

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082204

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 630/2021, de 6 de mayo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1208/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Provisión por depreciación de cartera. Recuperación de provisiones y pérdidas tras la transmisión de la participación. El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia impugnada en casación es o no conforme al ordenamiento jurídico en su interpretación al caso debatido, del art. 19.6 TR Ley IS, dilucidando en el supuesto de transmisión de un elemento patrimonial que haya sido objeto de una corrección valorativa por deterioro -y en consecuencia se haya dotado una provisión y deducido a efectos fiscales- y, posteriormente, ese elemento patrimonial recupere su valor, dónde gravar la corrección o recuperación de la pérdida mediante ajuste en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, si en sede de la transmitente que dotó la provisión y se practicó la deducción por la pérdida o, en sede de la mercantil vinculada, adquirente y nuevo titular del elemento patrimonial transmitido. Tal como recoge la sentencia impugnada existen dos sentencias anteriores de la propia Audiencia Nacional, sin ofrecer ninguna motivación o justificación para ello [Vid., SAN de 20 de diciembre de 2010, recurso n.º 611/2007 (NFJ076953), con firmada en casación por la STS de 18 de julio de 2013, recurso n.º 916/2011 (NFJ051727) y SAN de 4 de noviembre de 2010, recurso n.º 407/2007 (NFJ041450)], en las que se consideró que la imputación derivada de la recuperación de valor debía realizarse en la entidad que fuera titular de la participación en el momento en que dicha recuperación tuviera lugar, sin que frente a ello pudiera admitirse que dicha regla no resultaba de aplicación cuando el adquirente era una entidad no residente pues, de un lado, la Ley no distingue en su regulación, y de otro, dicha conclusión vulneraría el reparto de competencias tributarias que establecen los Convenios de Doble Imposición (CDI) y podría implicar una discriminación contraria al Derecho de la Unión Europea. La interpretación de la sentencia que nos corresponde casar permite que la autoridad fiscal española invada la soberanía fiscal del Estado de residencia del titular (directa o indirectamente) de las participaciones -ambos, Estados miembros de la Unión Europea-, en contra de lo previsto en el CDI, que tiene cierta naturaleza bilateral y contractual, como modalidad de los tratados internacionales que es, fuente jurídica interna en el sentido del artículo del art. 96 CE, por lo que el reparto de competencias tributarias para gravar determinadas rentas no puede alterarse unilateralmente por uno de los Estados que los suscriben, sin seguir el procedimiento establecido. Además, se denuncia con razón que el criterio de la Audiencia Nacional puede generar, aplicado indiscriminadamente, una doble imposición prohibida por los Convenios y dar lugar a graves distorsiones a la competencia fiscal territorial; situaciones ambas que no están amparadas por nuestro ordenamiento jurídico y resultan contrarias a la finalidad de la norma. La Sala concluye que el art 19.6 TRLIS -y el 11.6 Ley 27/2014 vigente- no es una norma antiabuso, pues su letra y espíritu definen una regla de imputación temporal. Esa regla es clara y no requiere una interpretación distinta de la de su propio texto, en el sentido de que la reversión, como *contrarius actus* de la depreciación del valor de los elementos patrimoniales, se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. Esto es, define el cuándo de la imputación y, de forma derivada o indirecta, el quién, coincidente con el titular de los bienes al tiempo de la reversión o recuperación. Tal exégesis, derivada de la letra y del espíritu del precepto, atendida su ubicación en el TRLIS, es la más acorde con la sujeción de España a los convenios de doble imposición que le obligan como Estado signatario. A tal efecto, parece difícil de soslayar la aplicación del artículo 28.1.a) sobre limitación de beneficios, del Convenio Hispano-Alemán. Si la Administración apreciara visos concretos y precisos de fraude o evasión fiscal, puede aplicar las disposiciones internas antiabuso, pero el art. 19.6 TRLIS no lo es. Además, esa valoración debe someterse a los requisitos procedimentales imperativos, en que se dé oportunidad a la entidad sometida a sospecha - que no puede ser automática ni general- de alegar y acreditar lo que considere, expresando razones o motivos válidos en derecho sobre la procedencia de sus operaciones y actos bajo el principio general de libertad. No cabe forzar artificiosamente el sentido y finalidad de una norma de imputación temporal para convertirla en una disposición antiabuso genérica, cambiando su interpretación para imputar un rendimiento o ganancia -el derivado de la reversión- a la entidad radicada en España, solo para mantener o retener la posibilidad de gravamen. Procede acoger el recurso de casación dado el desacierto de la sentencia impugnada, en tanto adolece de falta de motivación de las razones que llevan al órgano jurisdiccional a cambiar su propio criterio precedente; y, además, porque, al seguir la estrambótica tesis de la Inspección y del TEAC, convierte indebidamente en una norma antiabuso, genérica y universal, un precepto limitado a determinar la imputación temporal de la reversión del valor de elementos patrimoniales. [Vid., ATS de 9 de

julio de 2020, recurso n.º 1208/2020 (NFJ078545) y SAN, de 14 de noviembre de 2019, recurso n.º 238/2016 (NFJ076445) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR ley IS), art. 19.
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 11.
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.
Convenio de 5 de diciembre de 1966 (Convenio con Alemania), art. 28.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchis.

