

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072668

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 7 de diciembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 662/2016

SUMARIO:

IS. Base imponible. Provisión por depreciación de cartera. Entidades no residentes. La provisión se corresponde con las pérdidas contables del ejercicio. En el caso de no residentes se aplica la normativa contable interna con independencia de los criterios contables en el país de residencia de la entidad participada. La entidad adquirió la participación por 1 euro y en el mismo ejercicio realizó una aportación de capital para reponer pérdidas, si bien al final del período los fondos propios eran negativos. El importe de la ampliación de capital no puede considerarse precio de adquisición de las participaciones. No es deducible la provisión dado del valor de adquisición más la ampliación de capital. **Realidad de los servicios. Integra regularización.** No se admite la deducibilidad de gastos relativos a los contratos establecidos por cierta entidad sobre la base de la inexistencia de las operaciones. Falta de concordancia de los medios de pago, no se muestra con la suficiente claridad el enlace de los abonos bancarios con las facturas. No se acredita el servicio de intermediación. Ahora bien, en virtud del principio de integra regularización, si no se admiten los gastos por servicios inexistentes, tampoco se deben admitir los ingresos de esas operaciones y comprobar las declaraciones realizadas por los interesados que integran esos ingresos.

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y106.

PONENTE:*Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000662 /2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06572/2016

Demandante: ROIG CERÁMICA, SA

Procurador: . D^a INÉS TASCÓN HERRERO

Demandado: TRIBUNAL ECO NÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

S E N T E N C I A N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a siete de diciembre de dos mil dieciocho.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido ROIG CERÁMICA, SA., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Inés Tascón Herrero, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de octubre de 2016, relativa a liquidación por Impuesto de Sociedades, ejercicios 2007 y 2008, siendo la cuantía del presente recurso de 399.454,42 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por ROIG CERÁMICA, SA., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Inés Tascón Herrero, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de octubre de 2016, solicitando a la Sala, se dicte sentencia en la que se declare contraria a derecho la Resolución impugnada y se acuerde la nulidad de los actos de los que trae causa en los términos solicitados en la demanda.

Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, imponiendo las costas al actor.

Tercero.

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, unidos los documentos y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día cinco de diciembre de dos mil dieciocho, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de octubre de 2016 que desestima la reclamación interpuesta por el hoy recurrente.

Las cuestiones discutidas en autos, son:

1. Realidad de las operaciones documentadas en las facturas emitidas en el ejercicio 2007 por la entidad ROIG CERÁMICA, S.A. al obligado tributario, relativas a la comisión de venta y trabajos de reparación relacionadas con la venta inmobiliaria del ejercicio 2008 a VENUS CERÁMICA, S.A.

2. Deducibilidad de la provisión por depreciación de valores dotada en el ejercicio 2004 y que dio lugar en dicho ejercicio a una base imponible negativa compensada en parte en los ejercicios 2007 y 2008.

Segundo.

Siguiendo la exposición contenida en la demanda, iniciaremos el estudio de la cuestión relativa a la minoración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008 por causa del registro del deterioro del valor de la participación en la sociedad ROCERSA CERÁMICA LDA (Portugal).

La Inspección constató que la base imponible compensada en los ejercicios comprobados, procede del ejercicio 2004. En dicho ejercicio la entidad declaró una base imponible negativa, a compensar en periodos posteriores, de 982.658,24 euros. Entre los componentes del resultado contable de dicho ejercicio se encuentra una provisión de inversiones financieras por importe de 1.500.001,00 euros.

El origen de dicha provisión se encuentra en la adquisición con fecha 28-12-2004 del 100% de las acciones de ROCERSA CERÁMICA LIMITADA por el importe de 1 euro; realizando en la misma fecha de su adquisición la entidad adquirente una aportación al capital para compensar pérdidas por importe 1.500.000 euros.

A final de ejercicio, después de la aportación, la entidad participada contaba con unos fondos propios negativos de 81.049,72 euros, por lo que la entidad recurrente dotó la provisión por el importe total en el que las acciones figuraban en su balance, 1.500.001,00 euros.

Entiende la Inspección que a dicha provisión le era aplicable la limitación en cuanto a la consideración del importe del gasto fiscal contenida en el apartado 3 del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobada por Ley 43/1995, vigente en el ejercicio 2004, y que disponía:

"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."

La Administración entiende que, del importe de 1.500.001,00 euros provisionado, solo son deducibles los 384.212,14 euros de límite que contempla el artículo 12.3 LIS. Corrige, en consecuencia, la base imponible negativa a compensar, lo que afecta al resultado del ejercicio.

