

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071144

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LAS ISLAS BALEARES

Sentencia 263/2018, de 25 de mayo de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 18/2017

SUMARIO:

Recurso cameral. Electores. Grupo consolidado. Debe anularse la liquidación impugnada ya que como argumenta la empresa recurrente no está abonando el recurso cameral permanente que le correspondería individualmente sobre la base de los importes líquidos teóricos que habrían de ser ingresados en régimen de tributación independiente en el Impuesto sobre Sociedades, pues en ningún caso tributaría por el IS/2008 con una base líquida de 3.193.891,53 €, sino que al tributar el IS por régimen de consolidación fiscal se operaría el ajuste contable declarado en el modelo 220. El TEAR argumenta que la recurrente podía haber corregido los modelos 200 y 220 de modo que el ajuste contable se reflejase en el primero y no en el segundo, con lo que se hubiera evitado el recurso cameral por el importe girado. No obstante, no niega que el mecanismo de realizar el ajuste fiscal negativo de la base imponible en la liquidación consolidada (modelo 220) sea incorrecto. Es decir, que por haber realizado el ajuste contable correctamente en la declaración consolidada -que es aquella que arrastra el ingreso de impuesto- se pierde el derecho a que el recurso cameral se gire sobre el importe líquido teórico de haberse tributado individualmente. De no haber estado en el régimen de consolidación, la entidad reclamante podría haber consignado en su liquidación individual, el ajuste negativo realizado a la base imponible, pues si tal derecho existía para el grupo, la sociedad que genera dicho derecho puede deducírselo en la liquidación individual si no existiese tributación consolidada. La Sala entiende que no es solución correcta la de remitir al recurrente a la rectificación de su declaración individual y a la declaración del grupo, cuando el mecanismo de ajuste contable seguido es correcto. El ajuste contable que se ha realizado (sobre la declaración del grupo) es la más coherente partiendo de la premisa de que se atiende al impuesto de referencia (IS) no al tributo cameral que indirectamente luego se calcula sobre la base del anterior. No puede admitirse que no quepa otra solución que la que el TEAR sostiene, esto es, que deba tributarse por el recurso cameral permanente sobre una base irreal, que no se corresponde con importe líquido teórico que se habría ingresado de haberse tributado individualmente, y que no haya mecanismos tributarios para fijar cuál es el correcto importe líquido teórico. En definitiva, no puede admitirse que no haya mecanismos para evitar gravar una capacidad económica inexistente.

PRECEPTOS:

Ley 3/1993 (Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación), art. 12.

Ley 58/2003 (LGT), art. 108.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 67 y 70.

PONENTE:*Don Fernando Socias Fuster.*

Magistrados:

Don GABRIEL FIOL GOMILA

Don FERNANDO SOCIAS FUSTER

Doña ALICIA ESTHER ORTUÑO RODRIGUEZ

T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD PALMA DE MALLORCA

SENTENCIA: 00263/2018

SENTENCIA Nº 263

En la Ciudad de Palma de Mallorca a 25 de mayo de 2018 ILMOS SRS.

PRESIDENTE

D. Gabriel Fiol Gomila

MAGISTRADOS

D. Fernando Socías Fuster
D^a Alicia Esther Ortuño Rodríguez

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears los autos Nº 18/2017 dimanantes del recurso contencioso administrativo seguido a instancias de la entidad ARABELLA HOTELES E INVERSIONES DE ESPAÑA SA , representada por la Procuradora D^a Nancy Ruys Van Noolen y asistida del Abogado D. Gabriel Cabot Nadal y como Administración demandada la General del ESTADO representada y asistida por el Abogado del Estado.

Constituye el objeto del recurso la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Illes Balears, de fecha 28 de octubre de 2016 (expte. 1353/2013), por medio de la cual se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo dictado en reposición por la Cámara de Comercio, Industria y navegación de Mallorca, por el que se confirmó la liquidación del recurso cameral permanente, ejercicio 2010, por un importe a ingresar de 21.046,14 €.

La cuantía se fijó en 21.046,14 €.

El procedimiento ha seguido los trámites del ordinario.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Fernando Socías Fuster, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Interpuesto el recurso en fecha 13 de enero de 2017, se le dio traslado procesal adecuado, ordenándose reclamar el expediente administrativo.

Segundo.

Recibido el expediente administrativo, se puso de manifiesto el mismo en Secretaría a la parte recurrente para que formulara su demanda, lo que así hizo en el plazo legal, alegando los hechos y fundamentos de derecho que tuvo por conveniente, suplicando a la Sala que se dictase sentencia estimatoria del mismo, por ser contrario al ordenamiento jurídico el acto impugnado.

Tercero.