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 630/2021

Fecha de sentencia: 06/05/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1208/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/04/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1208/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 630/2021

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 6 de mayo de 2021.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 1208/2020, interpuesto por la procuradora doña Carolina Pérez-Sauquillo Pelayo, en nombre y representación de PROSEGUR COMPAÑÍA DE SEGURIDAD, S.A. (Prosegur, en lo sucesivo) contra la sentencia de 14 de noviembre de 2019, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso nº 238/2016. Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y, en su nombre, el Abogado del Estado. Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 14 de noviembre de 2019, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad PROSEGUR COMPAÑÍA DE SEGURIDAD S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de marzo de 2016, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos en todos sus extremos por ser ajustada a derecho, con imposición de costas a la recurrente [...]"

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora Carolina Perez-Sauquillo Pelayo, en representación de PROSEGUR, presentó escrito de 20 de enero de 2020, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas el artículo 19.6 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), indicando, de forma expresa, que se corresponden con el actual artículo 11.6 de la Ley 27/2014, del Impuesto de Sociedades (LIS).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 31 de enero de 2020, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera. La procuradora Sra. Pérez-Sauquillo Pelayo,

en la representación acreditada, ha comparecido el 12 de febrero de 2020, como recurrente. El Abogado del Estado lo hizo el 4 de marzo de 2020, como recurrido, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

Tercero. *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 9 de julio de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en estos términos:

"[...] Determinar, en el supuesto de transmisión de un elemento patrimonial que haya sido objeto de una corrección valorativa por deterioro, -y en consecuencia se haya dotado una provisión y deducido la misma a efectos fiscales- y, posteriormente, ese elemento patrimonial recupere su valor, dónde gravar la corrección o recuperación de la pérdida mediante los correspondientes ajustes en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, ¿en sede de la transmitente que dotó la provisión y se practicó la deducción (por la pérdida) o, en sede de la mercantil vinculada, adquirente y nuevo titular del elemento patrimonial transmitido? [...]"

2. Se interpuso recurso de casación en escrito de 16 de septiembre de 2020, en el que se mencionan como normas infringidas las que han quedado citadas arriba, solicitando se case y anule la sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente el recurso en los términos interesados en el suplico: "[...] se declare que, cuando concurren alguno de los presupuestos de hecho contenidos en el artículo 19.6 TRLIS (actual artículo 11.6 LIS), el incremento de valor que se pudiera producir con posterioridad a la transmisión del elemento patrimonial en cuestión, se debe integrar en la base imponible de la entidad titular del elemento en el momento en que se produce el incremento de valor y se estime el recurso contencioso-administrativo número 238/2016, acordando la anulación de todos los actos administrativos por dicha Sentencia confirmados y reconociendo con ello la conformidad a Derecho de la actuación de mi representada [...]"

Cuarto. *Oposición del recurso de casación.*

El Abogado del Estado, parte recurrida, presentó escrito de oposición el 12 de noviembre de 2020, en el que solicita: "[...] dicte sentencia que desestime el presente recurso de casación y confirme la sentencia impugnada, declarando en su caso la matización o complemento de interpretación jurisprudencial que propugnamos en el fundamento sexto o la que considere más conveniente en ejercicio de las facultades que atribuye a la Sala el artículo 93 LRJCA [...]"

Quinto. *Vista pública y deliberación.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 20 de abril de 2021, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia impugnada en casación es o no conforme al ordenamiento jurídico en su interpretación al caso debatido, del art. 19.6 del TRLIS, esto es, mediante la respuesta a la cuestión suscitada en el auto de admisión, dilucidando al efecto, en el supuesto de transmisión de un elemento patrimonial que haya sido objeto de una corrección valorativa por deterioro -y en consecuencia se haya dotado una provisión y deducido a efectos fiscales- y, posteriormente, ese elemento patrimonial recupere su valor, dónde gravar la corrección o recuperación de la pérdida mediante ajuste en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, si en sede de la transmitente que dotó la provisión y se practicó la deducción por la pérdida o, en sede de la mercantil vinculada, adquirente y nuevo titular del elemento patrimonial transmitido?

Segundo. *Hechos del litigio, que no son discutidos.*

1. Reseña de los hechos litigiosos, según los refleja -no han sido objeto de discrepancia- el auto de admisión de 9 de julio de 2020:

"[...] SEGUNDO.- Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos de la resolución impugnada nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1º.- Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

El 22 de julio de 2010 se iniciaron por la Inspección de los Tributos del Estado actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, de alcance general, en relación con el Grupo fiscal 20/01, cuya sociedad dominante es PROSEGUR COMPAÑÍA DE SEGURIDAD, S.A. Ejercicios 2005, 2006 y 2007.

2º.- Incoación acta de disconformidad.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizó con fecha 26 de abril de 2012 acta A02 de disconformidad con nº de referencia 72071843.

En el curso de las actuaciones se pusieron de manifiesto los siguientes hechos:

(i) En el año 2001, Prosegur adquirió una participación del 100% del capital social de las sociedades argentinas Armor Acquisition, S.A. ("Armor") y Juncadella Prosegur Internacional S.A. ("Juncadella"), esta última, en parte, a través de la participación adquirida en Armor (74,03%) y, en parte (el resto), de forma directa. El coste del conjunto de las participaciones fue de 261.075.922 euros.

En los ejercicios 2001 y 2002 PROSEGUR COMPAÑÍA DE SEGURIDAD, S.A dotó provisiones por depreciación de estas participaciones, deducidas y no ajustadas en las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades, que ascendieron a 67.340.117,68 €, por lo que el valor neto contable de las mismas a 2 de diciembre de 2002 era de 193.735.805.00 €.

(ii) Ese mismo 2 de diciembre de 2002 PROSEGUR COMPAÑÍA DE SEGURIDAD, S.A aportó estas participaciones a la entidad alemana PROSEGUR INTERNATIONAL HANDELS GMBH (entonces denominada THIPA) por 35.650.103 €.

