

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071749

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1455/2018, de 2 de octubre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5417/2010

SUMARIO:

IS. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Transmisión de elementos patrimoniales. Determinación del incremento patrimonial. Corrección por depreciación monetaria. Reinversión. Diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios. Requisitos formales. Opción. Imputación temporal del diferimiento. Es correcto y conforme a la jurisprudencia de este Tribunal [Vid., en el mismo sentido, SSTs, de 20 de abril de 2012, recurso n.º 636/2008 (NFJ047130) y, de 5 de julio de 2011, recurso n.º 3217/2007 (NFJ044003)] el criterio de la sentencia de instancia cuando señala que el diferimiento por reinversión únicamente cabe aplicarlo en el ejercicio en que se produce la venta de activos inmovilizados, al no existir previsión alguna en la Ley 43/1995 (Ley IS) ni en ninguna otra norma de nuestro ordenamiento jurídico que establezca la exigencia de practicar los ajustes negativos derivados de la aplicación del régimen de diferimiento en el ejercicio en que se produce la enajenación del activo. *Elementos patrimoniales transmitidos. Inmovilizado/existencias. Inmuebles adjudicados a una entidad de crédito en pago de deudas.* Asimismo, y con base en la jurisprudencia de este Tribunal [Vid., en el mismo sentido, STS, de 20 de enero de 2011, recurso n.º 4406/2007 (NFJ042272) y, de 29 de noviembre de 2010, recurso n.º 654/2007 (NFJ041508)] se confirma la negación del acogimiento a este beneficio y al de la corrección monetaria en relación con la transmisión de inmuebles adquiridos por adjudicaciones en pago de deudas, al negárseles la naturaleza de activo inmovilizado porque no cumplen el requisito de afectación a actividades empresariales y que la misma sea duradera.

Regímenes especiales. Consolidación fiscal. Régimen fiscal. Provisión por depreciación de la cartera de valores. A tenor de los arts. 10.3 y 12.3 Ley 43/1995 (Ley IS), es evidente que hay que partir de la normativa contable, en particular, de lo dispuesto en la norma de valoración 8ª.2.párrafo cuarto RD 1643/1990 (PGC) y en la norma 28ª, puntos 7 y 8 de la Circular 4/1991 del Banco de España (Entidades de crédito, normas de contabilidad y modelos de estados financieros); y tampoco puede obviarse el criterio mantenido por el ICAC en sus consultas, en las que sostiene que «deben ser los fondos propios que recojan las cuentas anuales consolidadas de la entidad económica sobre la que se invierte, el parámetro a considerar a efectos de la norma 8ª del PGC» [Vid., consulta 4 BOICAC, núm. 44, de 12-2000 (NFC011807)]. Sin embargo, coincidimos con la Sala de instancia y, en definitiva, con la Inspección tributaria, en que debe mantenerse la importancia de los criterios contables siempre que los mismos no se vean modificados o alterados por los preceptos de la propia LIS y, en concreto en este caso, por el art. 12.3 de la misma. Así sucede que, como sostiene la sentencia impugnada, la interpretación conjunta de dicho precepto con los artículos relativos a la tributación de los grupos consolidados conduce a confirmar la posición mantenida por la Administración tributaria: los preceptos en materia de tributación de grupos consolidados parten de los resultados individuales, de manera que el valor que debe tomarse en cuenta a efectos de calcular la provisión por depreciación de cartera es el individual de la sociedad, dominante o no, tal y como ha sostenido la Inspección tributaria, y no el consolidado, como ha pretendido la recurrente.

[Vid., en el mismo sentido, SAN, de 22 de julio de 2010, recurso n.º 210/2007 (NFJ071750), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 10.3, 12.3, 15.11, 21 y 36 ter.

RDLeg. 1564/1989 (TRLSA), arts. 176 y 184.

RD 1643/1990 (PGC), parte tercera, grupo 2, inmovilizado y norma de valoración octava.

Circular 4/1991 del Banco de España (Entidades de crédito, normas de contabilidad y modelos de estados financieros), normas 8, 28 y 29.

PONENTE:

Don Ángel Aguallo Avilés.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.455/2018

Fecha de sentencia: 02/10/2018

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 5417/2010

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/09/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: AUD. NACIONAL SALA C/A. SECCIÓN 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 5417/2010

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente
D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguallo Aviles
D. Jesus Cudero Blas
D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 2 de octubre de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 5417/2010, interpuesto por la entidad BANCO DE SABADELL, S.A., representada por la procuradora doña Blanca María Grande Pesquero y defendida por el letrado don Ramón Chesé Macías, contra la sentencia dictada el 22 de julio de 2010 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 210/2007, relativo a liquidaciones del impuesto sobre sociedades (régimen de declaración consolidada) correspondientes a los ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por BANCO DE SABADELL, S.A. (en lo sucesivo, «BANCO DE SABADELL»), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 15 de marzo de 2007 (R.G.: 2851/05, 2860/05, 2861/05, 2862/05). Esta resolución administrativa de revisión desestimó, en única instancia, las reclamaciones económico-administrativas promovidas por BANCO DE SABADELL contra los acuerdos de liquidación, todos ellos de fecha 30 de junio de 2005, dictados por el Inspector Jefe Adjunto-Jefe de la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, relativas al Impuesto sobre Sociedades, régimen de tributación consolidada, ejercicios 1998, 1999, 2.000 y 2001, por importes de 1.716.687,64 euros, 1.750.737,22 euros, 2.815.476,13 euros y 10.059.257,04 euros, respectivamente.

Segundo.

Mediante escrito presentado el 6 de septiembre de 2010, BANCO DE SABADELL solicitó que se tuviera por preparado recurso de casación contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso número 210/2007.

Mediante escrito presentado el 22 de octubre de 2010, BANCO DE SABADELL formalizó el escrito de interposición del recurso de casación, en el que invocó tres motivos de casación, todos ellos al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) [LJCA].

Por auto de 20 de octubre de 2011, la Sala (Sección Primera) acordó declarar la inadmisión del recurso de casación por su defectuosa preparación, declarando firme la sentencia impugnada. Contra dicho auto, BANCO SABADELL interpuso incidente de nulidad de actuaciones, que fue desestimado por auto de 22 de marzo de 2012. Dicha entidad interpuso recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional contra los dos autos reseñados, que fue registrado con el número 3457/2012, y resuelto por sentencia 139/2015 del referido Tribunal, de fecha 22 de junio, estimatoria del amparo. Finalmente, a raíz de dicha sentencia, mediante auto de 20 de diciembre de 2017, la Sala (Sección Primera) acordó admitir el recurso de casación interpuesto por BANCO DE SABADELL frente a la citada sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de julio de 2010.

Por providencia de 21 de febrero de 2018, se señaló para la deliberación, votación y fallo de este recurso, el día 17 de abril de 2018, y se designó como ponente al Excmo. Sr. don Doroteo. Mediante escrito fechado el 12 de abril de 2018, dicho magistrado solicitó que le fuera concedida la abstención en la votación y fallo del recurso de casación núm. 5417/2017, por considerar que concurría en su persona la causa de abstención tipificada en el ordinal 11º del artículo 219 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Por auto de 13 de abril de 2018, la Sala acordó declarar justificada la abstención solicitada. Mediante diligencia de ordenación de 25 de abril de 2018 se retornó la ponencia al Excmo. Sr. Magistrado don Angel Aguallo Aviles.

Tercero.

Los tres motivos de casación son los siguientes:

1º) En el motivo inicial BANCO DE SABADELL denuncia la infracción de los artículos 3, 31.3 y 133.1 de la Constitución Española [CE], los artículos 21 y 36.ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre) [LIS], el artículo 3 del Código Civil [CC], y el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [LGT], por establecer la sentencia impugnada limitaciones a la aplicación del diferimiento por reinversión no previstas legalmente.

A este respecto, recuerda que en 1996 y 1997 enajenó determinados elementos de su inmovilizado material (bienes inmuebles), obteniendo un beneficio que formó parte del resultado contable y de la base imponible de los citados ejercicios (excepto por el ajuste negativo correspondiente a la corrección monetaria), tributando en los mismos por la ganancia fiscal obtenida en la venta de los inmuebles. Y que en el ejercicio 1998, periodo en que «cumplió con el requisito de reinversión indispensable para beneficiarse del incentivo de diferimiento por reinversión», efectuó un ajuste negativo a la base imponible por este concepto por importe de la ganancia fiscal integrada en la base imponible de los ejercicios 1996 y 1997, de modo que, en virtud del artículo 21 LIS, dicha renta fue incorporada en la base imponible, por séptimas partes, en los periodos impositivos que concluyeron en los siete años siguientes al que vencía el plazo de reinversión. No obstante -se aclara-, en 2001, por aplicación de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 24/2001, se realizó un ajuste positivo a la base imponible por importe de la renta pendiente de incorporar a la citada fecha, acreditándose una deducción en cuota por reinversión de beneficios extraordinarios.

Aunque, según la sentencia de instancia, el diferimiento por reinversión únicamente cabe aplicarlo en el ejercicio en que se produce la venta de activos inmovilizados, esto es, en 1996 y 1997, la entidad recurrente considera que dicha doctrina es errónea porque «no existe previsión alguna en la LIS ni en ninguna otra norma de nuestro ordenamiento jurídico que establezca la exigencia de practicar los ajustes negativos derivados de la aplicación del régimen de diferimiento en el ejercicio en que se produce la enajenación del activo».

Para BANCO DE SABADELL, resulta evidente que el establecimiento y regulación del régimen de diferimiento por reinversión debe realizarse aplicando de forma estricta el principio constitucional de reserva de ley, en la medida que (i) al ser un beneficio fiscal con efectos en el cálculo de la base imponible constituye un elemento determinante de la cuantía de la deuda tributaria, y (ii) es un beneficio fiscal que afecta a los tributos del Estado. Y resulta que la normativa aplicable al diferimiento por reinversión vigente al tiempo de efectuarse las operaciones acogidas al mismo no establecía el momento en que debía practicarse el ajuste negativo, razón por la cual, considerando el principio de vinculación negativa de los ciudadanos a la Ley, estima que la LIS dejó al arbitrio del sujeto pasivo fijar el ejercicio en que iniciar el diferimiento de la renta, pues es un beneficio fiscal ofrecido al contribuyente que este puede aplicar con el alcance máximo que estime conveniente, siempre dentro de los límites y cumpliendo los requisitos legalmente previstos.

En opinión de la recurrente, la sentencia impugnada habría prescindido de los criterios de interpretación contenidos en los artículos 3.1 CC y 12 LGT, pues debiendo interpretar el artículo 21 LIS según el sentido propio de sus palabras, la Audiencia habría optado por aplicar una interpretación propia de la norma. A este respecto, se subraya que de los propios términos de dicho precepto no cabía siquiera inferir una limitación a la imputación temporal del ajuste negativo a practicar por aplicación del diferimiento, siempre y cuando en el plazo fijado por la Ley la renta diferida se hubiera integrado en su totalidad en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Fue -se argumenta- en 1998 cuando BANCO DE SABADELL efectuó la reinversión en la forma legalmente requerida, siendo en ese ejercicio en que cumplió con todos los requisitos legalmente establecidos, cuando ajustó negativamente, y no integro en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, las rentas obtenidas en las

transmisiones de activos efectuadas en 1996 y 1997, sin que -se aclara- en el conjunto de los tres años se produjese una menor tributación ni tan siquiera un diferimiento. Y es que la cuantía del beneficio fiscal disfrutado por la recurrente fue menor a la que hubiera obtenido de actuar de una forma más agresiva aplicando el beneficio fiscal en el ejercicio en que se produjo la venta, cuando no tenía certeza del cumplimiento de los requisitos legalmente fijados para aplicar el beneficio fiscal. Siendo así -se dice-, parecería que la Audiencia Nacional estaría penalizando las actuaciones prudentes de los contribuyentes y que pretenden simplificar la aplicación de los tributos por parte de la Administración Tributaria.

En defensa de su tesis, la recurrente recalca que el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece respecto al momento temporal en que debe aplicarse la deducción que se «practicara en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión». Y cita asimismo la Consulta Vinculante V2147/2005 de la Dirección General de Tributos, de la que se desprendería que la no acreditación de un incentivo fiscal en el ejercicio de su generación no implica la pérdida del derecho sino que es posible su disfrute en un ejercicio posterior siempre que quede suficientemente acreditado su origen y cuantía.

2º) En segundo lugar, BANCO DE SABADELL alega la infracción por la sentencia recurrida del artículo 18.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común [LRJAPyPAC]; de los artículos 176.2 y 184 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas [LSA]; de las normas contenidas en la parte tercera del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre [PGC]; de las Normas 8ª y 29ª de la Circular 4/1991 del Banco de España; y del artículo 334 CC; todo ello en relación con la transmisión de inmuebles adquiridos por adjudicaciones en pago de deudas y su naturaleza de activo inmovilizado.

A este respecto, señala que, según la sentencia impugnada, los inmuebles adjudicados no deben clasificarse como activo inmovilizado afecto a la realización de actividades empresariales, por lo que rechaza la aplicación de las citadas reglas. Pero no propone ninguna clasificación alternativa para dichos muebles, sino que se limita a negarles la categoría de activo inmovilizado a efectos fiscales, habida cuenta que no se cumple el requisito de afectación a actividades empresariales y que la misma sea duradera.

Sin embargo, para la actora, ni la afectación a actividades económicas ni la permanencia en la empresa de un activo material de naturaleza inmobiliaria deben entenderse como requisitos consustanciales del concepto inmovilizado, y mucho menos de la aplicación del incentivo fiscal controvertido y de la norma de corrección de valor prevista para no gravar rentas meramente nominales derivadas del efecto de la inflación.