Dado traslado del escrito de la demanda a la representación de la Administración demandada para que contestara, así lo hizo en tiempo y forma oponiéndose a la misma y suplicando se dictara sentencia confirmatoria de los acuerdos recurridos.

Cuarto.

No recibido el pleito a prueba y declarada conclusa la discusión escrita, se ordenó traer los autos a la vista, con citación de las partes para sentencia, se señaló para la votación y fallo, el día

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.** *Planteamiento de la cuestión litigiosa.*

Como antecedentes fácticos relevantes, interesa reseñar:

1º) La entidad recurrente, durante el ejercicio 2008, formaba parte de un grupo fiscal, tal y como se define en el artículo 67 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), y ejerció la opción por el Régimen de Consolidación Fiscal del grupo de entidades de las cuales es la empresa dominante, según lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 70 del TRLIS. Por ello, se presentó la declaración del Impuesto sobre Sociedades (IS), modelo 200, correspondiente al ejercicio 2008, así como otra declaración del IS en Régimen de consolidación fiscal, modelo 220.

Como consecuencia de la aplicación del nuevo Plan General de Contabilidad (NPGC) a 1 de enero de 2008 y por la transición a las nuevas normas contables, se realizaron ajustes contables negativos en los resultados contables en la liquidación del Impuesto, si bien dicho ajuste negativo se efectuó en la declaración modelo 220, en régimen de consolidación fiscal (casilla 082 del modelo, página 7, por importe de -10.575.521,27 euros). Por tanto, dicho ajuste contable, no se reflejó en el modelo 200 de la empresa ahora recurrente.

2º) El comité ejecutivo de la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Mallorca acordó practicar la liquidación del recurso cameral permanente (en adelante RCP) del ejercicio 2010 sobre la cuota del impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio fiscal 2008 y del Impuesto sobre Actividades Económicas, IAE., correspondiente al ejercicio fiscal 2009 (Edicto de cobranza publicado en el B.O.I.B. número 76 de fecha 22 de mayo de 2010), y proceder a su exacción, entre ellas a la referida entidad, de acuerdo con el siguiente detalle:

Localizador Nº Recibo Ejercicio Concept Base cálculo Cuota

07098-1-000008935-05-0981001 1629881 2008 Isoc 3.193.891,53 20.902,02 € 72,06 €

1664724 2009 IAE 528,28

1664725 2009 IAE 98,68 72,06€

Total 21.046,14 €

Para ello tomó como base de cálculo de la exacción del Recurso cameral a la empresa recurrente la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades 2008 (3.193.891,53 € de cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades) sobre la base de lo declarado por dicha empresa en el modelo 200.

3º) La entidad ahora recurrente interpuso recurso de reposición frente a la liquidación argumentando que la base sobre la que aplicar el RCP debía ser de 21.234,96 € y no 3.193.891,53 €, pues esta última cantidad no es la cuota líquida que le correspondería en la liquidación individual si no hubiera tributado bajo el régimen de consolidación fiscal. Se alegaba que el ajuste negativo derivada de la modificación del Plan Contable se efectuó en la declaración modelo 220, en régimen de consolidación fiscal y que por ello no podía nuevamente trasladarse al modelo 200. En definitiva, que si se tomaba como base la declarada en el modelo 200, ello no reflejaba el importe líquido teórico que se habría ingresado en régimen de tributación independiente y no en régimen de consolidación fiscal.

4º) La Cámara desestimó el recurso argumentando que la base imponible se determina tomando en consideración la cuota líquida del impuesto de sociedades que figura en la autoliquidación presentada por la entidad (modelo 200), por lo que a dicho importe debe estarse.

5º) Interpuesta reclamación económico-administrativa, el TEARIB confirma las resoluciones de la Cámara mediante la resolución aquí impugnada.

En primer lugar, dicha resolución parte de la premisa ya indiscutida (SSTTSS 02.06.2005, 13.02.2007 y 09.04.2008) en el sentido de que " las sociedades que tributan en el Impuesto sobre Sociedades en régimen de declaración consolidada no deben tributar en el recurso cameral permanente a favor de las Cámaras de Comercio como un único sujeto pasivo formado por el Grupo Consolidado. Estas sociedades que a efectos del Impuesto sobre Sociedades tributan en régimen de declaración consolidada no trasladan dicha forma de tributación al recurso cameral y han de tributar en dicho recurso cameral individualmente sobre la base de los importes líquidos teóricos que habrían de ser ingresados en régimen de tributación independiente en el Impuesto sobre Sociedades "