El artículo 12.3 LIS establece una limitación clara, cuyo objetivo es que solo puedan ser objeto de provisión las pérdidas de valor que se correspondan con pérdidas contables del ejercicio en la entidad que, durante este periodo, ha sido participada, sin que se puedan provisionar las pérdidas de valor de fondos de comercio financieros o de plusvalías tácitas existentes en la entidad participada y que supusieran un mayor desembolso para la entidad de lo que supone su valor teórico.

Conforme al precepto citado, será fiscalmente deducible la diferencia positiva existente entre los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio de la entidad participada, teniendo en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en periodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración, de forma que la cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso.

Respecto a la metodología para establecer la depreciación, procede determinar de forma precisa los fondos propios de las sociedades participadas (residentes y no residentes) pues de ello deriva la posible existencia de deterioros a efectos fiscales. El deterioro se calcula por la diferencia entre los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio (debiendo tenerse en cuenta a estos efectos las aportaciones y devoluciones de aportaciones producidas en aquel).

Para cuantificar dicha diferencia, las cuentas anuales correspondientes a las sociedades no residentes se determinan mediante la aplicación de la normativa contable interna con independencia de cuáles hayan sido los criterios contables aplicables en los países en los que las sociedades participadas tengan su residencia, y debe ser corregida en la cuantía de los gastos que no sean fiscalmente deducibles por aplicación de alguno de los preceptos de la Ley 43/1995 y del TRLIS.

En la Resolución impugnada se recoge expresamente: "(...) el importe de la provisión considerada deducible por la Inspección se corresponde con la pérdida del ejercicio de la adquisición, tal y como resulta, por otra parte, de la finalidad que tiene el propio precepto. (...) la participación fue adquirida, tal y como hemos visto, el 28-12-2004, lo que permite suponer que gran parte de las pérdidas del ejercicio 2004 y que se permiten provisionar corresponden a un momento anterior a la adquisición, respondiendo la asunción de tales pérdidas por la compradora, por tanto, a la existencia de fondos de comercio financieros o plusvalías tácitas, pues sería absurdo suponer que los gerentes de una entidad satisfacen 1.501.000 euros por una empresa que tiene un patrimonio negativo de 1.581.049,72 euros.

Entiende este Tribunal que, tal y como señala la Inspección, no son aplicables al presente caso las consultas invocadas, pues lo que se está ventilando en las mismas es la posibilidad de provisionar el mayor valor del coste de una participación resultante de una aportación realizada al capital de la entidad participada en un ejercicio posterior a aquél en el que se obtuvieron las pérdidas, pero en dicho supuesto las pérdidas corresponden al periodo de tenencia de la participación por la consultante.

Esta situación, como decimos, es totalmente distinta de la que nos encontramos en este caso, pues las pérdidas que se pretenden provisionar en este caso corresponden a un periodo anterior al de tenencia de la participación por la entidad recurrente, vulnerándose por tanto la limitación del artículo 12.3 LIS que, como hemos repetido, pretende limitar la provisión a las pérdidas contables del ejercicio en el que se haya participado en la entidad."

La recurrente en su demanda señala que la especialidad del caso es determinar si, toda la dotación contable registrada en el ejercicio 2004 es deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, aun cuando el importe negativo del patrimonio neto se hubiera alcanzado en un ejercicio anterior 2002 y 2003 sin poder provisionar entonces la totalidad de la pérdida consecuencia del límite del valor de la aportación; añadiendo: "Y aquí es donde está la clave de la discordancia, pues si - y tal como la propia Inspección de los Tributos cita en la página 25 de su ACUERDO DE LIQUIDACIÓN, "(...) cuando en un ejercicio el patrimonio neto ha sido negativo sin poder provisionar

la totalidad de la pérdida consecuencia del límite del valor de la aportación, el criterio establecido por la DGT permite deducir la depreciación en el ejercicio en el que se repone la situación patrimonial", lo que confirmaría el criterio propuesto por la representación de mi representada y obtenido de tres consultas muy ejemplificativas obtenidas de la misma Dirección General de Tributos (la 1512-2000, de 8 de septiembre; la 2021-2004, de 26 de noviembre; la V1561-2006, de 20 de julio)"

Pero tales razonamientos no contradicen lo que sostiene el TEAC. Efectivamente, el supuesto de pérdidas que no han podido ser dotadas no es equiparable al supuesto de una adquisición de una entidad que ya se encuentra en pérdidas, porque, como se afirma en la Resolución impugnada, esta situación económica se ha reflejado en el valor de adquisición. Las pérdidas que corresponden al periodo de tenencia de la participación, no es una situación equiparable a las pérdidas anteriores a la adquisición de la participación.

