

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074099

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 249/2019, de 22 de abril de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 285/2017

SUMARIO:

IS. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Transmisiones de elementos patrimoniales. Valor de adquisición. Provisión por depreciación de valores mobiliarios. En relación con la comprobación de los resultados de la transmisión de unas acciones, cuyo valor de adquisición declarado es corregido por la Inspección, la entidad alega que dicho valor fue comprobado y aceptado en una comprobación anterior referida a la provisión por depreciación de los valores deducida en otros ejercicios anteriores. El TEAC consideró que la determinación de la provisión deducida no implicaba la comprobación del valor de adquisición, pues tenía en cuenta solo la diferencia de fondos propios al inicio y al final de cada ejercicio. Sin embargo, para la AN el precio de adquisición integra la contabilización de las participaciones, por lo que la comprobación de la dotación de provisión de cartera comprende el precio de adquisición. En consecuencia, se estima el recurso y la Inspección no podrá corregir el valor de adquisición comprobado.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), art. 69.

Resolución AEAT de 24 de marzo de 1992 (Organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos), apartado 5.

Resolución AEAT 26 de noviembre de 2008 (Modificación de la Resolución de 24 de marzo de 1992), apartado 5.

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

RD 1643/1990 (PGC), Norma de valoración 8ª.

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 JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000285 / 2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01961/2017

Demandante: FAMI-CUATRO, SL

Procurador: Dº RODRIGO PASCUAL PEÑA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. 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

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veintidos 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 FAMI-CUATRO, SL , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Rodrigo Pascual Peña, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de febrero de 2017 , relativa a Impuesto de Sociedades, ejercicio 2006, siendo la cuantía del presente recurso de 1.992.799,47 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por FAMI-CUATRO, SL, y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Rodrigo Pascual Peña, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de febrero de 2017, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que se estime en su integridad el presente recurso, y se anule la Resolución impugnada y los actos de los que trae causa.

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, no habiéndose propuesto ninguna y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día once 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, incluido el plazo para dictar sentencia, 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 20 de febrero de 2017, que estima parcialmente el recurso, ordenando dictar nuevo acuerdo de liquidación y anulando la sanción impuesta.

La estimación parcial viene referida al siguiente extremo recogido en el fundamento de derecho tercero:

"En efecto, la T PC ya fue instada por SINTRAME XXI SL en relación con la misma operación, y se concluyó en el informe del tercer perito el valor unitario de las citadas acciones en 12,97 euros; dado que la valoración se realiza para las mismas acciones y en la misma fecha, y puesto que, como reconoce la Inspección en su informe, dicha valoración despliega sus efectos respecto de todos los obligados tributarios afectados, y la propia reclamante solicita la aplicación de este valor, procede directamente estimar su pretensión en este punto, evitando dilaciones innecesarias. Así pues, el acuerdo de liquidación deberá ser anulado para dictarse otro, aplicando este importe resultante de la tasación pericial contradictoria."

La demandada alega causa de inadmisión por los siguientes motivos: "La Resolución recurrida anula la sanción, pero también la liquidación, ordenando que se practique una nueva con arreglo a lo expuesto en el FD tercero transcrito en el apartado anterior.

En consecuencia, mientras no dicte la AEAT acuerdo de liquidación en ejecución de la resolución del TEAC no hay acto recurrible, pues a día de hoy está anulado el acto de liquidación y el de sanción.

Falta el acto previo necesario para que concurra el presupuesto elemental del recurso contencioso administrativo, de modo que procede declarar la inadmisibilidad del recurso."

El artículo 69 c) de la Ley 29/1998, establece como causa de inadmisión del recurso, que tuviera por objeto disposiciones, actos o actuaciones no susceptibles de impugnación.