Dicha calificación -se dice- deberá formularse a partir de lo dispuesto en las normas mercantiles de naturaleza contable; y sostener toda la argumentación jurídica desestimatoria de las pretensiones de la recurrente por el carácter duradero o no de los elementos integrantes de su activo colisionaria con el artículo 21 LIS, ya que se preve la aplicación del beneficio fiscal del diferimiento por reinversión para los elementos del inmovilizado material que se hubiesen poseído con al menos «un año de antelación». Además, el artículo 15, apartado 11, LIS, no establece dicho requisito para la aplicación de la regla de la corrección monetaria, respecto de las rentas derivadas de la transmisión de inmuebles.

Para la Audiencia Nacional, pese a que la citada Norma 29ª de la Circular 4/1991 incluye este tipo de inmuebles dentro del inmovilizado de las entidades de crédito, se trataría de un inmovilizado material "de segunda categoría" o puramente nominal, que la propia Circular califica como inmovilizado no funcional y, por tanto, no puede considerarse susceptible de ser considerado como inmovilizado a los efectos de la aplicación del artículo 21 LIS.

Pero, aunque asumiéramos la necesaria afectación a actividades empresariales de los inmuebles para la aplicación del régimen de diferimiento por reinversión, ello no debería llevar automáticamente al rechazo de la aplicación de las reglas de la corrección monetaria, porque la finalidad de la norma a la que alude, primero la Administración, y después la Audiencia Nacional (trayendo a colación lo dispuesto en la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995), diverge completamente. A juicio de la recurrente, la aplicación de la regla de la corrección monetaria regulada en el artículo 15, apartado 11, LIS, es autónoma de la posible aplicación o no de los incentivos fiscales de diferimiento de plusvalías o deducción en cuota por beneficios extraordinarios objeto de reinversión, ya que mientras dichos incentivos pueden obedecer a una decisión de política económica destinada a fomentar el capital productivo, directo o indirecto, de las empresas españolas, la regla de la corrección monetaria responde a una cuestión de justicia tributaria, como es la de no gravar rentas meramente nominales y que no se corresponden con un incremento real de riqueza del sujeto gravado.

Seguidamente, BANCO DE SABADELL desgrana las infracciones en que habría incurrido la sentencia impugnada:

(a) Infracción del artículo 18.2 LRJAPyPAC, así como de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 CE, porque al haber confirmado la legitimidad de la postura de la Administración, «ha propiciado la vulneración por esta de la denominada doctrina de los actos propios». El Banco de España, en el ejercicio de su competencia, dictó la Circular 4/1991, «clasificando inequívocamente como inmovilizado material a los inmuebles adquiridos por aplicación de otros activos», ante lo cual, la «Administración Tributaria no podía, sin infringir el mencionado artículo 18.2» LRJAPyPAC, «desatender la mencionada Circular e inaplicar la clasificación efectuada por esta en cuanto a la inclusión de los inmuebles adjudicados como inmovilizado material».

(b) Infracción de los artículos 176.2 y 184 de la LSA, de las normas contenidas en la parte tercera del PGC, de las Normas 8ª y 29ª de la Circular 4/1991 del Banco de España, y el artículo 334 CC. Si bien el apartado segundo del artículo 176 LSA recoge un criterio general para la calificación de un activo como inmovilizado, el apartado tercero, que se remite al Cc, contiene una regla especial y específica para la calificación de los inmuebles, «considerándolos en todo caso inmovilizado, salvo que exista una partida específica que los incluya». Y, de un lado, no se contempla, ni en el CC ni en la LSA, «la obligación de que dichos inmuebles permanezcan de forma duradera en la empresa, ni que se destinen a servir a su actividad empresarial, sino que su propia condición de inmuebles hace que formen parte del inmovilizado material de cualquier entidad»; y, de otro lado, los términos del artículo 184.2 LSA tampoco son concluyentes, «ya que la referencia al carácter duradero no tiene que estar irremediadamente ligado a la permanencia del bien en la entidad».

Sobre la infracción del PGC se argumenta: (i) que dado que el PGC es una norma de carácter reglamentario, en ningún caso podría contradecir la calificación que de los inmuebles realiza el artículo 184.3 LSA; (ii) que la sentencia impugnada «se queda en un concepto general desvirtuando la calificación que como inmovilizado atribuye el PGC a "las edificaciones en general cualquiera que sea su destino"»; y (iii) que la Audiencia Nacional olvida «que el propio PGC admite la calificación como inmovilizado de bienes no afectos directamente a la explotación empresarial» (apartado 7.2 del contenido de la memoria), previendo «que las entidades puedan disponer de un "inmovilizado no funcional" o "inmovilizado no afecto" y que éstos no tienen por que clasificarse como existencias, en una pretendida extrapolación de lo dispuesto en la adaptación contable de otros sectores de la actividad».

Acerca de la infracción de la Circular 4/1991 del Banco de España, que se entiende de aplicación imperativa, a modo resumen, la recurrente señala: (i) que dicha Circular contiene el desarrollo y adaptación al sector de las entidades de crédito de las normas contables, que establecen verdaderas normas de calificación y valoración; (ii) que, según la Norma 29ª de la Circular, los activos materiales adquiridos por aplicación de otros activos que no se incorporen al inmovilizado funcional deben clasificarse como "inmovilizado"; (iii) que el Banco de España es consciente de que puede existir inmovilizado afecto a actividades empresariales y otro inmovilizado no afecto, pero que no por ello pierde su naturaleza de "inmovilizado"; y (iii) que BANCO DE SABADELL, en aplicación de la Norma 29ª de la Circular, ha clasificado los inmuebles adjudicados en pago de deudas como inmovilizado, y, asimismo, los resultados de las operaciones se han determinado con arreglo a los criterios contables, los cuales imponen la contabilización como inmovilizado de los inmuebles adjudicados en pago de deudas, y como beneficios extraordinarios y atípicos los resultados obtenidos de su enajenación.

(c) Infracción por la sentencia impugnada del artículo 15.11 LIS, en relación con el artículo 1 de dicho cuerpo legal, del artículo 31 CE, del artículo 3 CC y del artículo 12 LGT, en la medida en que, por un lado, exige el cumplimiento de una serie de requisitos para la aplicación de la regla de la corrección monetaria no contemplados en las normas mencionadas y, por otro lado, niega su aplicación cuando la misma resulta plenamente procedente.

Los argumentos esgrimidos por la Audiencia Nacional para rechazar la aplicación de la regla de la corrección monetaria regulada en el artículo 15 LIS son idénticos a los que emplea respecto de la regla del diferimiento por reinversión. Sin embargo, no existe una absoluta identidad entre ambas reglas porque tanto su finalidad, como los requisitos exigidos para su aplicación han diferido históricamente, razón por la cual se razona que la regla de la corrección monetaria del artículo 15.11 LIS debe resultar aplicable «con abstracción del resultado alcanzado sobre la procedencia de la aplicación del régimen de diferimiento y deducción por reinversión de beneficios extraordinarios procedentes de la transmisión de inmuebles adjudicados en pago de deudas».

Así, en la medida que los inmuebles objeto de enajenación permanecieron en el inmovilizado de BANCO DE SABADELL por periodos superiores al año (extremo determinante de la aplicación de los incentivos controvertidos), resulta procedente corregir el efecto de la inflación en el valor de dichos bienes. Dicha

contabilización, unido a su permanencia en la entidad por periodo de tiempo elevado, debe llevar a la conclusión de que los activos adjudicados en pago de deudas, en el caso enjuiciado, tienen la naturaleza de inmovilizado, requisito único necesario para la aplicación del régimen de la corrección monetaria, regulado en el artículo 15 LIS; y ello con independencia de que se encuentren afectos o no afectos a la realización de actividades empresariales. En defensa de su tesis, la recurrente cita la nueva redacción del artículo 15 LIS, establecida por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (BOE de 5 de julio), que establecería «que las rentas derivadas de la transmisión de activos no corrientes mantenidos para la venta (categoría a la que se adscriben los inmuebles adjudicados según la Norma 34ª de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España) podrán ser reducidas en el importe de la depreciación monetaria».

(d) Infracción por la sentencia recurrida de los artículos 21 y 36.ter de la LIS, así como la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, todo ello en relación con el artículo 3 CC y el artículo 12 LGT, «en la medida en que, por un lado, exige el cumplimiento de una serie de requisitos para la aplicación del régimen de diferimiento no contemplados en las normas mencionadas y, por otro lado, niega su aplicación cuando la misma resulta plenamente procedente». A modo de conclusión, se alega en este punto: (i) que el «propio legislador es consciente de que el inmovilizado material puede clasificarse como afecto o no afecto a actividades económicas», dejando «en evidencia» la «clasificación simplista» realizada por la sentencia recurrida, «consistente en señalar que un inmueble ha de clasificarse, bien como inmovilizado funcional, bien como inmovilizado extrafuncional, sin albergar otras categorías»; (ii) que el «legislador de la Ley 43/1995» es «igualmente consciente de que en la antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades se exigía el requisito de afectación en relación con los elementos del inmovilizado material transmitidos», pero «cuando redactó el artículo 21 de dicho texto legal optó por no establecer el requisito de afectación en relación con el elemento patrimonial transmitido»; (iii) que el propio legislador confirma que el invocado artículo 21 LIS, en su redacción vigente en los periodos objeto de comprobación e investigación, «no exigía, para gozar del régimen de diferimiento por reinversión, el requisito de afectación a actividades económicas, ni respecto de inmovilizado material transmitido, ni respecto del inmovilizado material en que se materializa la reinversión»; (iv) que con la nueva regulación del artículo 36.ter LIS, «tras ser objeto de discusión en el trámite parlamentario, el legislador, de forma novedosa, restringe la aplicación del beneficio fiscal de la deducción por reinversión, al establecer que los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión han de pertenecer al inmovilizado material, inmaterial o financiero, y han de estar afectos a actividades económicas»; y (v) que, por el contrario, «el legislador ha dispuesto que podrán gozar del régimen de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios las rentas derivadas de la enajenación de elementos patrimoniales pertenecientes al inmovilizado material, no afecto a la actividad empresarial, hasta el periodo impositivo 2006».

3º) Como tercer y último motivo de casación, BANCO DE SABADELL denuncia la infracción por la sentencia impugnada de los artículos 9 CE y 18.2 LRJAPyPAC, en relación con los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad; de la Norma de Registro y Valoración 8 del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre; de la Norma 28ª de la Circular 4/1991 del Banco de España; del artículo 12.3 LIS; y del artículo 3 CC; todo ello en relación con la deducibilidad fiscal de las provisiones por depreciación de cartera.

Concretamente, la recurrente se queja en este motivo de que en el ejercicio 2001 determinó como partida fiscalmente deducible la depreciación de su participación en la entidad Banco Comercial Portugués (BCP) - participada en más de un 3% y que es una sociedad dominante de un grupo consolidado-, calculada tomando el valor teórico contable que resulta del balance consolidado del BCP, y que la Audiencia Nacional confirma el criterio de la Administración tributaria en virtud del cual el valor teórico contable que debió tomarse fue el individual de dicha entidad.

La sentencia impugnada vulneraría los artículos 18.2 LRJAPyPAC y 9.3 CE, «en tanto que, al haber confirmado la legitimidad de la postura de la Administración, ha propiciado la vulneración por esta de la denominada doctrina de los actos propios». A este respecto, subraya la actora que el artículo 12.3 LIS «se refiere a términos contables tales como "valor teórico contable", si bien adolece de una falta de definición de dichos términos, que no puede sino completarse con una interpretación integradora de la norma fiscal con las propias normas y principios contables, que establecen de forma clara y sin que quepa duda alguna, la obligatoriedad de tomar el valor teórico

contable resultante del balance consolidado a los efectos del calculo de la provision por depreciacion de valores en los supuestos de participaciones en sociedades dominantes de grupos consolidados».

Además, la sentencia recurrida habría infringido el PGC (Norma de Registro y Valoracion 8ª.2) y la Circular 4/1991 del Banco de España (Norma 28ª.6, 7 y 8), ya que, «si bien la primera de ellas ha necesitado de la interpretacion del ICAC para aclarar su aplicacion» (se cita la Consulta 4, BOICAC 44, y la Consulta 66, de 19 de noviembre de 2002), ambas «establecen que para calcular la depreciacion sufrida por una participacion en el capital o fondos propios debe acudir al valor teórico contable consolidado de la entidad participada». Afirma BANCO DE SABADELL que la resolución cuestionada en esta sede «desoye los mandatos establecidos en la citadas normas contables, considerando que debe mantenerse la importancia de los criterios contables pero siempre que los mismos no se vean modificados o alterados por los preceptos de la propia Ley 43/1995». Pero, a su juicio, no existe «contradiccion o alteracion alguna entre lo establecido en la normativa fiscal y el criterio contenido en las normas contables citadas anteriormente, mas bien lo contrario, estas arrojan algo de luz en los aspectos que aquellas han dejado abiertos a interpretacion». Estima que el articulo 12.3 LIS «hace referencia a terminos contables como el "valor teorico contable" de una empresa, sin establecer, en modo alguno, que debe entenderse a efectos fiscales por tal concepto, lo que lleva aparejada la inevitable conclusion de que para determinar que se entiende por "valor teorico contable" a los efectos de la aplicacion del articulo 12.3 de la LIS debe acudir a los preceptos contables establecidos por las normas mercantiles, toda vez que el termino objeto de discusion es un termino contable».