(iii) Al día siguiente, 3 de diciembre de 2002, PROSEGUR COMPAÑÍA DE SEGURIDAD, S.A. aportó las acciones de PROSEGUR INTERNATIONAL HANDELS GMBH a la holandesa MALCOFF HOLDINGS BV por 170.707.070,00 €.

Ambas entidades, la alemana y la holandesa, dependían en un 100 por 100 de PROSEGUR COMPAÑÍA DE SEGURIDAD, S.A y son sociedades holdings sin infraestructura administrativa cuyo único activo son las participaciones aportadas.

(iv) La contabilización de ambas operaciones en único asiento dio lugar a que PROSEGUR COMPAÑÍA DE SEGURIDAD, S.A. computara una pérdida neta en el año 2002 por las transmisiones de 23.053.755,27 €.

(v) El resultado de lo anterior es que PROSEGUR, en los períodos anteriores a los que son objeto de las actuaciones inspectoras, minoró sus bases imponibles en un total de 90.393.872,95 €. La base imponible de 2001 y 2002 se minoró en 67.340.117,68 €, que es el importe de la provisión dotada en dichos ejercicios por la depreciación de las participaciones en ARMOR. La base imponible de 2002 se minoró en 23.053.755,27 €, que es el importe de la pérdida derivada, de las transmisiones de dichas participaciones, que se llevaron a cabo mediante sucesivas aportaciones, primero, a PROSEGUR INTERNATIONAL HANDELS GMBH y luego a MALCOFF HOLDINGS BV.

3º.- Acuerdo de Liquidación.

El 13 de julio de 2012 se dictó Acuerdo de liquidación por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

El Acuerdo de liquidación consideró que, de conformidad con el artículo 19.6 TRLIS, tanto la pérdida potencial que se refleja a través de una corrección de valor del elemento patrimonial como la pérdida causada por la baja del elemento patrimonial a través de su transmisión, debían de incorporarse a la base imponible cuando ese elemento recupere su valor.

4º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

El 1 de agosto de 2012 el contribuyente interpuso contra el Acuerdo de liquidación reclamación económico-administrativa nº 5079/2012 ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

5º.- Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

El 2 de marzo de 2016, el Tribunal Económico Administrativo Central desestimó la reclamación económico-administrativa.

6º.- Interposición de recurso contencioso-administrativo.

Contra la mencionada resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo número 238/2016 ante la Sección 2ª Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional [...]."

Tercero. Resumen de los términos de la sentencia recurrida.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho tercero, con el siguiente tenor literal:

"[...] Pues bien, al respecto cabe efectuar las siguientes consideraciones:

a) Interpretando el artículo 19.6, primer apartado, del TRLIS, la Sala considera que no hay duda de que dicho precepto establece dos principios:

1) Que el ingreso para la recuperación de valor debe integrarse en el periodo en que dicha recuperación tenga lugar. Esto es indubitado.

2) Y que esa recuperación debe producirse "sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella" previniendo que el elemento que ha sido objeto de corrección de valor se haya transmitido a una entidad vinculada y que la recuperación de valor se produzca en esta última.

3) En principio cualquiera de las dos situaciones podía producirse.

Ahora bien, lo que no resulta admisible es que pueda ser una u otra entidad, indistintamente, y a su libre elección, la que pueda imputarse dicha recuperación, pues ello, en suma, dejaría en manos de las partes que han intervenido en la operación la aplicación del precepto, y en último lugar, la decisión de tributar.

Esa desde luego no puede ser la interpretación del artículo.

4) Coincidimos con la Inspección y con el TEAC, que el comentado precepto tiene una finalidad antielusoria pues está dirigido a evitar supuestos de defectos de desimposición, dada que con la interpretación propugnada por la actora podría evitarse el ingreso de la recuperación con la transmisión del elemento a otra empresa del grupo, donde se conservaría dicho elemento, pero donde también la recuperación de valor de dicho elemento no daría lugar al registro contable de ese ingreso asociado a la reinversión de la previsión. Es decir, la norma establece una regla contra esas operaciones de "lavado del ingreso".

5) Siendo ello así, resulta acertado que la recuperación de valor se integre en la base imponible de la entidad que practicó la corrección de valor y en el momento en que se haya producido dicha recuperación, lo que no ha tenido lugar, pues ese es el thema debati (sic) del presente recurso.

Y tampoco, y a mayor abundamiento, se ha producido en la entidad vinculada, extremo que incumbía probar a la actora conforme al principio de facilidad probatoria art. 217.7 LEC, cuando, además, el escrito rector (que habla de diferimiento de rentas), viene a reconocer que ese ingreso tampoco se ha producido por parte de la empresa vinculada, la alemana, que no se olvide es al 100 % de titularidad de la recurrente.

Y las afirmaciones del TEAC no constituyen una interpretación innovadora o extensiva ni suponen ninguna extralimitación.

6) Las sentencias de esta Sala, Sección Séptima, de 20 de diciembre de 2010, recurso 611/17 y de 4 de noviembre de 2010, recurso 407/07, de la Sección Segunda, aquella reproduce el Fundamento de Derecho Cuarto de esta, no se plantean el debate en estos términos, pues hacen referencia al apartado 2, del mencionado artículo.

Y las contestaciones a las Consultas de la DGT no son vinculantes para los Tribunales de Justicia (STS de 1 de julio de 2000) y no alteran nuestras conclusiones.