Entiende la representación de la demandada que no existe acto definitivo en vía administrativa objeto de impugnación. No podemos compartir este planteamiento. El TEAC estima parcialmente el recurso porque no acoge todas las pretensiones actoras, y ordena la práctica de nueva liquidación exclusivamente en relación al aspecto estimado. Por tal razón, los restantes elementos de la liquidación han quedado confirmados por el TEAC, por más que ésta haya sido formalmente anulada.

Debemos rechazar la causa de inadmisibilidad alegada.

Segundo.

La presente controversia se centra en la determinación del valor de la cartera de AILEMLOS S.L. Sostiene la actora que el objeto de la pretendida regularización, la modificación del precio de adquisición de la cartera de

AILEMLOS S.L., ya había sido objeto de una comprobación previa y la Inspección había considerado correcta y conforme a Derecho esa valoración, por lo que no puede ser objeto de nueva comprobación.

Se alega, en primer lugar, un defecto procedimental que, según la recurrente supondría un vicio formal invalidante, pues vulnera el principio de separación competencial.

El actuario solicitó informe a la Jefatura de Dependencia Regional. La Jefatura emitió informe el día 10 de junio de 2013, esto es, con carácter previo a la extensión de actas el día 1 de agosto de 2013. El objeto del informe fue, precisamente, la vinculación al precio de adquisición de los valores que nos ocupan, determinado en unas actas de conformidad anteriores.

En primer lugar, debemos señalar que la versión de la Resolución de 24 de marzo de 1992, aplicable al presente supuesto es la resultante de la modificación introducida por la Resolución de 26 de noviembre de 2008, ya que el procedimiento inspector se inició el 20 de junio de 2012. En esta versión no existe el párrafo 5º del apartado 5 que si existía en la reforma operada por Resolución de 20 de marzo de 2003.

Ahora bien, en el nº 2 del apartado 5 de la Resolución a la que nos referimos, se dice:

"2. Corresponde a los Inspectores Jefes planificar, coordinar y controlar las actuaciones de los Equipos y Unidades de las correspondientes Dependencias inspectoras, en orden a lograr una adecuada utilización de los medios disponibles para la mayor eficacia de las actuaciones."

En el concepto controlar las actuaciones de los Equipos y Unidades, se incluye, necesariamente, la posibilidad de resolver consultas, que es lo que ha ocurrido en el presente caso. La separación competencial no es obstáculo al ejercicio de la potestad de control de la jefatura.

No podemos aceptar que se haya vulnerado el principio de separación competencial.

Tercero.

Entramos ya en la cuestión esencial que se plantea en el presente recurso. Señala la recurrente que la Inspección no puede modificar el precio de adquisición a efectos fiscales de la cartera, pues ya fue comprobado en actuaciones previas dándolo por correcto.

Respecto a esta cuestión, señala el TEAC:

"Como se hace constar en el acuerdo de liquidación, FAMICUATRO SL fue objeto de una comprobación del Impuesto sobre Sociedades iniciada el 17 de febrero de 2004 y referida, en un principio, a la verificación de la devolución de la cuota negativa que resultaba de la declaración presentada por la entidad del año 2002 y, con posterioridad, ampliada a los ejercicios 2000 y 2001, en este caso, limitada a la comprobación de la deducibilidad de las dotaciones a las provisiones efectuadas en el Impuesto sobre Sociedades de esos años. Tanto la comprobación inicial como la que resultó de la ampliación del alcance posterior tenían el carácter parcial. Del mismo modo, en el año 2008 se inició una nueva comprobación del Impuesto sobre Sociedades, en este caso referida al año 2003, también con carácter parcial e igualmente dirigida a al control de la deducibilidad de las dotaciones a las provisiones que había efectuado.