Por lo que se refiere, finalmente, a la infracción de los artículos 12.3 LIS, en relacion con el articulo 3 CC y el articulo 12 LGT, la entidad recurrente, de acuerdo con lo dispuesto en dichos preceptos, «estima ajustado a derecho el calculo efectuado de la provision por depreciacion de la participacion en BCP por aplicacion de lo dispuesto en el articulo 12.3 de la LIS, con base en el valor teorico resultante de su balance consolidado», en la medida en que «la norma fiscal remite con caracter general al resultado contable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (articulo 10.3 de la LIS) y no establece ningun criterio propio distinto del contable en cuanto a la determinacion del importe de la provision por depreciacion de valores fiscalmente deducible en el supuesto de participar en sociedades matrices de grupos consolidados». Considera, a diferencia de la sentencia impugnada, que «nada aporta, a efectos de alcanzar una conclusión sobre el valor teorico contable a tomar para calcular la depreciacion de cartera, lo que se prevea en las reglas aplicables al regimen especial de consolidacion fiscal, pues nada se dice en ellas respecto de este extremo»; «nada tiene que ver el metodo de determinacion de la base imponible bajo el citado regimen especial, con el calculo de la depreciacion de cartera deducible fiscalmente»; «esos dos extremos no guardan relacion alguna y que cosa muy distinta es la determinacion de la base imponible consolidada por agregacion de las bases imponibles individuales de las sociedades que forman el grupo, y la determinacion del valor teorico contable de una entidad que ni siquiera forma parte de dicho grupo, a los efectos de calcular la depreciacion de la participacion que en ella se ostenta».

Cuando la sentencia impugnada hace referencia a que el proceder de BANCO DE SABADELL introduciría «notables distorsiones en la configuracion de la base imponible», dicha entidad discrepa «si se refiere a distorsiones entre la realidad economica y su reflejo en la base imponible», «pues al efectuarse la inversion sobre la sociedad dominante debe ser la realidad economica del grupo de sociedades que pende de la dominante la que, en su conjunto, permita fijar el valor de la sociedad matriz». A mayor abundamiento, se subraya que «la norma fiscal en materia de provisiones por depreciacion de valores unicamente introduce matices a la norma contable en esta materia, pero en ningun caso» sigue «principios o establece reglas o criterios contrarios a los contables, situacion a la que nos llevaria de aceptarse, como ajustada a derecho, la interpretacion de la norma fiscal sostenida» por la sentencia recurrida. No hay que olvidar -se dice- «que la imagen fiel del patrimonio y del valor contable de una sociedad matriz de un grupo consolidado de sociedades queda reflejado unica y exclusivamente en las cuentas anuales consolidadas de dicho grupo, y no a traves de las cuentas anuales individuales de la matriz del grupo, hecho que, en ningun caso, puede pretenderse obviado desde un punto de vista fiscal y del Impuesto sobre Sociedades».

Para terminar, se recuerda que la sentencia impugnada sostiene que cuando la norma fiscal lo ha querido ha introducido referencias al concepto grupo mercantil, y concluye que dichas referencias tambien aparecen en la redaccion del articulo 12.3 LIS, si bien ninguna de ellas esta relacionada con la determinacion del valor teorico contable de la entidad participada. Frente a ello, se destaca que «las referencias explicitas de la norma al concepto "grupo" se han realizado en aras a determinar la relacion de vinculacion entre el sujeto pasivo y terceros a los efectos de aplicar determinados preceptos de la Ley», mientras que en el caso de autos «lo que se cuestiona es si, a efectos de determinar el valor de una participada, debe considerarse su valor individual o el consolidado, lo cual nada tiene que ver con lo anterior».

BANCO DE SABADELL termina solicitando que se dicte sentencia por la que, estimando el recurso de casación, se case y anule la sentencia recurrida, y se condene expresamente a la Administración recurrida, con independencia de la condena en costas que pueda proceder, a indemnizarle en el gasto en que ha tenido que incurrir para la formalización del presente recurso de casación correspondiente a la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional.

Cuarto.

La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 31 de enero de 2018, en el que interesó su desestimación, con imposición de costas a la recurrente.

1º) Frente al primer motivo, alega que no puede prosperar porque la aplicación del beneficio por reinversión exigía que la decisión de disfrutar del mismo se adoptara en la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se generó la renta sujeta a reinversión; y este requisito se habría incumplido por la entidad recurrente, «pues obtuvo las rentas derivadas de la transmisión de activos en 1996 y 1997 pero no optó por el beneficio de la reinversión en las declaraciones correspondientes a esos ejercicios sino posteriormente, mediante el ajuste de la base imponible en 1998». En definitiva, considera que la sentencia de instancia llega a una conclusión plenamente ajustada a derecho que, además, y esto es lo fundamental, ha sido confirmada por esta Sala del Tribunal Supremo en diversas sentencias, entre las que cita la de 20 de abril de 2012, rec. cas. 636/2008, cuyo FD 2º transcribe.

2º) En cuanto al segundo motivo, la alegada infracción de diversas normas que habría cometido la Sala de instancia por no reconocer la aplicabilidad del diferimiento por reinversión y de la corrección monetaria a los inmuebles adjudicados a una entidad de crédito en pago de deudas, el abogado del Estado mantiene que sobre la cuestión existe jurisprudencia consolidada que viene a confirmar el criterio de la sentencia de instancia, remitiéndose, a estos efectos, a la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2014, rec. cas. 5166/2010, cuyo FD 4º reproduce.

3º) Finalmente, respecto del tercer motivo -cuya controversia se centra en determinar si para calcular la depreciación experimentada por la participación en el Banco Comercial Portugués (BCP), el valor teórico debe ser el que resulta del balance consolidado del Grupo del que BCP es sociedad dominante, tesis sostenida por la recurrente, o el individual de BCP, como sostiene la Inspección-, tras recordar que en apoyo de su tesis la recurrente acude a las normas contables (Plan General de Contabilidad y Circular 4/1991, del Banco de España) y a diversas consultas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, el abogado del Estado subraya que, frente al razonamiento en este punto de BANCO DE SABADELL, la sentencia de instancia reproduce los argumentos del TEAC, que considera plenamente ajustados a derecho, por lo que procede su confirmación y la desestimación del motivo.

En cualquier caso, para el abogado del Estado, si de lo que se trata, «como señala la parte recurrente, es de garantizar que las cuentas reflejan la imagen fiel del patrimonio de una entidad, tanto las normas contables como las consultas interpretativas del ICAC deben interpretarse en consideración a ese principio». Así lo recordaría el artículo 34.2 del Código de Comercio y se reflejaría también en la norma 8,2ª del Plan General de Contabilidad, citada por la recurrente, al señalar que cuando el precio de adquisición de la participación sea superior "al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica", se dotará la correspondiente provisión.

Siguiendo con este enfoque de la cuestión, el defensor de la Administración entiende que lo trascendente a efectos de fijar el valor teórico de la participación es que este se ajuste al principio de imagen fiel, aplicando criterios valorativos racionales. Y si ello es así, «no puede afirmarse con carácter absoluto que las cuentas anuales consolidadas reflejen el valor teórico de la participación que responda siempre a la realidad económica de las sociedades, como señala el ICAC». Las afirmaciones del recurrente -afirma- «se basan en normas y consultas de carácter abstracto que pueden quedar desvirtuadas en el caso concreto», como ocurriría en este caso.

En efecto, la recurrente señala que el valor económico de la participación es el valor teórico que resulta del balance consolidado de la participada, «sin ninguna argumentación adicional y sin tratar de justificar ese extremo». Sin embargo, «la Inspección no se detiene en la disputa teórica sobre si debe atenderse al balance individual o consolidado, y examina las diferencias entre uno y otro», examen al que el TEAC se refiere en el FD 8º de su resolución. Este análisis de las diferencias entre ambos balances -se dice-, «sirve para justificar la opción

elegida por la Inspección pero también revela la insuficiencia de la argumentación de la entidad recurrente, pues pone de manifiesto que las diferencias entre balances no obedecen a la existencia de una pérdida real, sin que sobre este extremo se haya pronunciado la recurrente que se limita a pedir, en abstracto, la aplicación de unas consultas del ICAC». Cita el abogado del Estado como criterio interpretativo en el presente caso, la STS 3 febrero 2014, rec. cas. 6855/2010, que establece una distinción entre normas contables y normas tributarias que, «aplicada al supuesto examinado, podría enunciarse así: el balance consolidado expresa, en principio, la imagen fiel del patrimonio de la entidad participada pero si los ajustes de consolidación que determinan la diferencia entre balances no obedecen, a juicio de la Inspección no cuestionado por la recurrente, a pérdidas reales, esa diferencia no puede originar una dotación fiscalmente deducible».

Por consiguiente, el último motivo no podría prosperar porque «ni se han infringido las normas invocadas, ni se ha acreditado que el criterio que propone refleje mejor la imagen fiel de la sociedad participada, ni, alternativamente, se ha acreditado que la diferencia responda a una pérdida que justifique una mayor dotación a la provisión».

El abogado del Estado concluye solicitando que se dicte sentencia por la que desestime el recurso y confirme la sentencia recurrida, con imposición de costas a la recurrente.

Quinto.

Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 20 de junio de 2018, fijándose al efecto el día 25 de septiembre siguiente, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

De los hechos que constan en el expediente administrativo y en la sentencia recurrida interesa destacar, para la resolución de este recurso de casación, los siguientes:

1º) Por la Inspección de Tributos del Estado (Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Oficina Nacional de Inspección) se siguieron actuaciones inspectoras de comprobación e Investigación acerca de la entidad BANCO DE SABADELL, la cual forma parte, en calidad de dominante, del Grupo núm. 16/91 en régimen de declaración consolidada. Dichas actuaciones se iniciaron mediante comunicación notificada el 3 de julio de 2003, y tuvieron como objeto los ejercicios 1998 a 2001, ambos incluidos, del Impuesto sobre Sociedades.

Los ajustes propuestos por la Inspección, que ocasionaron las liquidaciones con las que BANCO DE SABADELL discrepa, y que son objeto de este proceso, afectan a los siguientes aspectos:

(a) En los ejercicios 1998 a 2001 (ambos inclusive), incremento de la base imponible por el concepto de corrección monetaria y diferimiento por reinversión a las ventas de activos correspondientes a los períodos de 1996 y 1997.

(b) En los ejercicios 1998 a 2001 (ambos inclusive), incremento de la base imponible por el concepto de corrección monetaria y diferimiento por reinversión de las ganancias obtenidas en la enajenación de inmuebles adjudicados en pago de deudas.

(c) En el ejercicio 2001, cálculo de la provisión por depreciación de valores fiscalmente deducible, correspondiente a la participación en la sociedad no residente, a su vez dominante de un grupo consolidado, Banco Comercial Portugués.

2º) Formuladas alegaciones por la entidad el 20 de mayo de 2005, el Inspector Jefe Adjunto-Jefe de la Oficina Técnica de la ONI dictó cuatro acuerdos de liquidación tributaria el 30 de junio de 2005, por los que se modifican en algunos puntos las propuestas inspectoras, estimando ciertos aspectos alegados por la interesada. Las deudas tributarias ascienden a: 1.716.687,64 euros en 1998, 1.750.737,22 euros en 1999, 2.815.476,13 euros en 2000 y 10.059.257,04 euros en 2001. Los acuerdos se notificaron el 1 de julio de 2005.

3º) Sobre los aspectos objeto de controversia, los acuerdos de liquidación contienen los datos de interés que a continuación se reflejan:

(A) Consta en el acuerdo de liquidación del ejercicio 1998 que BANCO DE SABADELL enajenó una serie de inmuebles por un importe global de 1.897.324.555 ptas., obteniendo un beneficio contable global por importe de 584.890.351 ptas., ascendiendo la plusvalía fiscal obtenida a un total de 537.596.385 ptas. En su declaración autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 1998, en relación con dichas enajenaciones, la entidad practicó los siguientes ajustes a su resultado contable, por un importe neto de 542.853.165 ptas., con el fin de determinar su base imponible: (i) un ajuste negativo por importe de 512.522.785 ptas. con causa en la reinversión de beneficios extraordinarios contemplada en el artículo 21 LIS; (ii) un ajuste negativo por importe de 45.767.566 ptas. con causa en la corrección monetaria contemplada en el artículo 15.11 LIS; (iii) y un ajuste positivo por importe de 15.437.186 ptas. correspondiente a la reintegración en la base imponible de parte de la deducción efectuada en el ejercicio por los inmuebles enajenados en el propio ejercicio.

A juicio de la Inspección, los beneficios de la corrección monetaria y del diferimiento por reinversión (artículos 15.11 y 21 de la LIS, respectivamente) no son aplicables al caso de rentas obtenidas por la transmisión de Inmuebles adquiridos por adjudicación en pago de deudas, porque dichos bienes no forman parte del inmovilizado, por lo que corrige los ajustes al resultado contable realizados por la entidad, admitiendo únicamente un ajuste negativo por importe de 152.543.058 ptas., incrementando la base imponible respecto de la declarada en 390.310.107 ptas.

Respecto de 1999, sin atender al detalle de los ajustes, según el acuerdo de liquidación correspondiente a dicho ejercicio, las entidades afectadas, y los importes por los que se modificaron las respectivas bases imponibles por los beneficios obtenidos en la enajenación de inmuebles cuyo origen es la adjudicación en pago de deudas, son los siguientes: Banco de Sabadell, -589.083.772 ptas.; Bansabadell Leasing, -50.129.240 ptas.; Solbank SBD, -15.228.474 ptas.; Solbank Leasing, -28.358.880 ptas.; Bansabadell Financiación, -69.607.038 ptas.; Banco de Asturias, -908.348 ptas.; total, -753.315.752 ptas.

En 2000, según el acuerdo de liquidación correspondiente a dicho ejercicio, las entidades afectadas, y los importes por los que se modificaron las respectivas imponibles por los beneficios obtenidos en la enajenación de inmuebles cuyo origen es la adjudicación en pago de deudas, son los siguientes: Banco de Sabadell, 21.468.414 ptas.; Bansabadell Leasing, 842.854 ptas.; Solbank SBD, 553.271 ptas.; Solbank Leasing, 561.497 ptas.; Bansabadell Financiación, 11.273.168 ptas.; Banco de Asturias, -26.098.275 ptas.; total, 8.600.929 ptas.