El artículo 12.3 fija el límite de la dotación a que nos estamos refiriendo en la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, sin consideración a otras circunstancias.

El "valor teórico" a considerar a efectos de dotar la provisión es el "Valor teórico contable" de la sociedad participada, siempre que éste se determine de acuerdo con los criterios contables previstos en el PGC.

En relación con el precepto que comentamos, el Tribunal Supremo en sentencia de 10 de noviembre de 2015, RC 784/2014, afirma:

"CUARTO .- El último motivo del recurso atañe al otro concepto regularizado: la deducción de la provisión por depreciación de la participación de Mapfre Mutualidad en Mapfre América.

Con arreglo al artículo 12.3 de la Ley 43/1995, 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, no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio (recogido en los balances formulados o aprobados por el órgano competente), debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el mismo. Este criterio se extiende, como es el caso enjuiciado, a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Subraya la Sala de instancia que la finalidad de la norma radica en paliar fiscalmente las pérdidas sufridas en las participaciones que ostenta el sujeto pasivo en la entidad participada, es decir, que la depreciación se predica única y exclusivamente del valor teórico de las participaciones que la entidad participante tiene en la participada, buscando cubrir, en definitiva, posibles depreciaciones o pérdidas "reversibles" estimadas al finalizar el ejercicio en la cartera de valores.

Siendo así, considera improcedente la deducción fiscal por Mapfre Mutualidad de las cantidades dotadas como gasto contable en los ejercicios 2002, 2003 y 2004, pues la depreciación de las acciones que ostentaba en Mapfre América no derivó de la pérdida del valor de esas acciones, sino de la "pérdida contable" reflejada por esa compañía, como resultado de la adquisición de acciones de otras sociedades hispanoamericanas (Mapfre Colombia, Mapfre Veracruz y Praico Life) y de la dotación que realizó a la amortización de los fondos de comercio financieros generados con esa adquisición, lo que repercutió en el valor teórico contable de las acciones que poseía de dichas sociedades, habiendo ajustado Mapfre América positivamente su resultado contable, a los efectos de determinar su base imponible del impuesto sobre sociedades, al entender que esos importes no podían ser fiscalmente deducidos, conforme a lo dispuesto en el artículo 12.5 de la Ley 43/1995.

Quedó así neutralizada dicha "pérdida contable", sin que pueda entenderse que tiene repercusión fiscal en la autoliquidación del impuesto sobre sociedades de Mapfre Mutualidad, considerándola como una depreciación de sus participaciones en Mapfre América, porque no se trata de pérdidas en el sentido expresado por la normativa fiscal, sino de reducción de fondos que, a su vez, constituyen una "pérdida contable".

Frente a lo anterior, las compañías recurrentes sostienen, en síntesis, que la Sala de instancia realiza una interpretación finalista del artículo 12.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en realidad, salvo para el ejercicio 2004, se trata del artículo 12.3 de la Ley 43/1995, de igual contenido), que desconoce el tenor literal de la norma, no teniendo en cuenta además la deducibilidad fiscal parcial del fondo de comercio financiero amortizado por Mapfre América y, basándose, por tanto, en el supuesto de hecho incorrecto de que la totalidad del fondo de comercio financiero amortizado tuvo la consideración de no deducible.

No podemos compartir la tesis que se sostiene en el motivo de casación, porque el criterio que sustenta la sentencia recurrida, en esencia que no cabe tomar en consideración la amortización de fondos de comercio generados por la adquisición por la participada de acciones de otras compañías, resulta conforme con nuestra

jurisprudencia, encarnada tanto en la sentencia de 22 de diciembre de 2011 (casación 3558/08, FFJJ 6º y 7º; ES:TS :2011:9165), reproducida por la sentencia recurrida, como en las posteriores de 29 de enero de 2014 (casación 5685/11, FJ 4º; ES:TS:2014:405) y 6 de febrero de 2015 (casación 290/13 , FJ 7º; ES:TS:2015:522), particularmente en esta última relativa al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2003 y 2004, a cuyos razonamientos procede remitir; no obstante lo cual, saliendo al paso del principal argumento de las compañías recurrentes, nos cumple recordar aquí y ahora lo que respecto del artículo 12.3 de la Ley 43/1995 dejamos sentado en la posterior sentencia de 2 de marzo de 2015 (casación 645/2013, FJ 12º; ES:TS :2015:1812): "La formulación del precepto, que permite dotaciones que no excedan de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al final del ejercicio, está aludiendo a depreciaciones cuyo origen radique en causas acaecidas durante el ejercicio, y que tengan en él su origen. Por tanto, toda causa de deducción que no tenga su origen en el ejercicio y cuya permanencia se mantenga más allá del ejercicio no tiene cabida en la provisión ahora controvertida, desde la literalidad del precepto invocado, no sólo de su espíritu".