De acuerdo con lo expuesto, ello, entendemos que, conforme al artículo 19.6, primer apartado, del TRLIS, la recuperación de valor cuando se transmite el elemento que ha sido objeto de corrección de valor a una entidad vinculada debe integrarse, en todo caso, en la entidad que practicó la corrección, y sufrió la pérdida.

Y ese criterio de imputación se aplicará tanto si la entidad adquirente del elemento es residente en España como si no lo es. En caso contrario, la recuperación de valor se evitaría por el simple hecho de una venta intergrupo [...]"

Cuarto. Razonamientos jurídicos sobre la cuestión debatida.

2. El artículo 19.6 del TRLIS de 2004, aplicable al caso, de cuya interpretación se trata, establece que:

"La reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron".

En similares términos se expresa el vigente artículo 11.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades al disponer que:

"La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos".

La cuestión que plantea el auto de admisión es la siguiente:

"Determinar, en el supuesto de transmisión de un elemento patrimonial que haya sido objeto de una corrección valorativa por deterioro -y en consecuencia se haya dotado una provisión y deducido a efectos fiscales- y, posteriormente, ese elemento patrimonial recupere su valor, dónde gravar la corrección o recuperación de la pérdida mediante los correspondientes ajustes en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, ¿en sede de

la transmitente que dotó la provisión y se practicó la deducción (por la pérdida) o, en sede de la mercantil vinculada, adquirente y nuevo titular del elemento patrimonial transmitido?".

La índole del precepto que debe ser objeto de exégesis y el tenor de la fundamentación jurídica de la sentencia de instancia, hacen pertinente efectuar unas elementales consideraciones jurídicas de relevancia al caso:

1) Resulta fundamental a esta Sala, para la resolución del asunto el hecho de que, no habiendo doctrina específica sobre el particular, la Sección 2ª de la Audiencia Nacional se aparta, para desestimar el recurso, de dos precedentes suyos que, examinando otras cuestiones, analizaron también éstas. En contra de lo manifestado al respecto, con cierta desatención, ambas sentencias abordan supuestos rigurosamente idénticos al enjuiciado:

Así, tal como recoge la sentencia impugnada (página 29), existen dos sentencias anteriores de la propia Audiencia Nacional (SAN de 20 de diciembre de 2010 -recurso nº 611/2007- y de 4 de noviembre de 2010 -recurso nº 407/2007-, la primera confirmada en casación- en las que consideró la misma Sección Segunda que la imputación derivada de la recuperación de valor debía realizarse en la entidad que fuera titular de la participación en el momento en que dicha recuperación tuviera lugar, sin que frente a ello pudiera admitirse que dicha regla no resultaba de aplicación cuando el adquirente era una entidad no residente pues, de un lado, la Ley no distingue en su regulación, y de otro, dicha conclusión vulneraría el reparto de competencias tributarias que establecen los Convenios de Doble Imposición (CDI) y podría implicar una discriminación contraria al Derecho de la Unión Europea.

2) La sentencia impugnada no razona de un modo mínimamente desarrollado, desde el punto de vista de la tutela judicial efectiva -y del de seguridad jurídica- por qué se aparta de los dos precedentes anteriores, salvo una afirmación escueta de que no se examinan las mismas cuestiones. Sin embargo, tal conclusión, apodóticamente plasmada, no responde a la verdad, porque los hechos son sustancialmente iguales. Textualmente, dice esto:

"...6) Las sentencias de esta Sala, Sección Séptima, de 20 de diciembre de 2010, recurso 611/17 y de 4 de noviembre de 2010, recurso 407/07, de la Sección Segunda , aquella reproduce el Fundamento de Derecho Cuarto de esta, no se plantean el debate en estos términos, pues hacen referencia al apartado 2, del mencionado artículo".

Esto es todo lo que se dice para corregir el criterio previo establecido, sin analizar con algo más de detalle las razones para ello. De hecho, que se haga referencia a la aplicación del apartado 2 (en realidad, inciso segundo del mismo párrafo del art. 19.6 TRLIS 2004), es el núcleo de la decisión de la AN en las sentencias precedentes, referidas al mismo grupo fiscal.

3) Quiere ello decir que la AN había dicho que lo aplicable era el inciso primero del art. 19.6 TRLIS, para dándole una significación distinta a la mantenida por la AEAT. Al efecto, el F.J. 4º de la sentencia de la Audiencia Nacional (Sección 2ª) de 4 de noviembre de 2010, recurso nº 407/2007, dice:

"[...] CUARTO. Entrando ya en el examen del motivo de impugnación esgrimido, relativo a la imputación en la base imponible de la recuperación de la pérdida obtenida por R... en la transmisión de las acciones de las entidades no residentes A... y C..., muestra la parte su más absoluto rechazo con las "incorrectas consecuencias fiscales que la Administración Tributaria imputa a mi representada derivadas de la transmisión por R... de sus participaciones en las sociedades A y C...".

La adecuada solución de dicho motivo aconseja partir de los siguientes datos no controvertidos.

R...en 1998 era propietaria directa de 30.193.764 acciones de la sociedad argentina A... y, a su vez, era también indirectamente titular, a través de la sociedad argentina C..., de otras 8.090.891 acciones de A...

A...era una sociedad admitida a negociación en la Bolsa de Buenos Aires.

El total de su participación en A... (38.284.355 acciones) fue transmitida en noviembre de 1998 mediante su aportación no dineraria en una ampliación de capital de la entidad holandesa RI... La sociedad holandesa estaba participada al 100% por RY...