No obstante lo anterior, la resolución aprecia que si en la autoliquidación del impuesto (modelo 200) la empresa ahora recurrente se reflejaba una cuota líquida positiva de 3.193.891,53€ (casilla 592), la Cámara no podía sino girar la exacción del RCP conforme al importe declarado. Se aprecia que si se decidió que los ajustes contables se aplicasen sobre la declaración del grupo (modelo 220) y no sobre la individual (modelo 200), ello trae como consecuencia que la Cámara no tuviese margen para fijar un RCP distinto. Se argumenta que: " A juicio de esta Sede no corresponde a la Cámara analizar las operaciones realizadas en la declaración liquidación del Impuesto sobre Sociedades y ni valorar o decidir sobre el contraste entre la declaración liquidación del impuesto por el grupo de consolidación fiscal, modelo 220, y la declaración liquidación individual del impuesto, modelo 200, de la entidad reclamante, interpretando la normativa del Impuesto sobre Sociedades, para calcular el importe de la exacción recurso cameral permanente. A juicio de esta Sede la Cámara al girar la exacción del recurso cameral permanente partiendo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley 3/93 , de «la cuota líquida del Impuesto de Sociedades» del ejercicio 2008 declarado por la sociedad dominante individualmente considerada según su correspondiente declaración liquidación individual, modelo 200, actuó correctamente " y que " No compete a la Cámara analizar y verificar ajustes y alternativas posibles en la declaración liquidación del Impuesto sobre Sociedades entre el modelo 220 y el modelo 200, ni interpretar la normativa del Impuesto sobre Sociedades, sino simplemente acudir a su propia Ley reguladora de las Cámaras, y aplicar sobre la base determinada al. efecto, en este caso, según el artículo 12.1 de la Ley 3/93 ".

Y concluye que " si la declaración individual del Impuesto sobre Sociedades modelo 200 y por ende la declaración del grupo de consolidación fiscal, modelo 220, fue errónea, equivocada o se tomaron ciertas opciones que no eran las adecuadas, la vía de corrección de tales situaciones es a través del procedimiento establecido en la Ley 68/2003 General Tributaria, en su artículo 108.4 "

La entidad demandante interpone recurso contencioso-administrativo contra la anterior resolución del TEARIB argumentando que con lo anterior se llega al resultado de que la empresa recurrente no está abonando el RCP que le correspondería individualmente sobre la base de los importes líquidos teóricos que habrían de ser ingresados en régimen de tributación independiente en el Impuesto sobre Sociedades, pues en ningún caso tributaría por el IS/2008 con una base líquida de 3.193.891,53 €, sino que al tributar el IS por régimen de consolidación fiscal se operaría el ajuste contable declarado en el modelo 220. En definitiva, considera que se le gira un RCP por un importe calculado sobre un importe de IS que en ningún caso le correspondería abonar, con lo que no se respeta el art. 31.1 CE al girarse un tributo que no se corresponde con una capacidad económica real.

Segundo. *La necesidad de tributar sobre la base de los importes líquidos teóricos que habrían de ser ingresados en régimen de tributación independiente en el Impuesto sobre Sociedades .*

Una vez que se admite que exacción del recurso cameral en caso de grupo de sociedades en consolidación fiscal, se debe girar a cada empresa del grupo individualmente y no al grupo, a partir de ahí se produce una disparidad entre la cuota del IS que ingresa el grupo, con la cuota de cada empresa que se refleja en el modelo 200 pero que no es la que se ingresa. De ahí que las sentencias del TS arriba mencionadas indique que " estas sociedades que a efectos del Impuesto sobre Sociedades tributan en régimen de declaración consolidada no trasladan dicha forma de tributación al recurso cameral y han de tributar en dicho recurso cameral individualmente sobre la base de los importes líquidos teóricos que habrían de ser ingresados en régimen de tributación independiente en el Impuesto sobre Sociedades ". Por tanto, se habla de "importes líquidos teóricos" que habrían de ser ingresados, pues los realmente ingresados son los de la declaración consolidada del grupo.

Pues bien, una vez que la Administración demandada admite y no discute que por la aplicación Plan General de Contabilidad (NPGC) a 1 de enero de 2008 y por la transición a las nuevas normas contables, era correcta la realización de ajustes contables negativos en los resultados contables en la liquidación del Impuesto, como también admite que dicho ajuste negativo era correcto realizarlo en la declaración modelo 220, en régimen de consolidación

fiscal (casilla 082 del modelo, página 7, por importe de -10.575.521,27 euros) pues era dicha declaración la que conllevaría liquidación efectiva del impuesto, con ello se llega a la situación que motiva el pleito: al reseñar -correctamente- los ajustes contables en el modelo 220 (grupo) y no en el modelo 200 (individual), el modelo 200 refleja una cuota líquida que no se corresponde con los " importes líquidos teóricos que habrían de ser ingresados por dicha empresa en régimen de tributación independiente en el Impuesto sobre Sociedades ".