Esta doctrina jurisprudencial respalda la posición de la Administración demandada, y por ello, cualquiera que sea el posicionamiento de la DGT (además, en supuestos que difieren del presente), debe decaer ante lo declarado por el Alto Tribunal.

Efectivamente, de la doctrina jurisprudencial antes reflejada, debemos destacar que 1.- la formulación del precepto está aludiendo a depreciaciones cuyo origen radique en causas acaecidas durante el ejercicio, y que tengan en él su origen, y 2.- toda causa de deducción que no tenga su origen en el ejercicio y cuya permanencia se mantenga más allá del ejercicio, no tiene cabida en la provisión ahora controvertida, desde la literalidad del precepto invocado.

El importe de la provisión considerada deducible por la Inspección se corresponde con la pérdida del ejercicio de la adquisición, tal y como resulta, del propio precepto que examinamos, en los términos antes expuestos.

La recurrente señala, respecto del periodo de tenencia de las participaciones que "titularidad (el control) de la participada ROCERSA CERÁMICA LDA (Portugal), bajo el control de las mismas personas físicas que a su vez controlan la propia KERALITE CARTERA SL (50%-50%) (como controlaban APIMI SL (50%-50%), y también controlaban INSOL URPA SL (50%-50%), de tal modo que no hay "pérdidas que se pudieran corresponder a periodos de no tenencia de la participación", al menos por parte del conjunto de empresas participadas directamente por los Sres. Ezequiel y Doroteo"

Ahora bien, el concepto de "control" no coincide con el de "titularidad". El "control" viene referido al centro de imputación de toma de decisiones, mientras que la "titularidad" supone la atribución de los derechos que otorga la participación. El elemento formal en la titularidad no es algo que pueda ser obviado, más aún cuando nos encontramos ante una operación de adquisición de participaciones.

Para concluir, debemos añadir:

1. El desembolso el mismo 30.12.2004 del importe de 1.500.000 € en concepto de ampliación de capital para reequilibrar los fondos propios de la filial portuguesa, hasta prácticamente nivelar los mismos a 31.12.2004, pasando por tanto a ostentar un 99,98% del capital tras la ampliación (1.524.939,90 €), no puede considerarse precio de adquisición de las participaciones

2. No puede considerarse deducible la provisión por depreciación dotada en ese mismo ejercicio por el valor total de la inversión (el 1€ satisfecho por las cuotas representativas de 24.690,50 € de valor nominal, más la cuota de 1.500.000 € de valor nominal en que ha consistido la ampliación de capital), porque los dos importes no constituyen el Valor Teórico Contable al Inicio del Ejercicio, como parece entender la recurrente.

Por último, y respecto a la posible existencia o no de un fondo de comercio financiero, no afecta al límite establecido en el precepto que venimos examinando.

Y, en fin, no apreciamos la exigencia de equidad fiscal, en la posibilidad de que la reversión del ajuste positivo que propuso la Inspección para el ejercicio 2004 (y que tendría lugar en el ejercicio en el que se constata la efectiva disolución de la sociedad participada), pudiera ser considerado por el mismo importe que el positivo original, sobre la base del efecto de la prescripción ganada en relación con los ejercicios 2004, 2005 y 2006.

Tercero.

La segunda cuestión que se plantea en la demanda es la relativa a la supresión (en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades - ejercicio 2008- de KERALITE NULES SL) de los gastos relacionados provenientes de los contratos establecidos con ROIG CERÁMICA SA sobre la base de inexistencia de las operaciones.

La Inspección niega la deducibilidad por falta de realidad de las operaciones que documentan las dos facturas emitidas por ROCERSA en el 2007, la intermediación en una compraventa inmobiliaria y los trabajos de reparación, mantenimiento y limpieza de las naves que fueron objeto transmisión en el 2008.

Conforme al artículo 105.1 de la LGT, "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". En un primer momento corresponde al obligado tributario probar la realidad cuantitativa y cualitativa del servicio de intermediación y de las operaciones de reparación, pues pretende su deducción en el ejercicio 2008.