El coste de adquisición para R... del total de las acciones de A..., incluyendo la participación indirecta, fue de 100.293.840.549 ptas lo que supuso un coste unitario por acción de 2.620 ptas.

El valor de transmisión global de las acciones de A... fue de 65.204.080.000 ptas. que representa un precio de 1.703 ptas. por acción.

La entidad hoy recurrente RY... contabilizó en el año 1998 una pérdida por importe de 35.114.875.757 ptas. (211.044.653,74 euros) derivada de la citada transmisión, mediante aportación no dineraria, de las participaciones sobre A.. y sobre C... a la entidad RI, participada al 100% por la sociedad RY. La pérdida contabilizada es el resultado de minorar el valor de transmisión -1.703 ptas/acción- calculado sobre la base de cotización en la bolsa de Buenos Aires, aumentado por el importe de una prima en concepto de traspaso de control, en el valor contable -2.620 ptas/acción-.

La Inspección no cuestionó el valor de transmisión de las acciones, pero entendió que a 31 de diciembre de 1998 se había producido una recuperación de valor de las acciones de A. en poder de la entidad holandesa RI...que imputa a RY... en aplicación de lo dispuesto en el art. 19-6 de la Ley 43/1995 , habiendo tomado en

consideración, para determinar el importe de la recuperación de valor, el valor teórico contable unitario de las acciones de A... a 31 de diciembre de 1998 que era de 2.178 ptas/acción.

Conforme a ello, la Inspección incrementó la base imponible individual declarada por RY SA en la cantidad de 18.182.005.877 ptas (109.276.056,14 euros) correspondientes a la recuperación de la pérdida en la enajenación de la participación en A..., en aplicación del art. 19-6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

El TEAC en la resolución que se revisa, confirma la decisión alcanzada por la Administración en este punto, con base en las siguientes consideraciones:

"En el presente caso la entidad ha reconocido en el ejercicio 1998 una pérdida derivada de una transmisión formalizada a través de una aportación no dineraria realizada por el obligado tributario a favor de una entidad no residente vinculada con el mismo. En noviembre de 1998 se produce la aportación de las citadas acciones en la ampliación de capital de RI..., entidad holandesa participada al 100% por RY... y como consecuencia de dicha transmisión se reconoce una pérdida; cuando se efectúa la transmisión ambas sociedades forman parte del mismo grupo mercantil encabezado por el obligado tributario.

Se reconoce una pérdida en la entidad transmitente y, a su vez, se comprueba que el valor teórico contable de las citadas acciones a 31/12/98 es de 2.178,07 pesetas/acción, con lo que se ha producido una recuperación de valor de las mismas estando el elemento patrimonial en poder de la entidad beneficiaria de la aportación, entidad no residente participada al 100% por la entidad que ha reconocido la pérdida.

Es decir, una entidad ha sufrido una pérdida que se manifiesta a través de una transmisión de un elemento patrimonial perteneciente al inmovilizado y el elemento, en el momento de producirse la recuperación de valor, permanece en el patrimonio de la entidad transmitente aunque mediante una propiedad indirecta pues está integrada en el patrimonio de una entidad participada al 100% por la entidad que lo transmitió.

Ciertamente, en este supuesto la pérdida no se ha manifestado a través de una corrección de valor sino a través de una transmisión por lo que, en principio, sería aplicable el segundo párrafo del artículo 19.6 de la LIS (La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales de/inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron...).

En este caso, resulta evidente que la entidad transmisora de la participación, al transmitirla a favor de otra entidad de la que posee el 100%, en realidad está transformando una participación directa e indirecta de grado uno sobre la entidad A..., por la misma participación pero ahora indirecta de grado 1 y de grado 2 (por la tenencia de la participación de A... a través de la entidad C...); en definitiva puede afirmarse que se produce la transmisión y simultánea adquisición por ella misma de las acciones que generan las pérdidas.

En consecuencia, en este caso se produce el supuesto regulado en el segundo párrafo del mencionado artículo 19.6 de la LIS , este párrafo hace referencia a que el elemento transmitido haya sido adquirido posteriormente por la misma sociedad o una entidad vinculada a ella dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la transmisión. Lo importante es que el inmovilizado cuya transmisión determinó la pérdida se encuentre en el patrimonio de la entidad que lo transmitió o de otra vinculada con la misma antes de transcurridos los seis meses desde la transmisión, situación que en este caso sí se produce claramente, y, por tanto, deberá procederse conforme a éste, imputando un ingreso en la base imponible por la recuperación de valor de las acciones que se ha producido durante el ejercicio 1998. Este ingreso, que en definitiva es la reversión de la pérdida contabilizada, deberá imputarse en la base imponible de la entidad transmitente, que fue quien se imputó la pérdida...".

Frente a ello sostiene la entidad recurrente, en primer término, que no es posible aplicar el art. 19.6 de la LIS "pues no nos encontramos ante ninguno de los dos supuestos de hecho previstos en dicho artículo", toda vez que partiendo como hace el TEAC en la resolución impugnada de que, en su caso, la norma aplicable sería el segundo párrafo del art. 19.6 de la LIS , pues en el supuesto que se examina no ha habido ninguna "corrección de valor" previa de las participaciones de A... y C..., alega la parte que tampoco resulta de aplicación el segundo supuesto de hecho previsto en el citado art. 19-6 de la LIS "pues no ha existido recompra de los valores por parte de R...", citando al efecto una consulta de la Dirección General de Tributos de 10 de enero de 1997, cuya copia acompaña. Rechaza la parte el criterio de la Inspección y del TEAC consistente en que es posible sustituir la exigencia legal "de recompra por el transmitente" por el requisito no previsto normativamente de que haya "compra directa por una entidad vinculada". Sostiene la parte que la norma antielusoria requiere dos actos jurídicos independientes para la transmisión y para la nueva adquisición posterior en un plazo determinado (seis meses), señalando que "argüir que ambos actos jurídicos traslativos de la propiedad (compra y recompra) se dan en un mismo acto es desde la pura lógica jurídica criticable y claramente erróneo".