Finalmente, en este punto, el acuerdo de liquidación de 2001 resuelve: «[i]ncrementar las bases imponibles individuales de las entidades involucradas en un importe total de 1.730.581,54 € (incluye el ajuste por incorporación de rentas de 1996 y 1997)»; «[a]nular en su totalidad el ajuste efectuado a la suma de bases imponibles individuales para calcular la base imponible del grupo por un importe total de 40.094.849,28€, de los que 19.772.633,78€ traen causa de las concretas regularizaciones a las que se refiere este fundamento de derecho»; y «[m]inorar la deducción declarada por el grupo por el art. 36 ter con causa en la D.T.3ª de la Ley 24/2001 en 2.619.403,85 €» (pág. 51).

(B) BANCO SABADELL enajenó en 1996 y 1997 una serie de inmuebles, de lo que resultó un beneficio contable global de 903.380,61 euros en 1996 y 753.520,3 euros en 1997; de ellos, en 1996, 718.662,01 euros correspondían al beneficio procedente de la enajenación de inmuebles adquiridos por adjudicación en pago y el resto, 184.718,6 euros, al beneficio procedente del resto de los inmuebles. Respecto a 1997, el beneficio procedente de inmuebles adjudicados ascendía a 585.280,88 euros y el del resto de inmuebles, a 168.239,43 euros. A efectos de integrar en la base imponible dicho beneficio, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15.11 hubiera supuesto un importe de depreciación monetaria computada desde las fechas de adquisición de 27.853.642 pts. en 1996 y de 8.967.335 pts. en 1997.

En su declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los citados ejercicios BANCO DE SABADELL aplicó la corrección monetaria del artículo 15.11 LIS, mediante sendos ajustes negativos a los resultados contables de dichos ejercicios (31.762.582 pts. en 1996 y 13.689.714 pts. en 1997); pero no se acogió a la posibilidad del artículo 21 LIS ni en 1996 ni en 1997 porque, a su juicio, la LIS ofrecía la posibilidad de practicar la deducción no sólo en el ejercicio en que se obtenían los beneficios acogibles sino en el/los ejercicios en los que realmente se efectuase la reinversión.

En la declaración-liquidación del ejercicio 1998 la entidad practicó los siguientes ajustes al resultado contable para determinar su base imponible:

(1) Un ajuste positivo por importe de 45.452.296 pts. correspondiente a la cancelación de los ajustes efectuados tanto en el ejercicio 1996 (31.762.582 pts.), como en el ejercicio 1997 (13.689.714 pts.).

(2) Ajustes negativos correspondientes a la reinversión de beneficios extraordinarios contemplada en el artículo 21 LIS, por importe de 122.456.245 pts., correspondiente a los beneficios fiscales de 1996, y 116.407.894 pts., correspondiente a los beneficios fiscales de 1997.

(3) Ajustes negativos correspondientes a la corrección monetaria prevista en el artículo 15.11 LIS, por importes de 27.853.642 pts., correspondiente a 1996 y 8.967.335 pts., correspondiente a 1997.

(4) Ajustes positivos correspondiente a la reintegración de rentas en la base imponible de parte de la deducción efectuada en el ejercicio, correspondiendo un importe de 2.570.498 pts. a la deducción procedente de beneficios fiscales del ejercicio 1996 y un importe de 1.621.001 pts. a la deducción procedente de beneficios fiscales del ejercicio 1997.

Como resultado de los anteriores ajustes, BANCO DE SABADELL declaró una minoración neta de la base imponible de 226.041.321 pts.

A juicio de la Inspección, no procede ninguno de los ajustes anteriores puesto que, en síntesis, considera que los beneficios contemplados en los artículos 21 y 15.11 de la LIS no autorizan a acoger rentas integradas en ejercicios anteriores y, por ende, no cabe la posibilidad de hacer ajustes al resultado contable de otro ejercicio. En consecuencia, se incrementa la base imponible en 226.041.321 pts.

(C) BANCO DE SABADELL computó como gasto en los ejercicios 2000 y 2001 en la cuenta 83222 - "Dotación. Fondo Minusvalías Patrimoniales Participaciones para Permanentes"- unos importes de 10.592.000.000 ptas. y 12.368.190.35 euros, respectivamente. Estas dotaciones, según la entidad, correspondían a la depreciación sufrida por su participación en el Banco Comercial Portugués (BCP).

La participación había sido adquirida de la forma que sigue. Con fecha 17 de mayo de 2000 la entidad había realizado una ampliación de capital por importe de 381.237.386,40 euros. El desembolso de dicha ampliación se llevó a cabo mediante la aportación no dineraria por parte del BCP de una participación del 14% (88.249.395 acciones) en el Banco Portugués Do Atlántico (BPA).

El 30 de junio de 2000 el BPA fue absorbido por el BCP recibiendo BANCO DE SABADELL a cambio de su participación en el primero (BPA) un paquete de 70.599.516 acciones del segundo (BCP) equivalente a una participación del 3,59% en esta entidad. BANCO DE SABADELL ya poseía una previa participación en esta entidad de 2.720.744 acciones, que habían sido adquiridas a lo largo del primer semestre por un importe de 14.052.296,42 euros, lo que suponía una participación del 0,13% en BCP.

Posteriormente, el 13 de diciembre de 2000, BANCO DE SABADELL adquiere un nuevo paquete de 3.210.000 acciones de BCP por un importe de 17.520.819,00 euros. Así, y teniendo en cuenta que BCP realiza otra ampliación de capital con fecha 15 de diciembre de 2000, a 31 de diciembre de 2000 la participación total de BANCO DE SABADELL en BCP ascendía a un 3,64%.

En 2001 BANCO DE SABADELL suscribe 5.668.907 acciones en una ampliación de capital efectuada por BCP (que pasa a tener 2.269.687.553 acciones) por un importe de 24.124.060,63 euros. Además, el 29 de junio de 2001, recibe 1.922.870 acciones liberadas del BCP.

Tras las ventas de acciones efectuadas en 2001, a 31 de octubre de 2001 BANCO DE SABADELL poseía 78.453.129 acciones del BCP, una participación del 3,37%, con un valor de adquisición de 406.357.192,44 euros. En dicha fecha la entidad aportó estas acciones a la entidad Bansabadell Holding, siendo valoradas en un importe de 330.329.800 euros y acogándose al régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/95.

El cálculo de la dotación se ha basado en los valores proporcionados por el balance consolidado del grupo al que pertenece el BCP. Sin embargo, a juicio de la Inspección, en base al artículo 12.3 LIS, y al margen de la norma contable que se considere, las magnitudes que han de tomarse en consideración para calcular la depreciación del ejercicio de participaciones en fondos propios de entidades son las propias de la entidad participada y no las correspondientes al grupo al que pertenece, esto es, debe tomarse el valor teórico contable que resulta del balance de dicha entidad y no el que resulta del balance consolidado del grupo en el que dicha entidad es dominante.

4º) Contra los acuerdos de liquidación aludidos se interpuso por BANCO DE SABADELL, el 21 de julio de 2005, en la Oficina Nacional de Inspección de Barcelona, cuatro reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC, que tuvieron entrada el 19 de agosto siguiente, recibiendo los números de RG: 2851-05 (IS 1998), 2860-05 (IS 1999), 2861-05 (IS 2001) y 2862-05 (18 2000), que fueron objeto de acumulación.

Mediante resolución de 15 de marzo de 2007, el TEAC desestimó las reclamaciones, con fundamento, en esencia, en los siguientes razonamientos:

(a) En relación al diferimiento por reinversión del artículo 21 LIS y la corrección por depreciación monetaria del artículo 15.11 LIS, practicados por las plusvalías obtenidas en la enajenación de inmuebles cuyo origen es la adjudicación en pago de deudas, se dice: (i) que se trata de «dilucidar si tales inmuebles forman o no parte del inmovilizado material del sujeto pasivo, ya que lo previsto en ambos preceptos se aplica exclusivamente respecto de las rentas generadas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado»; (ii) que, según se desprende del artículo 184, apartados 1, 2 y 3, LSA, la Tercera Parte ("Definiciones y relaciones contables") del PGC, así como la Norma 8ª de la Circular 4/1991 del Banco de España, «la calificación de un elemento patrimonial se hace por su finalidad o destino, no por la condición del elemento en sí mismo considerado»; (iii) que, aunque la Norma 29ª de la citada Circular, dedicada al "Inmovilizado", comprende en su epígrafe "A) Inmovilizado material", párrafo 3, los "inmuebles adquiridos por aplicación de otros activos", «a renglón seguido distingue entre los que se incorporan al "inmovilizado funcional de la entidad" y los que no se incorporan a él (que son todos aquellos que, como es lo general, se destinan a la enajenación, puesto que el objetivo del Banco es generar liquidez de cara a optimizar su actividad de intermediación en el mercado de dinero, no acumular un patrimonio inmobiliario); (iv) que la «naturaleza del bien o la clasificación contable (por ausencia de una partida específica) no otorga la cualidad de pertenecer al inmovilizado sino que lo que otorga tal cualidad es la función o destino que la propia empresa le asigna»; (v) que «esos bienes no se integran en el inmovilizado se deduce de la salvedad que hace la propia Circular cuando dice que estos bienes "no precisan ser amortizados" (Norma 29ª.3)»; (vi) que el espíritu y fin de la LIS es el de «favorecer la renovación de los activos empresariales productivos»; y (vii) que «la exigencia de reinversión no tiene sentido alguno en este supuesto, en el que la entidad de crédito lo que persigue no es reinvertir el producto de la enajenación en otros inmuebles -lo que atentaría frontalmente a la lógica y a las exigencias, incluso, de la normativa que regula los coeficientes de liquidez-, sino recuperar esta liquidez para realizar nuevas operaciones de crédito a terceros», por lo que «carece de sentido también hablar de un estímulo fiscal a la inversión: ni se trata de activos productivos, ni la entidad de crédito va a reinvertir en ellos las rentas obtenidas en la transmisión» (FD 3º).

(b) Respecto del incremento de la base imponible efectuado por la Inspección en los ejercicios 1998 a 2001 por el concepto de corrección monetaria y diferimiento por reinversión a las ventas de activos correspondientes a los períodos de 1996 y 1997, el TEAC señala: (i) que, en este punto, la «polémica ha de circunscribirse exclusivamente a los beneficios derivados de la enajenación de inmuebles que no fueran los adquiridos en adjudicación en pago pues, respecto de éstos, con independencia de la conclusión que se alcanzara en cuanto a la aplicación temporal del beneficio, nunca tendrían derecho a su aplicación»; (ii) que, aunque es cierto que el artículo 21 LIS (cita los apartados 1 y 3), «no contiene un regla específica acerca de que el ajuste negativo para la no integración en la base imponible de las rentas obtenidas en la transmisión deba necesariamente efectuarse en el año de la transmisión del bien», no es correcto afirmar «que la LIS deja al arbitrio del sujeto pasivo fijar el ejercicio que inicia el diferimiento de la renta», «porque el precepto ha de interpretarse integradoramente con otros preceptos y otras reglas del Impuesto» que «regulan el devengo y la imputación temporal de las rentas»; (iii) que la «conexión entre ello y el beneficio fiscal es evidente», pues «el artículo 21 contempla un incentivo fiscal por el que se pospone o difiere en determinadas condiciones la integración de rentas devengadas», y «carece de sentido diferir algo respecto de lo que no existe obligación de integrar en la base imponible», por lo que «es lógico afirmar que las rentas que se posponen o difieren son aquellas por las que, de no existir el beneficio, el sujeto pasivo tributaría en el ejercicio de su obtención»; (iv) que «prueba de ello es que, de no hacer el ajuste fiscal al resultado contable, tales beneficios extraordinarios hubieran normalmente integrado la base imponible del Impuesto de aquellos ejercicios 1996 y 1997», por lo que «era en esos ejercicios en los que podía o no acogerse al beneficio en cuestión» y la «opción ha de materializarse en el ejercicio de obtención de la renta», no siendo, «por consiguiente, una facultad de opción indeterminada en el tiempo mientras transcurran los años para el cumplimiento de la reinversión», sino que «se trata de una alternativa que se ofrece al contribuyente en el momento en que, de acuerdo con las reglas contables y fiscales generales del Impuesto, debería tributar por el beneficio obtenido»; (v) que el artículo 10.3 LIS prevé que «la base imponible se construye sobre el resultado contable, salvo en las excepciones y peculiaridades que la propia norma fiscal introduzca», y «precisamente este esquema es el que determina que el incentivo fiscal del diferimiento requiera un ajuste a fin de evitar la tributación que, de otro modo, se habría originado con el beneficio derivado de la enajenación del elemento en el período en que ésta se produce»; (vi) que «la propia mecánica de contabilización del gasto por Impuesto sobre Sociedades obliga, en el caso de que se opte por el diferimiento, a

aflojar una cuenta de impuesto diferido, como diferencia temporal entre base imponible y resultado contable», debiendo practicarse tales anotaciones contables «en el momento en que procede a contabilizar el efecto impositivo del período»; (vii) que este «mismo sentido es el que subyace en la normativa del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, en cuyo artículo 38 recoge las menciones de obligada transcripción en la Memoria», debiendo figurar el de la letra a) necesariamente «en la correspondiente al período en que se produce la enajenación que da origen a la plusvalía diferida»; (viii) y, en fin, que esta interpretación es coherente con el criterio sostenido por el TEAC en numerosas resoluciones (se citan las de 27 de febrero, 16 de julio y 17 de septiembre de 2004, y 15 de octubre de 2005), aunque en relación con una polémica distinta, en las que «mantenía que no puede admitirse la pretensión» de «aplicar un beneficio fiscal, habiendo transcurrido una serie de años desde que se generó la renta», porque «el momento en que debe concretarse la alternativa elegida (integración o diferimiento) es el período correspondiente a la enajenación del elemento patrimonial afectado» (FFDD 4º, 5º y 6º).