El obligado tributario ha aportado como justificantes de la realidad de los servicios prestados las facturas emitidas por ROCERSA, los contratos privados suscritos con dicha entidad y ha identificado los supuestos medios de pago utilizados, y ello al margen de los libros contables donde se recogen anotadas los respectivos gastos, deudas y pagos cuyo origen son los servicios controvertidos, cumpliendo con las previsiones de los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003.

La Inspección, sin embargo, ha constatado:

1.- Falta de concordancia de los medios de pago que el obligado tributario identifica como contraprestación de los servicios recibidos, pues no coinciden los importes de las facturas con los respectivos pagarés. Así es, frente a unas facturas que suman 1.467.641,51 euros los pagarés que el obligado tributario identifica como medios de pago ascienden a 2.203.360 euros.

2.- El enlace de los abonos bancarios con las facturas no se muestra con suficiente claridad tanto, como se ha dicho, por los importes respectivos como por el momento en que supuestamente se pagan las facturas, en mayo y septiembre de 2008, cuando el contrato privado de compraventa se firmó en julio de 2007 y la escritura pública de compraventa se había formalizado en enero de 2008; y en los respectivos contratos privados de servicios se pactaba que el pago de los servicios se realizaría en la fecha del otorgamiento de la escritura pública o dentro de los 15 días siguientes.

Los indicios obtenidos por la Inspección, que indican la inexistencia de las operaciones, son:

a) ROCERSA y el obligado tributario son entidades vinculadas pertenecientes a D. Doroteo y a D. Ezequiel poseyendo más del 96% de la primera y el 100% de la segunda, y siendo los administradores en ambas sociedades.

b) KERALITE era la titular de los bienes inmuebles que constituían la fábrica de cerámica sita en NULES, en la que operaba ROCERSA, quien realizaba la actividad de fabricación de azulejos y pavimento cerámica. Ésta era titular de la maquinaria y tenía contratado a los trabajadores. Es decir, existía un complejo industrial en NULES cuya titularidad estaba compartida entre las dos sociedades, pertenecientes a los mismos socios. La articulación de la relación entre ambas entidades se plasmaba en un arrendamiento por parte de KERALITE de las naves industriales a ROCERSA, siendo esta la única actividad de KERALITE.

c) El 19 de julio de 2007, se firma un contrato privado doble, por medio del cual VENUS CERÁMICA SA adquiriría la fábrica en la que operaba ROCERSA en Nules, suscribiendo KERALITE la venta de los inmuebles y ROCERSA la transmisión de la maquinaria e instalaciones, recogiendo en el propio contrato que se trataba de una operación conjunta (clausula octava).

d) Las facturas aportadas como anexo al contrato privado accesorio justificantes de los servicios de reparación mantenimiento, y limpieza son facturas emitidas por proveedores de ROCERSA, algunas de las cuales se remontan a diciembre de 2006. En cuanto a los gastos de desmantelamiento y traslado de maquinaria, del contrato privado de compraventa firmado en junio de 2007 por ROCERSA con VENUS elevado a público en diciembre del mismo año, y de las propias manifestaciones de esta entidad se colige que no hubo tal desmantelamiento de maquinaria ni traslado de la misma, pues ésta fue adquirida por VENUS.

e) Las manifestaciones realizadas por VENUS CERÁMICA SA a la Inspección y recogidas en la diligencia extendida con dicha entidad el 22 de octubre de 2010 e incorporada al expediente, de las que extractamos las siguientes:

"1.- Forma en que se pusieron en contacto ambas partes para llevar a cabo la operación:

Que previamente en JULIO DE 2004, VENUS CERÁMICA SA adquirió un solar a ROIG CERÁMICA SA. A raíz de ello, se iniciaron las conversaciones que finalizaron con la adquisición de la planta de ROCERSA ubicada en Nules (Castellón).

2.- Fecha y circunstancias en que se llevó a cabo la efectiva transmisión de dichos bienes:

Que, ROCERSA se encontraba, a finales de 2007, en plena actividad productiva. VENUS CERÁMICA SA continuó con dicha actividad dado que esta empresa última absorbió a la mayor parte de la plantilla de la primera. Concretamente, tras unas breves comprobaciones técnicas tendentes a facilitar la citada transacción y tras un breve periodo vacacional navideño, VENUS CERÁMICA SA inició su actividad productiva en dicho centro.