Sostiene, en forma subsidiaria, que, en su caso, la recuperación de la pérdida debe imputarse al titular de las acciones [...].

[...] Tal y como recoge la resolución que se revisa el artículo 19 de la Ley del Impuesto , parcialmente transcrito, se refiere a la imputación temporal de ingresos y gastos, regulando el apartado 6 del precepto un supuesto de imputación temporal asociado a pérdidas de valor determinantes de gastos o pérdidas, que posteriormente se recuperan, permaneciendo el elemento patrimonial determinante de las mismas en el patrimonio del sujeto pasivo que se dedujo el gasto o la pérdida, o en otro vinculado con el mismo.

El citado precepto contempla el régimen fiscal de la recuperación de valor aplicable tanto a los elementos que previamente se depreciaron y motivaron una dotación de la provisión fiscalmente deducible, como a los elementos que se han transmitido generando una pérdida a efectos fiscales y que posteriormente vuelven a adquirirse, siendo el segundo párrafo del precepto el aplicable, en su caso, en el supuesto que se enjuicia.

Así, pues, el apartado 6 del precepto se ocupa del tratamiento fiscal que debe darse a la recuperación de valor de elementos que previamente hayan sufrido una disminución en el mismo determinante de un gasto en concepto de provisión por depreciación, o de una pérdida generada con la transmisión del elemento.

Los supuestos de recuperación de valor previstos en el referido apartado 6 del precepto son dos, de un lado, recuperación de valor de elementos que previamente hayan determinado un gasto en concepto de provisión por depreciación, y de otro, recuperación de valor de elementos que previamente hayan determinado una pérdida como consecuencia de su transmisión, siendo este segundo supuesto el que debe ser ahora examinado.

Considera la Sala, una vez examinado el tenor del referido párrafo -"La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron"- que entre los requisitos que deben concurrir para su aplicación se encuentra, la naturaleza del elemento cuyo valor se recupera, que debe ser la de elementos patrimoniales de inmovilizado; la existencia de dos variaciones de valor, una primera disminución de valor, que habrá quedado reflejada al transmitir a un tercero o a una sociedad vinculada, el elemento con pérdidas, y posteriormente una recuperación de valor; la titularidad del elemento cuando se produce la recuperación de valor, que debe ser ostentada por la propia sociedad que obtuvo la pérdida con su transmisión para lo cual será necesario que recompre ese elemento, o por otra sociedad vinculada a la misma; y por último, el plazo en que debe producirse la recompra, que es el de los seis meses siguientes a la fecha de transmisión.

De tales requisitos cuestiona la parte actora el criterio de la Inspección y del TEAC consistente en que es posible sustituir la exigencia legal "de recompra por el transmitente" por el requisito de que haya "compra directa por una entidad vinculada", alegando en tal sentido que la norma antielusoria requiere dos actos jurídicos independientes para la transmisión y para la nueva adquisición posterior en un plazo determinado, seis meses, y señalando que "argüir que ambos actos jurídicos traslativos de la propiedad (compra y recompra) se dan en un mismo acto es desde la pura lógica jurídica criticable y claramente erróneo".

La posición de la parte en este punto no puede ser compartida, al estimar la Sala que la titularidad del elemento cuando se produce la recuperación de valor debe ser ostentada por la propia sociedad que obtuvo la pérdida con su transmisión, para lo que sería necesario que recomprase ese elemento, o por otra sociedad vinculada a la misma, bien porque fue la adquirente en la primera transmisión con pérdidas, tal y como sucede en el supuesto que se enjuicia, o bien porque compró el elemento a un tercero, entendiéndose la Sala plenamente aplicable esta regla en el caso de que el titular del elemento sea una entidad vinculada dada la remisión que se hace a la regla del párrafo primero.

Por tanto, considera la Sala que debe ser mantenida la posición de la Administración en este punto, en cuanto a la aplicación del párrafo 2º del citado precepto.

Ahora bien, distinta conclusión se alcanza respecto al sujeto al que debe imputarse la recuperación del valor y, por tanto el ingreso, que a juicio de la Sala ha de ser la sociedad que ostente la titularidad del elemento cuando se produce dicha recuperación, en este caso, la sociedad holandesa titular de las acciones, sin que frente a ello quepa admitir, tal y como la Administración pretende, que dicha regla general no opera cuando el adquirente es una sociedad no residente, como ocurre en el supuesto que se examina, pues, de un lado, la Ley no distingue en su regulación, y de otro, tal conclusión vulnera el reparto de competencias tributarias que establece el Convenio para evitar la doble imposición entre Holanda y España de 16 de junio de 1971 (BOE de 16 de octubre de 1972) pues está gravando en España el resultado obtenido por una empresa residente en Holanda, lo que resulta contrario al art. 14 del Convenio que establece que el país de residencia de la titular de las acciones es quien tiene la potestad exclusiva para gravar las ganancias derivadas de las acciones. A mayor abundamiento, la posición mantenida por la Inspección en este punto podría implicar una discriminación contraria al Derecho Comunitario, al establecer distintos efectos en función de la residencia fiscal de la sociedad adquirente, si es una sociedad residente en España o una sociedad residente en otro Estado de la Unión Europea.