(c) Por último, en cuanto a la cuestión, que afecta exclusivamente al ejercicio 2001, relativa a la provisión por depreciación contabilizada y deducida fiscalmente en relación con la participación de BANCO DE SABADELL en el BCP, el TEAC razona: (i) que el que BCP es una entidad no residente en España, y, dado que el último inciso del artículo 12.3 LIS «se está refiriendo a las participaciones en entidades residentes en paraísos fiscales, es claro que este precepto no se limita a las participaciones en entidades residentes sino que está contemplando la posibilidad de que el sujeto pasivo tenga participaciones en entidades no residentes en España, por lo que la regulación que establece para la provisión por depreciación de la cartera es sin duda aplicable cuando tal cartera se integra por acciones de sociedades no residentes»; (ii) que en el caso de que la sociedad «tenga participaciones en una entidad no residente en territorio español, el cálculo de los valores teóricos, tanto al inicio como al cierre del ejercicio deberá realizarse sobre las cuentas anuales de la sociedad participada ajustadas a los principios y normas de valoración vigentes en España (Código de Comercio, texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, PGC y demás legislación que le sea específicamente aplicable), de tal forma que el límite referido en el artículo 12.3 del TR Ley IS se calcule con criterios contables equivalentes a los que rigen en» el sujeto pasivo [se cita la contestación a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 2 de diciembre de 2004 (Consulta V0367/2004), así como la de 22 de septiembre de 2005]; (iii) que, dada la remisión al resultado contable que hace el artículo 10.3 LIS, y dada la existencia de un precepto específico de la misma Ley, el artículo 12.3, «ha de analizarse si este último precepto, dedicado a las correcciones de valor, contiene alguna especificidad en relación con la cuestión que nos ocupa»; (iv) que hay que partir, por tanto, de la normativa contable, debiendo tenerse en cuenta, a estos efectos, lo dispuesto en la Norma de valoración 8ª.2, párrafo cuarto, del PGC, en la Norma 28ª, puntos 7 y 8, de la Circular 4/1991 del Banco de España, así como el criterio del ICAC mantenido en la consulta número 4 del BOICAC 44/diciembre de 2000 y en la de 19 de noviembre de 2002, en las que sostiene que «deben ser los fondos propios que recojan las cuentas anuales consolidadas de la entidad económica sobre la que se invierte, el parámetro a considerar a efectos de» la Norma 8ª del PGC; (v) que aunque la Inspección «considera que la norma fiscal se refiere expresamente a "entidades" y a valores que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente y que un grupo consolidado no tiene cabida en el término "entidad", ni entendiendo tal término en su sentido jurídico, técnico o usual», si se analizan las consultas del ICAC mencionadas, «no le falta razón a la reclamante cuando arguye que no resulta evidente la exclusión del grupo del concepto "entidad"», pero yerra, sin embargo, en su razonamiento, porque el ICAC «emplea esos términos en un sentido puramente económico», pues «si se atiende al significado de los mismos desde un punto de vista jurídico, sólo pueden entenderse en términos de personalidad jurídica» (sociedad participada -dice es la persona jurídica en cuyo capital se participa y participaciones en el capital son los títulos de propiedad que habilitan para ejercer los derechos como socio en la sociedad participada», y «únicamente el que ostenta la participación jurídica es el que goza de la condición de socio, por lo que correlativamente sólo en la entidad en la que participa puede considerarse tal, sin que quepa entender que ostenta tal condición en ninguna de las demás entidades que constituyen el grupo de su participada»; (vi) que es a esta posición a la que atiende la norma tributaria, pues «consolidación fiscal y contable no son equivalentes, como no lo son tampoco grupo fiscal y grupo consolidable recogido por las Directivas europeas relativas a cuentas consolidadas y, por trasposición de sus criterios, por el artículo 42 del Código de Comercio, por lo que las entidades asociadas no necesariamente han de formar parte del grupo de tributación consolidada»; (vii) que el propio artículo 85 LIS «para la determinación de la base imponible del grupo fiscal no parte del resultado contable obtenido por el grupo», sino «de la suma de bases imponibles individuales, es decir, de los resultados contables individuales a los que se hayan practicado las respectivos ajustes impuestos por la norma fiscal para determinar la respectiva base

imponible», por lo que resulta «coherente, desde la óptica fiscal, que en la dotación de la provisión por los valores representativos en fondos propios de entidades se atienda a dicha entidad participada y no al grupo económico en el que la misma pueda estar integrada»; (viii) que se equivoca la recurrente al considerar que la interpretación del artículo 12.3 LIS debe integrarse con la interpretación contable y no con la del sistema de la propia ley tributaria», porque el «propio ICAC apela constantemente en las consultas citadas a la lógica económica de la operativa», pero desde un punto de vista fiscal ese enfoque no responde al fundamento tributario de la provisión, pues «la inversión puede haber sido efectuada cuando la entidad aun no formaba parte de un grupo económico y puede persistir aun cuando aquella haya dejado de formar parte del grupo o de 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»; (ix) que «cuando la norma tributaria ha querido atender a la realidad económica del grupo como tal lo ha expresado de modo claro», como es el caso del propio artículo 12.3 LIS, cuando «remite al concepto de grupo en términos del artículo 42 del Código de Comercio» al indicar «que el criterio que prevé para la dotación de la provisión en el supuesto de valores representativos de fondos propios de entidades que no coticen en un mercado organizado será igualmente aplicable a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil», o cuando en el párrafo tercero exceptúa «de la regla de no deducibilidad de las dotaciones correspondientes a entidades residentes en los denominados paraísos fiscales al supuesto de entidades que consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza la dotación, "en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio"»; (x) que aunque el artículo 12.3 LIS no excluya «tomar los fondos propios del grupo en que consolida la participada, el valor teórico al que se refiere va unido al concepto de entidad, sin remisión al concepto de grupo mercantil como ha hecho expresamente cuando así lo ha deseado», como demuestra el hecho de que «tras aludir a las participaciones en fondos propios de entidades, cifra el máximo de la dotación en la diferencia temporal del valor teórico contable -sin apostillar que cuando aquella estuviese integrada en un grupo, sería el derivado de la consolidación- y añadiendo un matiz de clara índole individual, al indicar que se tengan en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones»; (xi) y, por último, abunda en la conclusión alcanzada que, según el Informe Anexo al acta, «el menor valor reflejado en el balance consolidado no obedece a una depreciación real» (los fondos propios de BCP ascendían a 2.205.247 miles de euros, y los fondos propios del grupo del que BCP era dominante ascendían a 2.187.176 miles de euros), sino que «el menor importe de los fondos propios del grupo respecto de los fondos propios de la entidad dominante se debe, en su mayor parte, a la eliminación de la totalidad de los fondos de comercio de consolidación con cargo a reservas», y aunque el «actuario entiende que la ley contable portuguesa permite dicha eliminación», es «lógico pensar que si el menor importe de los fondos propios consolidados respondiera a pérdidas reales, en virtud del principio de prudencia las mismas deberían reflejarse en el balance individual de la dominante a través de las correspondientes correcciones de valor, sin perjuicio de que las mismas fueran debidamente eliminadas en el proceso de consolidación» (FFDD 7º y 8º).

Segundo.

La sentencia contra la que se dirige este recurso de casación confirma la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de marzo de 2007. Tras identificar la resolución impugnada (FJ 1º) y exponer la pretensión impugnatoria de la parte actora (FJ 2º), en lo que se refiere a los tres motivos planteados en el presente recurso, señala, en síntesis, lo que a continuación reflejamos.

1º) En relación a la aplicación del diferimiento por reinversión y los coeficientes de corrección monetaria a las ventas de activos efectuadas en 1996 y 1997, esto es, a la cuestión de la imputación temporal en la aplicación de beneficios derivados de la enajenación de inmuebles que no fueron adquiridos en adjudicación en pago, la Audiencia Nacional confirma el criterio de la Inspección, en definitiva: que los «ajustes, negativos y positivos, hechos por la entidad a la base imponible del ejercicio 1998 y en los sucesivos ejercicios, por las ventas susceptibles de acogerse al diferimiento por reinversión, no resultaban ajustados a Derecho pues deberían haberse efectuado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios en que la enajenaciones tuvieron lugar, ejercicios 1996 y 1997, y no en el ejercicio de la reinversión, ejercicio 1998» (FD 3º).

Frente al criterio de la recurrente, que entiende que el artículo 21 LIS «en ningún momento especifica de modo expreso que el ajuste negativo para la no integración en la base imponible de las rentas obtenidas en la transmisión deba necesariamente efectuarse en el año de la transmisión del bien, por considerar que la LIS deja

al arbitrio del sujeto pasivo fijar el ejercicio que inicia el diferimiento de la renta», la Sala de instancia, tras reproducir dicho precepto, declara: (a) que «este precepto estableció, hasta la modificación de la LIS por la Ley 24/2001, la posibilidad de que los sujetos pasivos disfrutasen las rentas constituidas por beneficios extraordinarios derivados de las enajenaciones onerosas de inmovilizados en determinadas condiciones, con la condición de reinversión de los importes obtenidos en esas transmisiones en los términos y requisitos establecidos en el mismo precepto y en su desarrollo reglamentario»; (b) que, como reconoce el TEAC, «es cierto que el precepto no contiene un regla específica acerca de que el ajuste negativo para la no integración en la base imponible de las rentas obtenidas en la transmisión deba necesariamente efectuarse en el año de la transmisión del bien», pero la Sala no comparte la afirmación de la recurrente de «que la Ley del Impuesto deja al arbitrio del sujeto pasivo fijar el ejercicio que inicia el diferimiento de la renta, considerando que una interpretación del precepto integradora con otros preceptos y otras reglas del Impuesto, tal y como defiende la resolución que se enjuicia, nos debe conducir a confirmar la posición de la Administración», bastando «acudir a las normas que regulan el devengo y la imputación temporal de las rentas para comprobar que la conexión entre ello y el beneficio fiscal es evidente»; (c) que el artículo 21 LIS «contempla un incentivo fiscal por el que se pospone o difiere en determinadas condiciones la integración de rentas devengadas, siendo así que carecería de sentido alguno diferir algo respecto de lo que no existe obligación de integrar en la base imponible», de modo que «es lógico afirmar que las rentas que se posponen o difieren son aquellas por las que, de no existir el beneficio, el sujeto pasivo tributaría en el ejercicio de su obtención», siendo prueba de ello «que, de no hacer el ajuste fiscal al resultado contable, tales beneficios extraordinarios hubieran normalmente integrado la base imponible del Impuesto de los ejercicios 1996 y 1997», por lo que «era en esos ejercicios en los que podía o no acogerse al beneficio en cuestión, y la opción ha de materializarse en el ejercicio de obtención de la renta», no tratándose, por tanto, de «una facultad de opción indeterminada en el tiempo mientras transcurran los años para el cumplimiento de la inversión», sino «de una alternativa que se ofrece al contribuyente en el momento en que, de acuerdo con las reglas contables y fiscales generales del Impuesto, debería tributar por el beneficio obtenido»; (d) por ello se entiende que «si bien el antiguo RIS, aprobado por RD. 2631/1982, imponía expresamente en el artículo 152.1 que la entonces exención por inversión se imputaría al ejercicio en que tuviese lugar la enajenación del elemento patrimonial que la origina, en el planteamiento de la Ley 43/1995 y su Reglamento de 1997 no resultaba imprescindible una manifestación de esa índole, habida cuenta que, como el artículo 10.3 de la Ley prevé, la base imponible se construye sobre el resultado contable, salvo en las excepciones y peculiaridades que la propia norma fiscal introduzca», siendo precisamente este esquema «el que determina que el incentivo fiscal del diferimiento requiera un ajuste a fin de evitar la tributación que, de otro modo, se habría originado con el beneficio derivado de la enajenación del elemento en el período en que esta se produce»; (e) que «la propia mecánica de contabilización del gasto por el Impuesto sobre Sociedades obliga, en el caso de que se opte por el diferimiento, a aflojar una cuenta de impuesto diferido, como diferencia temporal entre base imponible y resultado contable», habiendo de practicarse tales anotaciones contables «en el momento en que procede a contabilizar el efecto impositivo del período»; y (f) que la «interpretación expuesta resulta acorde con el criterio mantenido por es[a] Sala en relación con los requisitos legalmente establecidos para la aplicación de dicho beneficio, recogidos en Sentencia de fecha 29 de noviembre de 2007 -rec. num. 1.000/2004 -, entre otras» (FD 3º), cuyos fundamentos de derecho 3º (parcialmente) y 4º reproduce.

2º) Acerca del segundo motivo esgrimido en este recurso, que plantea la procedencia de la aplicación del sistema de inversión de beneficios extraordinarios regulado en el artículo 21 LIS y de la corrección monetaria recogida en el artículo 15.11 LIS, a los inmuebles adjudicados a una entidad de crédito en pago de deudas, la sentencia impugnada recuerda que la misma Sala y Sección ya se ha pronunciado en otras resoluciones (que cita), y, particularmente, en la sentencia de 12 de febrero de 2009, dictada en el recurso num. 527/2005, a cuyos pronunciamientos se remite.