En la propuesta inspectora del año 2004 se indicaba cuál era el límite fiscal de acuerdo con el artículo 12.3 de la Ley del IS a efectos de la dotación de la provisión por depreciación (12.678.423,71 euros), el importe dotado originalmente en el año 2000 por la entidad (-19.449.476,01 euros), el ajuste que realizó en el año 2001 y como en 2004, mientras se realizaban las actuaciones de comprobación, "presentó declaraciones complementarias correspondientes a los ejercicios 2000 y 2001 por el Impuesto sobre Sociedades en las que realizaba una corrección al resultado contable por importe de 6.826.843.33 euros en el ejercicio 2000 mediante un aumento y en el ejercicio 2001 mediante una disminución)"

En la segunda comprobación, la del año 2008, se indicaba el importe registrado en la contabilidad de FAMI-CUATRO SL de los distintos valores mobiliarios que poseía, entre ellos los de AILEMLOS SL, y los importes contabilizados como ingresos por aplicación de provisiones, entre los que se encontraba el de AILEMLOS SL por 7.767.748,58, concluyendo el acta que la aplicación contabilizada se considera correcta."

El TEAC considera que es posible la fijación del valor de adquisición de la cartera en las actuaciones que nos ocupan, por la siguiente razón:

"En el presente caso, la comprobación tuvo un alcance limitado a la aplicación fiscal de las dotaciones a la cartera de valores en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2000, 2001, 2002 y 2003, verificando el cumplimiento de lo previsto en el artículo 12.3 del TRLIS en relación con su participación en Ailemlos SL en esos ejercicios, respecto a que la deducción no podía exceder de la diferencia positiva entre los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, recogidos en los balances formulados. El objeto era pues únicamente comprobar que la citada diferencia positiva era inferior al valor contable en libros de la participación al cierre de los ejercicios en cuestión, que es la referencia de la deducibilidad que marca el artículo 12.3. No se extendía a la comprobación de la adecuación del precio de adquisición de dicha cartera contabilizado; ha de observarse que el valor por el que la sociedad tenía contabilizado su participación en Ailemlos procedía de la constitución de ésta y de la ampliación de capital por la que la reclamante aportó a ella las acciones de Sol Meliá, aportación que se acogió al régimen especial FEAC. Por eso, ese valor de adquisición de Ailemlos a su vez tenía la cuestión subyacente del valor atribuido a las acciones de Sol Meliá cuando el socio único de MAXIMA INVEST las aportó a esta sociedad, cuestión que sí es objeto de comprobación en las actuaciones aquí analizadas."

En la Resolución impugnada se sostiene que, para comprobar la adecuación de la incidencia fiscal en los ejercicios anteriormente comprobados de la limitación del artículo 12.3 del RDL 4/2004 y el cálculo de la deducción, no era imprescindible aquella indagación del precio originario.

Y, concluye que, no extendiéndose a la comprobación de la adecuación del precio de adquisición de dicha cartera contabilizado, nada impide en la comprobación del ejercicio 2006 entrar a analizar este elemento de la liquidación.

No podemos aceptar este planteamiento.

El artículo 12 del RDL 4/2004, establece:

"3. 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 él. 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."

Como se afirma en la demanda, los argumentos utilizados por la Inspección y confirmados por el TEAC para sostener la posibilidad de modificar dicho valor tras la comprobación previa son los siguientes:

- La comprobación previa tuvo un alcance limitado a la deducibilidad de las dotaciones a la cartera de valores en el impuesto sobre sociedades correspondiente a los ejercicios 2000, 2001, 2002 y 2003, no extendiéndose a la 'adecuación' del precio de adquisición de dicha cartera contabilizado, de forma que la comprobación del precio de adquisición fiscal no tenía importancia pues no era relevante para la determinación del Impuesto sobre Sociedades de esos ejercicios.

- El valor podría ser correcto contablemente y sin embargo diferir del valor de adquisición a efectos fiscales sin incidencia en la determinación del impuesto sobre sociedades.

- Lo que comprobó la Inspección en los ejercicios 2000 a 2003 fue el valor contable por el que dichas participaciones estaban registradas y no el precio de adquisición.