(el subrayado es de esta sentencia de casación)

A tal efecto baste con recordar la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Primera, de 3 de junio de 2010, dictada en el asunto C-487/08 recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, por la Comisión Europea contra el Reino de España, en la que el Tribunal decide:

"1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 CE, apartado 1, al supeditar la exención de los dividendos que distribuyen las sociedades residentes en España al requisito de que las sociedades beneficiarias tengan en el capital de las sociedades distribuidoras de los dividendos un porcentaje de participación más elevado en el caso de las sociedades beneficiarias residentes en otro Estado miembro que en el caso de las residentes en España.

2) Desestimar el recurso en todo lo demás".

Conforme a cuanto antecede, procede aceptar la pretensión de la parte en este punto en cuanto que el sujeto al que debe imputarse la recuperación del valor y, por tanto el ingreso, ha de ser la sociedad holandesa titular de las acciones con aplicación del Convenio para evitar la doble imposición entre Holanda y España. Lo expuesto comporta que no sea necesario entrar a examinar la pretensión subsidiaria atinente a permitir la reversión del ingreso en 2001 al depreciarse nuevamente las acciones de A...

Procede, pues, la estimación del motivo de impugnación esgrimido y, por ende, la anulación de la liquidación tributaria en este punto [...]."

Por su parte, la sentencia de 20 de diciembre de 2010 (recurso nº 407/2007, resuelto por la Sección 7ª de la propia Audiencia Nacional) entre las mismas partes y en que se analizan las mismas operaciones y preceptos, se remite a la anterior, diciendo que ya la Sección segunda se había pronunciado al respecto. La copia íntegramente, aunque sin entrecomillarla ni citarla.

Contra la primera sentencia citada, estimatoria parcial, interpusieron recurso de casación las dos partes: el recurso del Abogado del Estado, que versaba sobre la recuperación del valor de los bienes transmitidos, fue inadmitido a trámite por la sección primera de la Sala Tercera en auto de 1 de diciembre de 2011 (bajo el régimen del recurso casación derogado), sin que la sentencia del TS explique las razones, pues solo examina dos de los motivos esgrimidos por la parte demandante, ajenos a este problema.

3) La sentencia de la AN aquí impugnada se aparta con toda evidencia de sus precedentes. La manera de hacerlo es aceptar la inverosímil e inadmisibles afirmación del acuerdo de liquidación, de que la AN se había equivocado en ambas sentencias, tesis que repite, con algo más de aseo dialéctico, el TEAC, al que sigue la sentencia de forma acrítica. Causa perplejidad y estupor que un órgano administrativo opine e interprete a su voluntad y capricho si las sentencias judiciales aciertan o no.

4) Por otro lado, aunque es evidente que cualquier órgano judicial se puede apartar de sus propios precedentes, incluso por razón del mero cambio de criterio u opinión jurídica -esto es, sin que medien reformas normativas o jurisprudenciales o circunstancias sobrevenidas y cambiantes- lo que sí viene obligada es a un deber de motivación y justificación cualificado, dirigido a explicar las razones por virtud de las cuales se adopta dicho cambio el criterio. Sin embargo, tales razones, en nuestro caso, brillan por su ausencia. La sentencia de instancia, pese a su notable extensión, sólo dedica a su fundamentación propia unas líneas, para alinearse con la Administración, sin tener en cuenta los fundamentos de las sentencias de las que se aparta. En particular, no se aborda la cuestión de la irrupción de la Administración española en la soberanía fiscal holandesa (en este caso, alemana).

5) Como ya no existe el recurso de casación, en su versión precedente, fundado en la denuncia de quebrantamientos de las formas esenciales del juicio o la sentencia, a menos que de tal situación derivase la necesidad de formar doctrina jurisprudencial al respecto -lo que aquí no sucede-, la sentencia recurrida no puede ser enjuiciada en función exclusiva de que se aparte de su precedente de forma inmotivada, sino por la conclusión a la que llega, aceptando de modo poco matizado la tesis de la Administración sometida a su control.

A tal respecto, consideramos que, por los motivos que seguidamente detallamos, el razonamiento precedente de las dos sentencias de la AN, idénticas en los hechos, en lo sustancial, a la referida a PROSEGUR, debe servir de fundamento de nuestra decisión de resolver este recurso, casando la sentencia. Las razones que nos llevan a determinar el desacierto de la sentencia que analizamos son las siguientes:

a) El artículo 19.6 TRLIS -que, pese a estar derogado, pervive en lo sustancial en la norma que viene a sucederla en la vigente LIS- no es una norma antiabuso o antielusión. Antes al contrario, es un precepto ubicado en el título relativo a la base imponible y bajo la rúbrica de la imputación temporal: "Artículo 19. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos".

b) Ello significa que la norma en cuestión debe atender al cuándo, no al quién, como nos pregunta el auto de admisión.

c) La afirmación de la Sala a quo, en la sentencia impugnada, de que "...Las sentencias de esta Sala, Sección Séptima, de 20 de diciembre de 2010, recurso 611/17 y de 4 de noviembre de 2010, recurso 407/07, de la Sección Segunda, aquella reproduce el Fundamento de Derecho Cuarto de esta, no se plantean el debate en estos términos, pues hacen referencia al apartado 2, del mencionado artículo" es errónea, porque en las dos sentencias previas se plantea lo mismo que ahora. Esa referencia no singulariza los hechos, sino que es el resultado de su interpretación.