En dicha sentencia, en síntesis, se declara lo siguiente: (a) que la «cuestión que subyace en este motivo es la calificación que ha de darse a los inmuebles incorporados al patrimonio de la entidad entregados o adjudicados en pago, y su repercusión en los inmuebles adquiridos de estos activos», «pues la aplicación de los preceptos citados depende del resultado de dicha calificación»; (b) que las «rentas» a las que se refieren los artículos 21 y 15.11 de la LIS «son las derivadas u obtenidas de "la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial", es decir, que la "inversión de los beneficios extraordinarios" se aplica exclusivamente respecto de las rentas generadas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado», por lo que «debemos acudir a la normativa definidora de estos elementos patrimoniales»; (c) que según el artículo 184.2 LSA, «la adscripción de los elementos patrimoniales, su "afectación" a la "actividad social" con vocación duradera, es esencial a la hora de catalogar dichos elementos patrimoniales en el "inmovilizado material"», de forma que, «ni el

tiempo de tenencia de dichos elementos cambia la naturaleza del bien o lo transforma en inmovilizado, ni su conversión en dichos elementos»; (d) que el PGC, Parte Tercera, "Definiciones y relaciones contables", al tratar del Grupo 2, Inmovilizado, reproduce la definición anterior, sin más cambio que el de la palabra "sociedad" por "empresa", y en la misma línea se pronuncia la Circular 4/1991, del Banco de España, cuya Norma 88 establece que "todos los activos y pasivos se clasificaran en balance según su naturaleza instrumental"; (e) que aunque es cierto que la «Norma 29 de la Circular, de rubrica "Inmovilizado", comprende en su epígrafe "A) Inmovilizado material", párrafo 3, los "inmuebles adquiridos por aplicación de otros activos" (normalmente, inmuebles adjudicados al Banco como acreedor por créditos impagados y en pago de ellos), «en ella también se distingue entre los que se incorporan al "inmovilizado funcional de la entidad" y los que no se incorporan a él (que son todos aquellos que, como es lo general, se destinan a la enajenación, puesto que el objetivo del Banco es generar liquidez de cara a optimizar su actividad de intermediación en el mercado de dinero, no acumular un patrimonio inmobiliario)», reconociendo la propia Circular en relación con estos últimos bienes que "no precisan ser amortizados" (Norma 29.3); (f) que la «interpretación de estos preceptos en el contexto del concepto de la "reversión", como mecanismo por el que se les facilita o favorece a las empresas o sociedades la renovación de los activos empresariales productivos, impide, en el presente caso, aplicar la deducción pretendida en relación con los inmuebles adjudicados a la entidad, pues su destino no es el de permanencia en el inmovilizado material de la entidad para satisfacer o destinarse a la actividad empresarial, sino su reconversión en otros activos que permiten a la entidad incrementar su liquidez»; (g) que lo que trasciende en los sucesivos regímenes evolutivos de esta materia es que «ha de tratarse de elementos afectos actividades empresariales y de ganancias procedentes de su transmisión», pues «la exigencia de reversión no tendría sentido alguno en el supuesto de que la entidad de crédito lo que persigue no es reinvertir el producto de la en otros inmuebles -lo que atentaría frontalmente a la lógica y a las exigencias, incluso, la normativa que regula sus coeficientes de liquidez-, sino recuperar esta liquidez para realizar nuevas operaciones de crédito a terceros» [sic]; y (h) que en «relación con la alegación de la entidad recurrente sobre la procedencia de dicha deducción también, en base a la actualización de balances, permitido por el Real Decreto 2607/1996, de 20 de diciembre, en cuyo artículo 2º.1.a) considera como actualizables "los elementos patrimoniales del inmovilizado material... se hallen o no afectos a la realización de explotaciones económicas"», se ha de señalar «que la actualización de balances [no] es sino una plasmación del principio contable de imagen fiel, lo que justifica su extensión a estos llamados "inmovilizados extrafuncionales", que no están destinados a la enajenación y además, aun de manera mediata, están destinados a servir en la actividad de la empresa», mientras «que en la reversión de beneficios extraordinarios se trata de favorecer la renovación de equipos productivos y por ello la norma -el artículo 21 LIS- no tiene la amplitud del R.D. 2607/1996, sin duda porque el legislador perseguía otra finalidad y, pudiendo haber sido igual de explícito no lo fue, sino todo lo contrario».

A los argumentos de la citada sentencia, la Sala de instancia añade dos más: (1) que los «bienes enajenados, que dan lugar a la impugnación de la liquidación, no estaban destinados a servir a la actividad empresarial de forma duradera, sino que se trataba de bienes adquiridos como consecuencia de operaciones crediticias fallidas, de tal manera que vienen a sustituir al pago de los créditos», adquiriéndolos la entidad por esa vía y destinándolos a su venta inmediata, «por lo que no resulta posible considerarlos parte del activo inmovilizado de la sociedad actora -entidad bancaria-, a tenor de lo dispuesto en la Ley de Sociedades Anónimas, que establece el criterio de la afectación de los bienes a la actividad de la sociedad con total nitidez, a lo que se añade la necesidad de que esa afectación sea duradera»; y (2) que si alguna duda plantea la literalidad de los artículos 21 y 15.11 de la LIS (que transcribe) «sobre la necesidad de afectación de los bienes a la actividad de la sociedad para gozar de los beneficios fiscales que dichos preceptos establecen, esas dudas quedan definitivamente resueltas con la lectura de [lo que] la Exposición de Motivos de la Ley», «al explicar las novedades de la reforma y en relación con la base», dice sobre esta materia (FD 4º).

3º) Por último, en cuanto al tercer motivo, que plantea la cuestión de si para calcular la depreciación experimentada por la participación de BANCO DE SABADELL en el BCP (3,37%), los valores teóricos a comparar son los que resultan de los balances consolidados del Grupo del que BCP es sociedad dominante, como pretende la recurrente, o los individuales de aquella, como sostiene la Inspección, la sentencia impugnada confirma el criterio de esta última, en esencia, con base en los mismos razonamientos que empleó la resolución del TEAC recurrida.

Así, en primer lugar, tras reproducir el artículo 12, apartados 3 y 4, de la LIS, la Norma 8ª de valoración, último párrafo, y la disposición final 7ª, ambas del PGC, así como la Norma 28ª, puntos 7 y 8, de la Circular 4/1991 del Banco de España, señala la Sala de instancia que, aunque es cierto que, «en interpretación de las normas

contables, el ICAC se ha pronunciado, a efectos contables, acogiendo el criterio del valor consolidado», «no es menos cierto que, tal y como ha sostenido la Inspección, debe mantenerse la importancia de los criterios contables pero siempre que los mismos no se vean modificados o alterados por los preceptos de la propia Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades y, en concreto, por el apartado 3 del artículo 12 de la misma». Y resulta que la interpretación conjunta del artículo 12.3 LIS con los preceptos relativos a la tributación de los grupos consolidados conduce a confirmar la posición mantenida por la Administración, porque «no hay más que fijarse en como, a efectos fiscales, la propia Ley del Impuesto en su artículo 85, para la determinación de la base imponible del grupo fiscal no parte del resultado contable obtenido por el grupo -saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas que correspondiera al grupo fiscal-, sino que parte de la suma de bases imponibles individuales, es decir, de los resultados contables individuales a los que se hayan practicado los respectivos ajustes impuestos por la norma fiscal para determinar la respectiva base imponible; y posteriormente a esa agregación de bases imponibles individuales se practican las eliminaciones o incorporaciones previstas en la normativa». Desde esta perspectiva -se concluye-, «resulta coherente, desde la óptica fiscal, que en la dotación de la provisión por los valores representativos en fondos propios de entidades se atienda a dicha entidad participada y no al grupo económico en el que la misma pueda estar integrada».

En consecuencia con lo anterior, en segundo lugar, la Audiencia Nacional considera que «no asiste razón a la recurrente al considerar que debe integrarse la interpretación del artículo 12.3 de la LIS con la interpretación contable, y no con la del sistema de la propia ley tributaria; máxime teniendo en cuenta que desde un punto de vista fiscal el referido enfoque no responde al fundamento tributario de la provisión, pues la inversión puede haber sido efectuada cuando la entidad aún no formaba parte de un grupo económico y puede persistir aun cuando aquella haya dejado de formar parte del grupo o incluso haber pasado a formar parte de otro grupo, de tal forma 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"».

A lo anterior, añade, en tercer lugar, la sentencia impugnada, que «cuando la norma tributaria ha querido atender a la realidad económica del grupo como tal lo ha expresado de modo claro; es el caso del propio artículo 12.3 cuando indica que el criterio que preve para la dotación de la provisión en el supuesto de valores representativos de fondos propios de entidades que no coticen en un mercado organizado será igualmente aplicable a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil» En este supuesto -prosigue- «la propia norma fiscal remite al concepto de grupo en términos del artículo 42 del Código de Comercio, de modo que existiendo grupo según tal normativa el criterio para dotar la provisión fiscalmente deducible sería el ahí previsto». Otro ejemplo -se dice- «de remisión expresa al concepto mercantil de grupo se halla en ese mismo precepto en el párrafo tercero, al exceptuar de la regla de no deducibilidad de las dotaciones correspondientes a entidades residentes en los denominados paraísos fiscales al supuesto de entidades que consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza la dotación, "en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio"».

De lo que antecede, la Sala de instancia deduce que «el valor teórico al que se refiere el artículo 12.3 de la Ley va unido al concepto de entidad, sin remisión al concepto de grupo mercantil, por lo que cabe concluir que, a falta de mención expresa que ordene acudir al valor consolidado, la consecuencia que se extrae es que los preceptos en materia de tributación de grupos consolidados parten de los resultados individuales, por lo que una interpretación literal, lógica y sistemática nos debe llevar a concluir que el v que debe tomarse en cuenta a efectos de calcular la provisión por depreciación de cartera es el individual de la sociedad, dominante o no, tal y como ha sostenido la Inspección, y no el consolidado tal y como ha pretendido la parte recurrente» (FD 5º).

Tercero.

Como hemos señalado en los antecedentes, BANCO DE SABADELL se alza en casación aduciendo tres motivos.

En el primero de ellos, la recurrente alega la infracción de los artículos 3, 31.3 y 133.1 de la CE, de los artículos 21 y 36.ter de la LIS, del artículo 3 CC, y del artículo 12 LGT, porque la sentencia impugnada, siguiendo el criterio de la Inspección, resuelve que el diferimiento por reinversión únicamente cabe aplicarlo en el ejercicio en que se produce la venta de activos inmovilizados, esto es, en 1996 y 1997, cuando -se aduce- «no existe previsión alguna en la LIS ni en ninguna otra norma de nuestro ordenamiento jurídico que establezca la exigencia de practicar

los ajustes negativos derivados de la aplicación del régimen de diferimiento en el ejercicio en que se produce la enajenación del activo», de manera que la LIS «dejo al arbitrio del sujeto pasivo fijar el ejercicio en que iniciar el diferimiento de la renta, pues es un beneficio fiscal ofrecido al contribuyente que este puede aplicar con el alcance máximo que estime conveniente, siempre dentro de los límites y cumpliendo los requisitos legalmente previstos».

Y es que fue en 1998 cuando BANCO DE SABADELL efectuó la reinversión en la forma legalmente requerida, siendo en ese ejercicio en que cumplió con todos los requisitos legalmente establecidos, cuando ajustó negativamente, y no integro en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas en las transmisiones de activos efectuadas en 1996 y 1997, sin que -se puntualiza- en el conjunto de los tres años se produjese una menor tributación ni tan siquiera un diferimiento.

El motivo no puede prosperar por las razones que hemos expuesto en nuestra sentencia de 20 de abril de 2012, recaída en el recurso de casación 636/2008.

En la citada sentencia nos pronunciamos en última instancia sobre el criterio de la Administración tributaria que, como en el caso que nos ocupa, mantenía que «sólo es posible acogerse al beneficio fiscal del diferimiento por reinversión en el momento de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que tiene lugar la transmisión de activos que origina la obtención de los beneficios extraordinarios, sin que sea posible variar tal opción con posterioridad». Criterio que fue confirmado por la Sala de instancia al señalar que partiendo de «que el beneficio fiscal que se enjuicia no es de aplicación automática sino que corresponde al sujeto pasivo decidir u optar si se acoge o no a dicha previsión legal y, partiendo, igualmente, de que las opciones tributarias se comunican normalmente a la Administración a través de declaraciones o modelos encaminados a la autoliquidación, la consecuencia que se extrae no es otra que la de que el momento en que debe ejercitarse dicha "opción" es el de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que tiene lugar la transmisión de los activos que originan la obtención de los beneficios extraordinarios, surtiendo plenos efectos frente a la Administración una vez transcurrido el período voluntario de declaración e ingreso, sin que sea posible "modificar" dicha opción con posterioridad». A «dicha conclusión se llega -proseguía el Tribunal a quo- si se examina con detenimiento la regulación legal y reglamentaria del diferimiento por reinversión; atendiendo a la propia configuración del modelo 200 de autoliquidación del impuesto de sociedades; a la propia mecánica de la contabilización del gasto por el impuesto, que obliga, en el caso de que se opte por el diferimiento, a aflorar una cuenta de impuesto diferido; y atendiendo, por último, a las menciones de obligada transcripción en la Memoria de las cuentas anuales, a tenor de lo dispuesto en el art. 38 del Reglamento del Impuesto anteriormente examinado».

