

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073754

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 12 de abril de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 162/2017

SUMARIO:

IS. Provisiones. Gastos de abandono de explotaciones. Coste de desmantelamiento de los aerogeneradores. La entidad no había presentado un plan para el desmantelamiento de aerogeneradores de un parque eólico. La Administración aceptó considerar como gasto la amortización anual del coste de desmantelamiento, pero rechazó el ajuste negativo en 2008 con origen en el cargo a reservas por la amortización acumulada a 31 de diciembre de 2007, consecuencia de la primera aplicación del PGC. Cuando no se hubiera presentado un plan, las provisiones por abandono se deducirán en la fecha en que se abandonen las instalaciones.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), disposición transitoria 26ª.

RD 1514/2007 (PGC), Norma de registro y valoración 2ª y disposición adicional única.

RD 1793/2008 (Modificación Rgto IS para adaptarlo PGC), Disposición transitoria primera.

RD 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 36.

PONENTE:*Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000162 / 2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01385/2017

Demandante: SOCIEDAD ANÓNIMA MINERA CATALANO-ARAGONESA (SAMCA)

Procurador: Dª RUTH MARÍA OTERINO SÁNCHEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

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

SENTENCIA N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a doce de abril de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido SOCIEDAD ANÓNIMA MINERA CATALANO-ARAGONESA (SAMCA) , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Ruth María Oterino Sánchez, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de febrero de 2017 , relativa a Impuesto de Sociedades ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010, siendo la cuantía del presente recurso de 1.578.336,07 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por SOCIEDAD ANÓNIMA MINERA CATALANO-ARAGONESA (SAMCA), y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Ruth María Oterino Sánchez, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de febrero de 2017, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que, estimando este recurso, declare no ser conforme con el ordenamiento jurídico y, por lo tanto, anule la Resolución del TEAC resolviendo la reclamación número 00/05316/2013 en su parte desestimatoria y, en consecuencia, se anule la regularización practicada en el Acuerdo de Liquidación de 23 de noviembre de 2013 en relación con el Grupo SAMCA y el ejercicio 2008 con base en la modificación de la base imponible de la sociedad Molinos del Ebro, SA relativa a los ajustes de primera aplicación del PGC de 2007.

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, confirmando los actos impugnados.

Tercero.

No habiéndose solicitado recibimiento a prueba, y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día cuatro de abril de dos mil diecinueve, 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 2 de febrero de 2017, por la que se estiman parcialmente las pretensiones de la ahora recurrente.

La cuestión que se somete a la Sala, que fue desestimada por el TEAC, es la relativa al ajuste derivado de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, respecto el Coste de desmantelamiento.

Es pacífico que, en los ejercicios precedentes desde la puesta en servicio del primero de los parques eólicos en el año 1999, MOLINOS DEL EBRO, SA no había contabilizado gasto alguno por el coste de desmantelamiento de los aerogeneradores, no había formulado ante la Administración Tributaria ningún plan a tal fin ni, por tanto, se dedujo gasto alguno por tal concepto en el Impuesto sobre Sociedades de dichos ejercicios.

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes aceptó considerar un gasto fiscal la amortización anual del Coste de Desmantelamiento de los ejercicios 2008 a 2010, ambos inclusive, pero rechazó el ajuste negativo llevado a cabo en la base imponible del ejercicio 2008 con origen en el cargo de reservas por la amortización acumulada a 31 de diciembre de 2007 correspondiente al período de vida útil de los aerogeneradores, en aplicación de lo dispuesto en Disposición Transitoria 26ª del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

Segundo.

Según manifiesta el recurrente en su demanda, el Plan General de Contabilidad (en adelante referido como PGC) de 2007, introdujo una novedad sustancial: regula el Coste por Desmantelamiento de las instalaciones temporales, concepto que afecta a los parques eólicos titularidad de MOLINOS DEL EBRO, SA, y lo define como la estimación inicial de los costes de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo .

También regula como ha de contabilizarse, incorporándolo al valor de los activos y debiendo la sociedad proceder a su amortización.

Como consecuencia de ello, cuando entra en vigor el nuevo PGC, el 1 de enero de 2008, la recurrente contabiliza el coste de desmantelamiento previsto para cada parque eólico referido a toda la vida útil del parque con el fin de que no tenga que soportar un coste extraordinario de elevado valor al final de dicha vida útil.

En el caso de los parques eólicos de MOLINOS, el coste de desmantelamiento asciende a 7.343.332,15 euros, incluido el coste financiero, repartidos a lo largo de la vida útil de los mismos, todo ello calculado con base en el estudio aportado a la Inspección y que ésta ha considerado correcto, diferenciando dos períodos:

1.- Desde su instalación hasta el primero de enero de 2008 -fecha de entrada en vigor del PGC, por importe de 4.432.334,42 euros, y 2.- el resto desde dicha fecha hasta el efectivo desmantelamiento de los aerogeneradores.

Es la deducibilidad fiscal de este nuevo concepto contable, el coste de desmantelamiento, la que constituye el objeto de este recurso, en una parte de dicha aplicación

La Administración aceptó considerar como gasto fiscal la amortización anual del Coste de Desmantelamiento de los ejercicios 2008 a 2010, ambos inclusive.

Sin embargo, rechazó el gasto fiscal correspondiente a la amortización del periodo anterior, es decir, el ajuste negativo llevado a cabo en la base imponible del ejercicio 2008 con origen en el cargo de reservas por la amortización acumulada a 31 de diciembre de 2007.

La Disposición Transitoria 26ª de la Ley 4/2008 establece:

"1. Los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, como consecuencia de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, se integrarán en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008 de acuerdo con lo establecido en esta Ley.

