de 2002 y referida a las actuaciones de comprobación de la deducibilidad o no de las amortizaciones del inmovilizado material, el representante de la entidad manifestó lo siguiente: "la actividad de producción de vidrio se produjo en marzo de 2000, realizándose ventas desde esta fecha. No obstante, la producción de vidrio fue irregular, lo que requirió de ajustes técnicos durante un periodo que duró hasta finales de octubre de 2001. Por lo tanto, el periodo de prueba se extendió hasta finales de octubre de 2001. Este periodo de prueba ha sido acreditado ante la Inspección Regional de Valencia".

Como ANEXO I a dicha diligencia se unió un listado de los elementos del inmovilizado material, aportado por el representante de la entidad, en el que se destacan en negrita los elementos que han estado sometidos al periodo de prueba. Dicho listado figura en el expediente en los folios 102 a 108.

G.- En definitiva, esta Sala, como antes la de instancia, tiene que compartir el criterio de la Administración según el cual está suficientemente acreditado en el expediente la existencia de un periodo de pruebas y que sólo tras superar este periodo, los elementos patrimoniales están en condiciones de participar de forma plena y con regularidad en el proceso productivo de la entidad, por lo que debe entenderse como fecha de puesta en condiciones de funcionamiento de los bienes objeto de amortización, la de octubre de 2001, fecha en que finaliza el periodo de prueba que ha permitido la consecución de los objetivos proyectados de producción y calidad.

I.- Como sostiene el Abogado del Estado las normas fiscales tienen un concepto de "puesta en funcionamiento" común para determinar el inicio de la amortización de un bien que integra en inmovilizado material y para las reparaciones extraordinarias de ese mismo bien.

El artículo 1.4 del RIS señala que la amortización queda supeditada a que el activo haya sido puesto en condiciones de funcionamiento, ese mismo precepto establece también que "los elementos patrimoniales del inmovilizado material deberán amortizarse dentro del período de su vida útil", viniendo definida la "vida útil" en la Resolución del ICAC de 30/07/1991 anteriormente citada como "... el período durante el cual se espera razonablemente que el bien inmovilizado va a producir rendimiento normalmente...", de lo que resulta que la amortización sólo puede producirse cuando el activo está en condiciones de funcionamiento, tiene lugar dentro de la "vida útil" del mismo, entendida como "vida productiva" generadora de rendimientos normalizados y no irregulares.

Tercero.

Los anteriores argumentos justifican que no pueda acogerse el único motivo de casación formulado y que se desestime el recurso de casación interpuesto.

Conforme al artículo 139.2 LJCA procede la imposición de las costas a la recurrente, si bien, la Sala haciendo uso de la facultad que reconoce el artículo 139.3 LJCA señala 8.000 euros como cantidad máxima por dicho concepto.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de "AGC FLAT GLASS IBÉRICA, S.A", contra la sentencia, de fecha 6 de junio de 2013, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 267/2010. Sentencia que confirmamos.

Imponemos las costas causadas en el presente recurso a la parte recurrente, sin que puedan exceder de la cifra de 8.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, 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.