«En último término -concluía-, otro argumento más para considerar vedada la posibilidad de revocar la opción inicialmente elegida es que podría hacerse de peor condición a quien ejercitó la opción por el diferimiento en su momento, asumiendo las cargas de reinversión, las obligaciones formales de menciones en memoria por las que debe quedar perfectamente delimitada la renta diferida, los activos de reinversión, el sistema de imputación de rentas diferidas etc. frente a quien no lo hizo y pretende el diferimiento de rentas varios ejercicios después de haberse procedido a autoliquidar el impuesto imputando las rentas al año de la transmisión de los activos generadora de la plusvalía, mediante una rectificación de la opción inicial, pudiendo, sin asumir riesgo alguno, planificar ex post sobre qué activos considerar materializada la reinversión, elegir el plan de imputaciones de rentas diferidas e incluso compensar así pérdidas surgidas en los períodos posteriores y no conocidas en el ejercicio inicial» (FJ 1º).

Pues bien, planteada así la cuestión -como puede apreciarse, en términos sustancialmente iguales a los que se suscitan en este proceso-, esta Sala y Sección, remitiéndose a un pronunciamiento anterior, declaró lo que sigue:

«SEGUNDO.- El recurso de casación se funda en dos motivos, ambos acogidos a la letra d) del artículo 88.1 de la LJC.

En el primero se considera que la sentencia recurrida infringe lo establecido en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, respecto de los requisitos legalmente establecidos para que resulte de aplicación el diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios. En el mismo sentido, la sentencia recurrida infringiría los principios de legalidad, jerarquía normativa, buena fe y confianza legítima constitucionalmente reconocidos (artículos 9.3 y 25 de la Constitución Española), así como los artículos concordantes de la Ley General Tributaria que recogen los mismos y la jurisprudencia establecida al respecto por el Tribunal Supremo. Así, la parte expone:

a) la aplicación del diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios no requería un acuerdo de la Junta de Accionistas en dicho sentido.

b) El supuesto incumplimiento de deberes formales- falta de inclusión de información en la memoria- no puede determinar la pérdida de derechos sustantivos concurriendo los requisitos para la aplicación de aquéllos.

c) En el supuesto de que fuera necesario tal acuerdo de la Junta de Accionistas, el mismo se debería entender producido al constar la información correspondiente en las Cuentas Anuales correspondientes al ejercicio 2002.

En el segundo se afirma que la sentencia vulnera lo establecido en el mencionado art. 21, en cuanto a la naturaleza y plazo de posible ejercicio del diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios.

Ambos motivos debemos desestimarlos, a la vista de lo que sobre cuestiones sustancialmente iguales hemos sostenido en nuestra sentencia de 5 de julio de 2011, dictada en el recurso de casación 3217/2007:

" CUARTO .- (...)

El régimen de diferimiento del artículo 21 de la ley 43/1995, cuya redacción originaria no varió desde la promulgación de la ley hasta la derogación expresa del precepto por la ley 24/2001, de 27 de Diciembre, no era más que un criterio de imputación de rentas en la base imponible diferente al criterio de devengo contable, porque la renta no se integraba en la base imponible del propio ejercicio en que se devengaba sino que se gravaba en periodos impositivos posteriores.

Pues bien, partiendo que la decisión u opción de acogerse o no a la previsión legal correspondía al interesado, y de que las opciones tributarias se comunican a la Administración, hay que entender, aunque no exista mención expresa en la normativa, que el momento en que debía ejercitarse la opción era el de la presentación de la declaración del ejercicio en que tenía lugar la transmisión de los activos que originaban la obtención de los beneficios extraordinarios.

Problema distinto, es si una vez transcurrido el periodo voluntario de declaración e ingreso, sin haberse acogido al diferimiento, el sujeto pasivo, podía o no modificar su inicial decisión.

En la actualidad nos encontramos con una norma general, concretamente, con el artículo 119.3 de la ley 58/2003, General Tributaria, que expresamente impide que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración puedan rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración, debiendo significarse, incluso, que presentada en el trámite de enmiendas ante el Congreso de los Diputados y ante el Senado una dirigida a adicionar un segundo párrafo al apartado tres, para posibilitar en los supuestos de modificación de la base imponible o de algún elemento de la deuda tributaria, a consecuencia de actuaciones de comprobación administrativa, el ejercicio, la solicitud o la renuncia a las opciones previstas en la normativa tributaria que pudieran surgir como consecuencia de la correspondiente rectificación, la enmienda no prosperó.

Antes, solo existían normas sectoriales que mantenían el mismo criterio. Así cuando se introdujo la posibilidad de optar por la tributación familiar conjunta o separada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se estableció expresamente que la opción ejercitada inicialmente para un periodo impositivo no podría ser modificada con posterioridad respecto del mismo (artículo 88 de la ley 18/91).

Sin embargo, en los casos no previstos ha de mantenerse también esta misma solución, en principio, al ser la opción una declaración de voluntad que efectúa el interesado a la que debe estarse por razones de seguridad jurídica.

QUINTO.

En el presente caso resulta patente que la entidad decidió no tener en cuenta la posibilidad que le otorgaba el artículo 21 de la Ley al tiempo de formular su declaración, en el ejercicio en que tuvo lugar la transmisión de los activos, por lo que bastaba la argumentación dada por la Oficina Nacional de Inspección para el rechazo de la petición formulada, esto es, que la interesada no se acogió al diferimiento por reinversión.

No obstante, el TEAC se centró en el incumplimiento del requisito formal previsto en el artículo 38 del Reglamento del Impuesto, de inclusión de los datos que señala en la memoria de las Cuentas Anuales, llegando a entender que constituía un requisito sustancial, en cuanto la Junta General era la que tenía que decidir sobre la cuestión de diferimiento del incremento, por reinversión, lo que dió lugar a que en vía judicial se alzara la recurrente

frente a esta interpretación, que fue confirmada por la Sala de instancia, y que ha provocado el primer motivo de casación.

Lleva razón, en principio, la recurrente al alegar que el incumplimiento de los requisitos formales no puede hacer inaplicable un beneficio fiscal cuando la finalidad del mismo ha sido cumplida ahora bien, su tesis no nos puede llevar a aceptar que el diferimento por reinversión era de aplicación automática y que bastaba con interesar la revisión de la autoliquidación inicial para que la Administración viniese obligada a aceptar la rectificación si comprueba la concurrencia de los requisitos que exigía el artículo 21 de la ley 43/1995.

Como hemos señalado con anterioridad, la regulación de la materia obligaba a entender que el diferimento de pago era una opción del contribuyente, que debía ejercitarse en el periodo en que se produce la transmisión, pues es entonces cuando surge el derecho a la aplicación del beneficio, aunque sometido al cumplimiento de los requisitos establecidos.

Esta conclusión vino a ser ratificada por la modificación del mecanismo de diferimento por la ley 24/2001, que estableció la deducción por reinversión, en cuanto para las transmisiones realizadas durante la vigencia del mismo, el tratamiento de la reinversión se realiza, salvo que se ejercitase la opción prevista en la disposición transitoria Tercera, según las normas del diferimento.

Por otra parte, no cabe desconocer que el goce del beneficio necesitaba de un acto de voluntad del sujeto pasivo, en cuanto tenía que expresar como quería aplicarlo, bien por el sistema de los siete años, o bien por el método de amortización (artículos 21.3 de la Ley y 34 del Real Decreto 537/1997). La elección de una u otra opción se debía realizar en el primer periodo impositivo en que procediera la integración de la renta en la base imponible, y elegida una opción, ésta no podía cambiarse en periodos impositivos posteriores. Si el sujeto pasivo no había optado, la renta diferida debía integrarse en la base imponible de acuerdo con la opción de los siete años.

Siendo todo ello así, queda justificada la obligación formal de los sujetos pasivos que hubieran optado por la aplicación del régimen de reinversión de beneficios extraordinarios, que regula el artículo 38 del Reglamento del Impuesto, de mencionar en la memoria de sus cuentas anuales, en tanto quede renta pendiente de integrar en la base imponible, los datos relativos al importe de la renta acogida a la reinversión, el método de integración por el que se haya optado, descripción de los elementos materiales en los que se materializó la reinversión, importe de la renta positiva incorporada en la base imponible e importe de la renta positiva que quede por incorporar a la base imponible, precepto que no resulta novedoso, pues viene a concordar con la normativa contable.

Por lo expuesto procede desestimar el primer motivo.

SEXTO.

No mejor suerte ha de correr el segundo, en el que se denuncia la infracción por la sentencia impugnada del artículo 155 de la ley 230/1963 y su desarrollo reglamentario, en cuanto desconoce, al establecer que cabe la aplicación a posteriori del beneficio fiscal, la posibilidad de los contribuyentes de instar la devolución de los ingresos indebidos que hubieran realizado, rectificando sus autoliquidaciones inicialmente presentadas que hubieran perjudicado sus intereses legítimos, ya que no estamos propiamente ante la rectificación de una autoliquidación del Impuesto sino ante una modificación a posteriori de la opción inicialmente ejercitada.

(...)».

Por las razones expuestas, el primer motivo no puede ser acogido.

Cuarto.

En el segundo motivo, BANCO DE SABADELL alega la infracción por la sentencia recurrida del artículo 18.2 de la LRJAPyPAC, de los artículos 176.2 y 184 de la LSA, de las normas contenidas en la parte tercera del PGC, de las Normas 8ª y 29ª de la Circular 4/1991 del Banco de España, y del artículo 334 CC, en la medida en que, confirmando el criterio de la Administración tributaria, no permite los beneficios del diferimento por reinversión (artículo 21 LIS) y de la corrección monetaria (artículo 15.11 LIS) en relación con la transmisión de inmuebles adquiridos por adjudicaciones en pago de deudas, al negarles su naturaleza de activo inmovilizado porque no cumplen el requisito de afectación a actividades empresariales y que la misma sea duradera.

Para la actora, sin embargo, los citados requisitos no pueden considerarse como consustanciales del concepto inmovilizado, y mucho menos de la aplicación del incentivo fiscal controvertido y de la norma de corrección

de valor prevista para no gravar rentas meramente nominales derivadas del efecto de la inflación. Concretamente, estima BANCO DE SABADELL que la aplicación de la regla de la corrección monetaria regulada en el artículo 15.11 LIS es autónoma de la posible aplicación o no de los incentivos fiscales de diferimiento de plusvalías o deducción en cuota por beneficios extraordinarios objeto de reinversión, ya que mientras dichos incentivos pueden obedecer a una decisión de política económica destinada a fomentar el capital productivo, directo o indirecto, de las empresas españolas, la regla de la corrección monetaria responde a una cuestión de justicia tributaria, como es la de no gravar rentas meramente nominales y que no se corresponden con un incremento real de riqueza del sujeto gravado.

En la medida que los inmuebles objeto de enajenación permanecieron en el inmovilizado de BANCO DE SABADELL por periodos superiores al año a su juicio, resulta procedente corregir el efecto de la inflación en el valor de dichos bienes. Dicha contabilización, unido a su permanencia en la entidad por periodo de tiempo elevado -sostiene-, debe llevar a la conclusión de que los activos adjudicados en pago de deudas, en el caso enjuiciado, tienen la naturaleza de inmovilizado, único requisito necesario para la aplicación del régimen de la corrección monetaria regulado en el artículo 15.11 LIS; y ello con independencia de que se encuentren afectos o no afectos a la realización de actividades empresariales.

Sobre estas cuestiones nos hemos pronunciado ya en diversas sentencias, entre las que puede citarse la de 10 de marzo de 2014, dictada en el recurso de casación núm. 5166/2010, interpuesto por el mismo BANCO DE SABADELL.

En dicho recurso, como uno de los motivos, la entidad denunciaba la infracción de las siguientes normas:

«El art. 18.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJyPAC), y art. 9.3 de la Constitución española (CE).

Los arts. 176.2 y 184 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA); de las normas contenidas en la parte tercera del Plan General de Contabilidad, aprobado mediante Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre; de las Normas 8 y 29 de la Circular 4/1991, de 14 de junio, del Banco de España, sobre entidades de crédito, normas de contabilidad y modelos de estados financieros; y del art. 334 del Código Civil.

El art. 15.11 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en relación con el art.1 de dicho cuerpo legal, art. 31 de la CE, art. 3 del Código Civil y art. 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

De los arts. 21 y 36 ter de la LIS, así como de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Administrativas, Fiscales y del Orden Social, todo ello en relación con el art. 3 del Código Civil y el art. 12 de la LGT».

Y afirmaba que la sentencia impugnada vulnera las citadas normas, «principalmente, en lo referente a la calificación que ha de darse a los inmuebles adjudicados en pago de deudas, por cuanto que dicho extremo es crucial a efectos de determinar la aplicación del beneficio fiscal de diferimiento de los beneficios extraordinarios y del mecanismo de corrección monetaria regulados en los arts. 21 y 15.11 de la LIS» (FJ 2º).

Y, respecto de este motivo, esta Sala y Sección, remitiéndose a pronunciamientos precedentes, declaró lo que a continuación transcribimos:

«CUARTO.- La entidad recurrente recoge en el segundo motivo la cuestión de si resulta o no de aplicación a las transmisiones de bienes adjudicados a las entidades de crédito en pago de deudas, la corrección monetaria y el diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios previstos en los arts. 15.11 y 21 de la LIS.

La primera de las citadas normas tributarias es fruto de la redacción dada a ese precepto por la Disposición Final Segunda, apartado segundo, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que limitó el alcance de la regla a los elementos del inmovilizado material, manteniendo invariables los parámetros para el cálculo, quedando redactado el precepto en cuestión de la siguiente manera:

«A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

a. Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los bienes inmuebles transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

b. La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en la letra anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.

c. La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado por:

a. En el numerador: los fondos propios.

b. En el denominador: el pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión, si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo.

Lo previsto en esta letra no se aplicará cuando el coeficiente sea superior a 0,4».

Por su parte, el art. 21.1 de la LIS establece que:

«No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice».