3.- Maquinaria que fue desmontada y trasladada por el vendedor:

No la hubo ya que VENUS CERÁMICA SA adquirió la totalidad de la maquinaria, tal y como se puede comprobar en el inventario transmitido que se adjunta como anexo."

De tales circunstancias, la Administración concluye, por un lado, la inexistencia de un servicio de intermediación pues el obligado tributario ya conocía el interés de VENUS CERÁMICA SA por la factoría de Nules, sin que exista ninguna otra prueba que acredite la búsqueda de otros potenciales compradores por parte de ROCERSA. Por otro lado, los documentos aportados como justificantes de los servicios de mantenimiento, reparación y limpieza, se corresponden a servicios recibidos por ROCERSA de otros empresarios o profesionales, proveedores habituales de esta entidad, a lo largo de todo el año 2007, cuando ROCERSA ejercía con normalidad su actividad productiva en la planta de Nules, no teniendo relación, a juicio de la Inspección, con una actividad preparatoria del abandono y traslado de maquinaria y puesta a punto para la transmisión de las instalaciones propiedad de KERALITE.

De estos hechos, la Administración da por probado que:

1.- VENUS CERÁMICA SA desde 2004 ya tenía interés en la adquisición de la planta de producción de Nules de lo que tenía conocimiento ROCERSA.

2.- Los administradores de KERALITE y de ROCERSA eran los mismos, que a su vez eran básicamente los dueños de ambas entidades.

3.- En el 2006 se firma un contrato de mediación inmobiliaria entre ROCERSA y KERALITE, sin que ROCERSA sea una entidad dedicada a esta actividad.

4.- VENUS adquirió la totalidad de la maquinaria e instalaciones pertenecientes a ROCERSA, así como contrató a la plantilla de trabajadores que habían trabajado para ROCERSA (según la propia VENUS 80 trabajadores de un total de 90).

5.- Las facturas aportadas como justificativas de los servicios de reparación, mantenimiento y limpieza, se corresponden con servicios recibidos por ROCERSA en el desarrollo de su propia actividad de fabricación.

6.- ROCERSA ya preparaba el traslado de su actividad productiva a una macro factoría sita en Alcora desde el 2006, como se recoge en la información recabada por la Inspección de su propia página web.

Compartimos estas apreciaciones de la Administración.

A la vista de lo anterior, y examinando las alegaciones actoras, debemos concluir:

1.- No se trata de una simulación en el contrato (en su objeto), sino de la inexistencia de la operación que generó el gasto deducido. Y, por ello, es indiferente que los contratos existan o no, se simulasen o no, lo importante es que la operación pactada no se realizó y por tanto el gasto no es deducible.

2.- Como es sabido, la prueba indiciaria permite dar por acreditados unos hechos, sobre los que no existe una prueba directa, a partir de estimar probados otros relacionados con los que se pretende probar, de los que cabe deducir razonadamente la certeza o acreditación de éstos últimos hechos.

Como hemos visto, los indicios están plenamente probados, no nos encontramos ante meras conjeturas, y existe una relación directa entre los hechos indiciarios y los que se consideran probados como consecuencia de ellos.

Cuarto.

La última cuestión planteada en la demanda, consiste en la procedencia de una integra regularización, de suerte que, si los gastos derivados de la operación inexistente no son deducibles, los ingresos de dicha operación

deben ser eliminados de la contabilidad y carecer de efectos fiscales en la recurrente, ROIG CERÁMICA SA, en tanto que sucesora universal de KERALITE NULES SL.

Cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable, incluso en supuestos en los que se haya producido simulación (Sentencia de 25 de octubre de 2015, recurso 3857/2013).

En los casos en que el destinatario de unas operaciones (debemos considerar incluso en el supuesto de que estas operaciones sean inexistentes), hubiera deducido indebidamente gastos derivados de estas operaciones, y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de los gastos, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para tal fin.

En conclusión, si la Administración ha acreditado, como ha hecho, que las operaciones que generaron los gastos son inexistentes, debe regularizar el aspecto del ingreso de dichas operaciones y las deducciones afectadas por ellos, y en este punto debemos estimar el presente recurso.

Quinto.

No procede imposición de costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria parcial, debiendo cada parte abonar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por ROIG CERÁMICA, SA., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Inés Tascón Herrero, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de octubre de 2016, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto a la integra regularización, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en tal extremo, ordenando la regularización de las operaciones inexistentes en el aspecto de ingresos y correlativas deducciones, confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin imposición especial de costas, debiendo cada parte abonar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.