A estos efectos, se considerarán gastos e ingresos, respectivamente, los decrementos e incrementos en el patrimonio neto descritos en el artículo 36.2 del Código de Comercio, por lo que no tendrá la consideración de gasto la baja de la partida relativa a instrumentos de patrimonio propio."

Las normas del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el nuevo PGG y que instituyeron el mandato de contabilizar dentro del valor del inmovilizado material, el coste del desmantelamiento de los activos, son el apartado de Normas de Registro y Valoración 2ª, Inmovilizado Material que dice:

" Asimismo, formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas."

Y la NIC-16 (párrafo 16 c) cuando dice:

"16. El coste de los elementos del inmovilizado material comprende: ... c) la estimación inicial de los costes de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo con propósitos distintos del de la producción de existencias durante tal periodo."

Ahora bien, debemos tener en cuenta que La DT 1ª del RD 1793/2008 por el que se modifica el RD 1777/2004 (RIS) para adaptarlo al nuevo plan contable establece que las provisiones por abandono contabilizadas que no hubieran sido deducibles por no haber presentado un plan a la Administración, se deducirían en la fecha en que se abandonen las instalaciones:

"1. Lo dispuesto en los artículos 10 a 14 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, según redacción anterior a la establecida por el presente Real Decreto será de aplicación a los planes aprobados con anterioridad a 1 de enero de 2008, así como a los planes solicitados dentro del plazo establecido en dichos artículos aun cuando su aprobación sea posterior a dicha fecha. Los gastos derivados de dichos planes se integrarán en la base imponible de los períodos impositivos que correspondan de acuerdo con lo establecido en los mismos, sin que tenga efectos fiscales, en su caso, el abono a reservas consecuencia de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, relacionado con esos gastos que fueron contabilizados e integrados en la base imponible de períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2008.

Los gastos contabilizados en períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha, para la cobertura de reparaciones extraordinarias o de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, que no fueron deducibles por no corresponder a un plan aprobado por la Administración tributaria, se integrarán en la base imponible de los períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha en los que se realice el abandono o las reparaciones. (...)"

Pues bien, esta norma regula el supuesto específico que nos ocupa, el tratamiento fiscal de los gastos de abandono de explotaciones, determinando que los gastos contabilizados en períodos impositivos iniciados antes

del 1 de enero de 2008, que no fueron deducibles por no corresponder a un plan aprobado por la Administración tributaria, se integrarán en la base imponible de los períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha en los que se realice el abandono o las reparaciones.

Esta norma reglamentaria no se opone a lo dispuesto en la Disposición Transitoria 26ª de la Ley 4/2008, pues dicha disposición determina que se considerarán gastos e ingresos, respectivamente, los decrementos e incrementos en el patrimonio neto descritos en el artículo 36.2 del Código de Comercio, precepto que dispone:

"2. Los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio son:

a) Ingresos: incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios.

b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios."

Por lo tanto, el precepto no contempla los gastos por abandono de explotaciones, que se somete a la regulación especial, a efectos del Impuesto de Sociedades, que antes hemos analizado.

Además, la antes citada Disposición Transitoria expresamente señala:

"2. Lo establecido en el apartado anterior se aplicará a los ajustes cuya contrapartida sea una partida de reservas derivados de la aplicación del Plan General de Contabilidad, del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y del abandono de los criterios específicos aplicables por las microempresas, consecuencia de lo establecido en la disposición adicional única del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y las disposiciones adicionales primera y segunda del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre."

La disposición adicional única del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece:

"Al inicio del primer ejercicio en el que la empresa deje de aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES, incluidos, en su caso, los criterios de registro y valoración específicos para microempresas, el Plan General de Contabilidad se aplicará de forma retroactiva, debiendo registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse será una partida de reservas salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, deban utilizarse otras partidas del patrimonio neto.

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el Plan General de Contabilidad se creará en la memoria un apartado específico con la denominación "Aspectos derivados de la transición al Plan General de Contabilidad", en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa."

Esta disposición tampoco regula expresamente el tratamiento fiscal y contable de los gastos por abandono de explotación correspondientes a períodos anteriores al 1 de enero de 2008, por lo que debe aplicarse la DT 1ª del RD 1793/2008, que, como hemos señalado, es norma especial que regula el tratamiento fiscal de los gastos por abandono de explotación.

Tampoco las disposiciones adicionales primera y segunda del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, regulan esta materia.

Cierto, como se señala en la demanda, que el propio PGC de 2007, en su introducción, apartado 7 dice:

"En el inmovilizado material se incorpora, formando parte del precio de adquisición, el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento (...)"

Pero esta inclusión debe producirse a partir del 1 de enero de 2008.

Es irrelevante para aplicar la DT 1ª del RD 1793/2008 , que la recurrente no haya contabilizado los gastos de abandono de explotación con anterioridad al 1 de enero de 2008, porque lo esencial es que tales gastos no han sido deducidos (contabilizados o no), al no tener la recurrente un plan aprobado por la Administración tributaria, y en tal caso, la regulación transitoria establece que, tales gastos, se integrarán en la base imponible de los períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha en los que se realice el abandono o las reparaciones.

De todo lo anterior se concluye la desestimación del presente recurso.

Tercero.

Procede imposición de costas a la recurrente, 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 desestimatoria.

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

FALLAMOS

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por SOCIEDAD ANÓNIMA MINERA CATALANO-ARAGONESA (SAMCA) , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Dª Ruth María Oterino Sánchez, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de febrero de 2017 , y en consecuencia, debemos confirmarla y la confirmamos y, con ella, todos los actos de los que trae causa y que por la misma fueron confirmados, con imposición de costas a la recurrente.

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.