En relación con la cuestión planteada, la reciente jurisprudencia de esta Sala sobre la materia viene manteniendo una postura contraria a la sostenida por la recurrente. Así se recoge en las Sentencias de 21 de mayo de 2012 (rec. cas. núm. 2953/2008), FD Cuarto; de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 1637/2008), FFDD Segundo y Tercero; de 20 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 654/2007), y 21 de mayo de 2012 (rec. de cas. 2953/2008) señalando esta última, en relación con el mismo Banco recurrente:

«CUARTO.- Sobre la cuestión jurídica que plantea el tercer motivo, si la corrección monetaria y el diferimiento por reinversión previstos, respectivamente, en los artículos 15.11 y 21.1 de la Ley 43/1995, se aplican a la transmisión por las entidades financieras de los bienes que les hayan sido adjudicados en pago de sus créditos, nos hemos pronunciado reiteradamente en sentido negativo [véanse, por todas, las sentencias de 24 de noviembre de 2010 (casación 654/07, FFJJ 2º a 4º), 20 de enero de 2011 (casación 4406/07, FJ 4º), 28 de febrero de 2011 (4687/07, FFJJ 2º y 3º), 2 de marzo de 2011 (casación 2152/06, FJ 3º), 14 de marzo de 2011 (casaciones 6787/09, FFJJ 2º y 3º, y 1766/08, FFJJ 2º y 3º), 31 de marzo de 2011 (casación 1637/08, FJ 3º), 30 de mayo de 2011 (casación 5486/08, FFJJ 3º, 4º y 5º), 4 de julio de 2011 (casación 683/09, FJ 3º) y 10 de octubre de 2011 (casación 3250/09, FJ 6º)]. Tal decisión se sustenta en los siguientes argumentos:

(1) La norma vigésimo novena de la Circular 4/1991 del Banco de España diferencia entre el inmovilizado funcional y el inmovilizado no funcional, puesto que, en su apartado 3, incluye dentro del inmovilizado material los inmuebles adquiridos por aplicación de otros activos que no se incorporen al inmovilizado funcional, lo que no supone más que reconocer que dichos inmuebles no están afectos a la actividad económica de la compañía.

(2) El artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de sociedades anónimas de 1989 preveía que la adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante debía efectuarse en función de la afectación de dichos elementos (apartado 1) y en el activo inmovilizado debían integrarse los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en el giro de la sociedad (apartado 2), lo que implicaba otorgar el carácter de inmovilizado únicamente a los inmuebles afectos a la actividad económica.

(3) Siendo cierto que la exposición de motivos de la Ley 43/1995 no es concluyente respecto de la cuestión debatida, resulta muy significativo que diga que «debe igualmente ponerse de relieve la sustitución del vigente sistema de exención por reinversión de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material afectos a actividades empresariales por un sistema de diferimiento del gravamen de dichas ganancias durante un período de siete años o bien durante el período de amortización de los bienes en que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo».

(4) El artículo 127 de la Ley 43/1995 mantuvo la exención por reinversión para las empresas de reducida dimensión, limitándola expresamente a los elementos del inmovilizado material vinculados a las explotaciones económicas, condicionándola en su apartado 1, in fine, a que «se reinvierta el importe total de la transmisión en otros elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, dentro del plazo a que se refiere el artículo 21.1», remisión que sólo cabe explicar, renunciando a regular dicho plazo en el mismo precepto, si el artículo 21.1 de la Ley 43/1995 se refiere también a elementos patrimoniales asociados a la actividad económica.

(5) Los términos de la deducción en la cuota íntegra por reinversión de beneficios extraordinarios establecida, precisamente, en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, introducido tras la derogación del artículo 21.1 por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre), con efectos para los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2002, denotan que no fue necesario esperar hasta el 1 de enero de 2007 para ver indicios claros de que el incentivo fiscal, con independencia de la forma en que se articulase, estaba pensado para la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial.

(6) El artículo 15.11 de la Ley 43/1995, a la hora de calcular el cómputo de la depreciación monetaria de los bienes, da por supuesta la existencia en todo caso de amortizaciones acumuladas de los elementos patrimoniales transmitidos [véase su letra a)], lo que impide aplicarlo a la transmisión de bienes inmuebles adjudicados a las entidades de crédito por la sencilla razón de que esos bienes no eran amortizables, y exige además considerar la forma en que se financiaba la entidad, con endeudamiento o con recursos propios, pues no otra cosa supone el coeficiente que regulaba su letra c), previsión que resultaría fuera de lugar si no se estuviera pensando en elementos patrimoniales afectos a la actividad económica.

(7) El artículo 15.11 de la Ley 43/1995 fue configurado por el legislador como un beneficio fiscal, tal y como lo demuestra que, con efectos para los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 1999, se restringiera su aplicación a los bienes inmuebles, pues no hay duda de que otros elementos del inmovilizado también sufren esa depreciación monetaria.

Con tales argumentos hemos concluido que una interpretación lógica, sistemática e histórica de los artículos 15.11 y 21.1 de la Ley 43/1995 conduce a entenderlos inaplicables a las transmisiones de inmuebles adjudicados a las entidades de crédito en regularización de sus créditos»

En idéntico sentido se pronuncian las Sentencias de 20 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 4406/2007), FD Cuarto; y de 29 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 657/2007), FFDD Tercero y Cuarto], lo que debe suponer la desestimación del segundo motivo de casación.

Por las razones expuestas, el segundo motivo tampoco puede ser acogido.

Quinto.

Como tercer y último motivo de casación, BANCO DE SABADELL denuncia la infracción por la sentencia impugnada de los artículos 9 CE y 18.2 LRJAPyPAC, en relación con los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, de la Norma de Registro y Valoración 8ª del PGC, de la Norma 28ª de la Circular 4/1991 del Banco de España, del artículo 12.3 LIS, y del artículo 3 CC, porque, habiendo determinado en el ejercicio 2001 como partida fiscalmente deducible la depreciación de su participación en la entidad BCP -participada en más de un 3% y que es una sociedad dominante de un grupo consolidado-, calculada tomando el valor teórico contable que resulta del balance consolidado del BCP, la Audiencia Nacional confirma el criterio de la Administración tributaria en virtud del cual el valor teórico contable que debió tomarse fue el individual de dicha entidad.

Sostiene BANCO DE SABADELL que la resolución cuestionada en esta sede «desoye los mandatos establecidos en las citadas normas contables, considerando que debe mantenerse la importancia de los criterios contables pero siempre que los mismos no se vean modificados o alterados por los preceptos de la propia Ley

43/1995». Pero, a su juicio, no existe «contradicción o alteración alguna entre lo establecido en la normativa fiscal y el criterio contenido en las normas contables citadas anteriormente, mas bien lo contrario, estas arrojan algo de luz en los aspectos que aquellas han dejado abiertos a interpretación».

Además, cita las Consultas 4, BOICAC 44, y la 66, de 19 de noviembre de 2002, del ICAC, para subrayar que ambas «establecen que para calcular la depreciación sufrida por una participación en el capital o fondos propios debe acudir al valor teórico contable consolidado de la entidad participada».

El motivo no puede prosperar por las fundadas y atinadas razones expuestas por la Sala de instancia, coincidentes con las esgrimidas por la resolución del TEAC que aquella confirma, y que esta Sala y Sección comparte y asume como propias.

De conformidad con el artículo 10.3 LIS, «la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

Por su parte, el artículo 12.3 LIS, dispone lo siguiente:

«La deducción en concepto de dotación por depreciación de los 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 artículo 42 del Código de Comercio, ni las concernientes a valores representativos del capital social del propio sujeto pasivo.»

A tenor de ambos preceptos, es evidente que hay que partir de la normativa contable, en particular, de lo dispuesto en la Norma de valoración 8ª.2, párrafo cuarto, del PGC, en la Norma 28ª, puntos 7 y 8, de la Circular 4/1991 del Banco de España. Y tampoco puede obviarse el criterio mantenido por el ICAC en las consultas citadas por el TEAC y la parte demandante, en las que sostiene que «deben ser los fondos propios que recojan las cuentas anuales consolidadas de la entidad económica sobre la que se invierte, el parámetro a considerar a efectos de» la Norma 8ª del PGC.

Sin embargo, coincidimos con la Sala de instancia y, en definitiva, con la Inspección tributaria, en que debe mantenerse la importancia de los criterios contables siempre que los mismos no se vean modificados o alterados por los preceptos de la propia LIS y, en concreto, por el apartado 3 del artículo 12 de la misma. Y sucede que, como sostiene la sentencia impugnada en esta sede, la interpretación conjunta de dicho precepto con los artículos relativos a la tributación de los grupos consolidados conduce a confirmar la posición mantenida por la Administración tributaria.

Porque el artículo 85 LIS, para la determinación de la base imponible del grupo de sociedades, no parte del resultado contable obtenido por el grupo -saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas que correspondiera al grupo fiscal-, sino de la suma de bases imponibles individuales, es decir, de los resultados contables individuales a los que se hayan practicado los respectivos ajustes impuestos por la norma fiscal para determinar la respectiva base imponible; y posteriormente a esa agregación de bases imponibles individuales se practican las eliminaciones o incorporaciones previstas en la normativa. Concretamente, el apartado 1 de dicho precepto señala que «[l]a base imponible del grupo de sociedades se determinará sumando», a) «[l]as bases imponibles correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo», b) «[l]as eliminaciones», y c) «[l]as incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores»

En este sentido, como indica la resolución recurrida, resulta coherente, desde la perspectiva fiscal, que en la dotación de la provisión por los valores representativos en fondos propios de entidades se atienda a dicha entidad participada y no al grupo económico en el que la misma pueda estar integrada.

Hemos dicho en la sentencia 6 de noviembre de 2014 (RCA 4500/20132) que el « artículo 12.3 de la LIS limita el importe deducible fiscalmente a la diferencia de valores teóricos al inicio y al final del ejercicio», que «[e]n el cálculo de este límite fiscal» deben «tomarse los balances individuales», que «para determinar el importe de la dotación por depreciación de valores, habrá que estar y atender al resultado contable y al balance de la sociedad participada», y que «el cálculo de los valores teóricos contables de la participada, tanto al inicio como al cierre del ejercicio, ha de realizarse sobre las cuentas anuales de esta última sociedad, a las que se habrá llegado con arreglo a la normativa contable del país de residencia, siendo más tarde ajustadas a los principios y a las normas de valoración vigentes en España» (FJ 7º).

En consecuencia, coincidimos con la Sala de instancia en que no acierta la sociedad recurrente cuando sostiene que debe integrarse la interpretación del artículo 12.3 LIS con la interpretación contable y no con la del sistema de la propia ley tributaria, porque, como señala la resolución del TEAC y recoge la sentencia impugnada, el «propio ICAC apela constantemente en las consultas citadas a la lógica económica de la operativa», pero desde un punto de vista fiscal ese mismo enfoque no responde al fundamento tributario de la provisión, pues «la inversión puede haber sido efectuada cuando la entidad aun no formaba parte de un grupo económico y puede persistir aun cuando aquella haya dejado de formar parte del grupo o de 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».

A lo expresado hay que añadir, siguiendo con la línea argumental del TEAC y del Tribunal a quo, que cuando la norma tributaria ha querido atender a la realidad económica del grupo como tal lo ha expresado de modo claro. Es el caso del propio artículo 12.3 LIS cuando indica que el criterio que preve para la dotación de la provisión en el supuesto de valores representativos de fondos propios de entidades que no coticen en un mercado organizado será igualmente aplicable a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil. En este supuesto, la propia norma tributaria remite al concepto de grupo en términos del artículo 42 del Código de Comercio, de modo que existiendo grupo según tal normativa el criterio para dotar la provisión fiscalmente deducible sería el ahí previsto. Y otro ejemplo de remisión expresa al concepto mercantil de grupo se encuentra en el párrafo tercero del mismo artículo 12.3 LIS, que exceptúa de la regla de no deducibilidad de las dotaciones correspondientes a entidades residentes en los denominados paraísos fiscales al supuesto de entidades que consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza la dotación, «en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio».

En conclusión, como señala la resolución del TEAC confirmada por la sentencia impugnada, aunque el artículo 12.3 LIS no excluya «tomar los fondos propios del grupo en que consolida la participada, el valor teórico al que se refiere va unido al concepto de entidad, sin remisión al concepto de grupo mercantil como ha hecho expresamente cuando así lo ha deseado», como demuestra el hecho de que «tras aludir a las participaciones en fondos propios de entidades, cifra el máximo de la dotación en la diferencia temporal del valor teórico contable -sin apostillar que cuando aquella estuviese integrada en un grupo, sería el derivado de la consolidación- y añadiendo un matiz de clara índole individual, al indicar que se tengan en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones».

En definitiva, como sostiene la Audiencia Nacional, los preceptos en materia de tributación de grupos consolidados parten de los resultados individuales, de manera que el valor que debe tomarse en cuenta a efectos de calcular la provisión por depreciación de cartera es el individual de la sociedad, dominante o no, tal y como ha sostenido la Inspección tributaria, y no el consolidado, como ha pretendido BANCO DE SABADELL.

Por lo expuesto, el motivo no puede ser acogido.

Sexto.

Debe declararse no haber lugar al recurso de casación, por lo que, conforme al artículo 139.2 LJCA, procede imponer las costas a la recurrente, aunque, como autoriza el apartado 3 del artículo, limitamos su cuantía a la suma de 8.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Que debemos declarar y declaramos no haber lugar al recurso de casación 5417/2010, interpuesto por la entidad BANCO DE SABADELL, S.A., representada por la procuradora doña Blanca María Grande Pesquero, contra la sentencia dictada el 22 de julio de 2010 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 210/2007, con imposición a la recurrente de las costas procesales devengadas, aunque limitada su cuantía máxima en la cifra de 8.000 euros.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguallo Aviles D. Jesus Cudero Blas
D. Dimitry Teodor Berberoff Ayuda

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada 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.