La Administración demandada se ajusta a la literalidad del artículo 12 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo , conforme al cual el recurso cameral permanente estará constituido por las siguientes exacciones: "... c) Una exacción del 0,75 por 100 giradas sobre la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades en el tramo comprendido entre... ." Entendiendo que dicha cuota líquida no puede ser otra que la consignada en la autoliquidación modelo 200, pero precisamente las sentencias del TS antes reseñadas ya cuidan de indicar que en el supuesto de grupo de sociedades en consolidación fiscal debe diseccionarse entre la cuota realmente ingresada por el grupo, del importe líquido que habría de ser ingresado de modo teórico por la empresa. Y en la indagación de este importe líquido teórico que se hubiera ingresado, resulta indiscutible que la empresa ahora recurrente no habría debido ingresar 3.193.891,53 €. Y si es así, no puede girarse RCP tomando como referencia dicha base irreal y que no se corresponde con el importe líquido teórico de haberse tributado individualmente.

El TEAR argumenta que la recurrente podía haber corregido los modelos 200 y 220 de modo que el ajuste contable se reflejase en el primero y no en el segundo, con lo que se hubiera evitado el RCP por el importe girado. No obstante, no niega que el mecanismo de realizar el ajuste fiscal negativo de la base imponible en la liquidación consolidada (modelo 220) sea incorrecto. Es decir, que por haber realizado el ajuste contable correctamente en la declaración consolidada -que es aquella que arrastra el ingreso de impuesto- se pierde el derecho a que el RCP se gire sobre el importe líquido teórico de haberse tributado individualmente. De no haber estado en el régimen de consolidación, la entidad reclamante podría haber consignado en su liquidación individual, el ajuste negativo realizado a la base imponible, pues si tal derecho existía para el grupo, la sociedad que genera dicho derecho puede deducírselo en la liquidación individual si no existiese tributación consolidada.

En conclusión, entendemos que no es solución correcta la de remitir al recurrente a la rectificación de su declaración individual y a la declaración del grupo (art. 108,4 LGT), cuando el mecanismo de ajuste contable seguido es correcto. El ajuste contable que se ha realizado (sobre la declaración del grupo) es la más coherente partiendo de la premisa de que se atiende al impuesto de referencia (IS) no al tributo cameral que indirectamente luego se calcula sobre la base del anterior.

Por último, respecto al argumento de que " no corresponde a la Cámara analizar las operaciones realizadas en la declaración liquidación del Impuesto sobre Sociedades y ni valorar o decidir sobre el contraste entre la declaración liquidación del impuesto por el grupo de consolidación fiscal, modelo 220, y la declaración liquidación individual del impuesto, modelo 200, de la entidad reclamante, interpretando la normativa del Impuesto sobre Sociedades, para calcular el importe de la exacción recurso cameral permanente " debe responderse que la STS de 2 de junio de 2005 antes citada ya precisó que " el régimen jurídico global de los diversos conceptos incluidos en el recurso cameral permanente se asimila totalmente al de los tributos en lo referente a la gestión, recaudación, recursos y responsabilidades ". Por tanto, no puede admitirse que no quepa otra solución que la que el TEAR sostiene, esto es, que deba tributarse el RCP sobre una base irreal, que no se corresponde con importe líquido teórico que se habría ingresado de haberse tributado individualmente, y que no haya mecanismos tributarios para fijar cuál es el correcto importe líquido teórico. En definitiva, no puede admitirse que no haya mecanismos para evitar gravar una capacidad económica inexistente.

Procede así, la estimación del recurso.

Tercero. Costas procesales.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , tras la modificación operada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, procede efectuar expresa imposición de las costas procesales causadas en estos autos a la parte demandada, al haber desestimado sus pretensiones.

No obstante, de conformidad con el art. 139,5º de la LRJCA , la imposición de costas lo será con el límite de la suma de las tasas judiciales eventualmente devengadas más otros 2000 € por todos los demás conceptos.

Vistos los preceptos legales mencionados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

1º) Que ESTIMAMOS el presente recurso contencioso administrativo

2º) Que declaramos disconforme al ordenamiento jurídico el acto administrativo impugnado y lo anulamos.

3º) Se imponen las costas procesales a la parte demandada con el límite de la suma de las tasas judiciales eventualmente devengadas más otros 2000 € por todos los demás conceptos.

Contra la presente sentencia, cabe recurso de casación a preparar ante esta Sala en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación de la presente, y para: * el Tribunal Supremo, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea; * la Sección de casación de la Sala de los Contencioso-administrativo de este Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma de Illes Balears.

Así por esta nuestra sentencia de la que quedará testimonio en autos para su notificación, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por el Magistrado de esta Sala Ilmo. Sr. D. Fernando Socías Fuster que ha sido ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. . El Letrado de la Administración de Justicia, rubricado.

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.