Ciertamente, el artículo 12 del RDL 4/2004 determina como magnitud a considerar la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio. Este valor, debe determinarse conforme al Plan General de Contabilidad de 1990 en los términos establecido en la Norma de Valoración 8ª relativa a valores negociables:

"Los valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado se contabilizarán, al menos, al final del ejercicio, por el precio de adquisición o el de mercado si éste fuese inferior a aquél. En este último caso, deberán dotarse las provisiones necesarias para reflejar la depreciación experimentada. No obstante, cuando medien circunstancias de suficiente entidad y clara constancia que determinen un valor inferior al precio de mercado antes indicado, se realizará la corrección valorativa que sea pertinente para que prevalezca dicho valor inferior.

El precio de mercado será el inferior de los dos siguientes: cotización media en un mercado secundario organizado correspondiente al último trimestre del ejercicio; cotización del día de cierre del balance o en su defecto la del inmediato anterior. No obstante lo anterior, cuando existan intereses, implícitos o explícitos,

devengados y no vencidos al final del ejercicio, los cuales deberán estar contabilizados en el activo, la corrección valorativa se determinará comparando dicho precio de mercado con la suma del precio de adquisición de los valores y de los intereses devengados y no vencidos al cierre del ejercicio.

Tratándose de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado figurarán en el balance por su precio de adquisición. No obstante, cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente. A estos efectos, cuando se trate de participaciones en capital, se tomará el valor teórico contable que corresponda a dichas participaciones, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración posterior. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas, la dotación de provisiones se realizará atendiendo a la evolución de los fondos propios de la sociedad participada, aunque se trate de valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado."

Por lo tanto, el precio de adquisición integra la contabilización de las participaciones. Por la tal razón, como sostiene la actora, la comprobación relativa a la deducibilidad de las dotaciones a la cartera de valores, necesariamente comprende el precio de adquisición. Cuestión distinta es que la Administración acepte este precio de adquisición sin discutirlo, lo que no implica, excluirlo de la comprobación.

La Inspección, al comprobar la provisión por depreciación de una cartera, lo hace respecto a todos los elementos que la determinan, por más que acepte sin discusión alguno de ellos.

Como la propia demandada refleja en la contestación, el Tribunal Supremo se ha pronunciado respecto a la cuestión aquí planteada en su sentencia de

"Este Tribunal se ha pronunciado sobre la cuestión que centra el presente motivo casacional, véase al efecto la sentencia de 4 de noviembre de 2013 (RC 3262/2012). En dicha ocasión dijimos que: "(...)la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate. El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen. Ese principio, el de buena fe, junto con el de protección de la confianza legítima, constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [véase el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II de la exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción inicial del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11 , FJ 7º)."

En el supuesto que analizamos, la comprobación del precio de adquisición de los valores, se encontraba en el ámbito de la comprobación realizada por la Administración en los ejercicios previos, es más, esa determinación del precio inicial era absolutamente necesaria para definir la deducibilidad que era objeto de la comprobación. El que la Administración acepte esa fijación del precio inicial por parte del sujeto pasivo, como hemos dicho, no excluye su fijación del ámbito potencial de comprobación.

Por tal razón entendemos que el precio inicial de las participaciones, quedó fijado en las comprobaciones previas, por lo que modificarlo ahora, sería ir contra actos propios de la Administración.

Por último, y en relación a la posibilidad de comprobar ejercicios prescritos en relación a los efectos sobre ejercicios que no lo están, dado lo expuesto anteriormente, es innecesario su análisis, pero diremos que tal posibilidad ha sido reconocida por el Tribunal Supremo, como de forma reiterada hemos declarado.

De lo expuesto resulta la estimación del recurso

CUARTO.

Procede imposición de costas a la demandada, 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.

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

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por FAMI-CUATRO, SL , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Rodrigo Pascual Peña, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de febrero de 2017 , debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos , con imposición de costas a la demandada.

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.