Se sostiene en el criterio anterior de la propia Sala que dicta la recurrida, que no es aplicable el inciso segundo -considerando acertada, en eso solo, la postura de la Administración- pero añade que "...distinta conclusión se alcanza respecto al sujeto al que debe imputarse la recuperación del valor y, por tanto el ingreso, que a juicio de la Sala ha de ser la sociedad que ostente la titularidad del elemento cuando se produce dicha recuperación, en este caso, la sociedad holandesa titular de las acciones, sin que frente a ello quepa admitir, tal y como la Administración pretende, que dicha regla general no opera cuando el adquirente es una sociedad no residente...".

d) Lo que dice la Administración -Inspección y TEAC- y la AN respalda sin un excesivo razonamiento crítico, es que:

"...4) el comentado precepto tiene una finalidad antielusoria pues está dirigido a evitar supuestos de defectos de desimposición, dada que con la interpretación propugnada por la actora podría evitarse el ingreso de la recuperación con la transmisión del elemento a otra empresa del grupo, donde se conservaría dicho elemento, pero donde también la recuperación de valor de dicho elemento no daría lugar al registro contable de ese ingreso asociado a la reinversión de la previsión. Es decir, la norma establece una regla contra esas operaciones de "lavado del ingreso"

e) No cabe considerar, en absoluto, que el art. 19.6 TRLIS prevea o suponga, para todos los supuestos de hecho a los que se aplica, una norma antielusión -de serlo, tendría otra ubicación sistemática y otro diseño diferente al de la imputación temporal-. El artículo citado no prevé, de forma necesaria, una situación de fraude o elusión fiscal, dado su tenor literal:

"La reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella".

6) En suma, para la aplicación de esta norma de imputación temporal, es preciso partir de la situación de hecho a que se aplica:

1.- Hay una corrección valorativa por deterioro de la cartera, esto es, la consignación de una pérdida.

2.- En caso de que esa corrección del valor revierta, esto es, sea preciso desdotar o desactivar la provisión para recuperar el valor, el artículo 19.6 TRLIS lo que resuelve es la cuestión de cuándo, a qué periodo se aplica la corrección - como ganancia-, respondiendo la norma que es al periodo en que se haya producido la reversión.

3.- El problema surge porque la tesis de la Administración, a que se adscribe la Sala enjuiciadora, llevaría a regularizar al transmitente cuando ya no es titular de los bienes revertidos, lo que afectaría a su capacidad económica. Podría redargüirse en contrario que la operación, en este caso, no sale del perímetro de la recurrente, al residenciarse en una entidad vinculada, pero esa no es la única hipótesis prevista en la norma.

4.- Además, tal tesis permite que sea tratada de forma desfavorable o peor una compañía alemana -en los precedentes, holandesa-, que una española, por ser vinculada aquella, con infracción manifiesta del Derecho de la Unión, como ya hemos dicho, aun no para esa concreta situación.

Esto es, como la adquirente es alemana y, además, está vinculada, se niega valor y eficacia a la pérdida contable, por lo que el efecto práctico a que llega la sentencia es que debe presumirse el fraude, esto es, la inexistencia de pérdida real y, con ello, el lavado de ingreso, en la jerga de la AEAT.

5.- Ahora bien, si la sociedad vinculada, adquirente de los activos cuyo valor se ha recuperado fuera residente española, no habría problema para la Administración y para la sentencia, que en este asunto van de la mano, en imputarle la reversión, que es el designio inexorable de la regularización.

6.- En todo caso, quien resultaría beneficiario de la pérdida no compensada sería la alemana, que es la titular, años después de su adquisición, de la cartera en cuestión. Sería a ella a la que habría que regularizar, pero la AEAT no puede, porque escapa a su jurisdicción nacional, al tratarse de una sociedad residente alemana. Esas, evidentemente, son las reglas del juego establecidas en la norma y su interpretación sistemática, en relación con el Derecho de la Unión Europea y los Convenios de doble imposición, y ya lo dijo la misma Sección 2ª de la Sala de esta jurisdicción dos veces antes, respecto de una sociedad holandesa. La supuesta regla antiabuso no puede derivar en el gravamen a un supuesto distinto del debido.

7.- La cita en la sentencia del principio de facilidad probatoria no hace al caso: "5) Siendo ello así, resulta acertado que la recuperación de valor se integre en la base imponible de la entidad que practicó la corrección de valor y en el momento en que se haya producido dicha recuperación, lo que no ha tenido lugar, pues ese es el thema debati (sic) del presente recurso.

Y tampoco, y a mayor abundamiento, se ha producido en la entidad vinculada, extremo que incumbía probar a la actora conforme al principio de facilidad probatoria art. 217.7 LEC, cuando, además, el escrito rector (que habla de diferimiento de rentas), viene a reconocer que ese ingreso tampoco se ha producido por parte de la empresa vinculada, la alemana, que no se olvide es al 100 % de titularidad de la recurrente".

7) Además de las consideraciones anteriores, cabe efectuar referencia a otras razones complementarias que refuerzan nuestra conclusión:

1) Precedentes administrativos que interpretaron el art. 19.6 TRLIS de modo conforme al postulado en este recurso de casación.

Tanto la Dirección General de Tributos como el TEAC son contrarios, en resoluciones precedentes, a lo que resolvió la AEAT y el TEAC en este asunto.

a) DGT. Consultas vinculantes.

Tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995, la DGT emitió, en 1996 y 1997, varias contestaciones a consultas tributarias (consulta de 27 de diciembre de 1996 y consulta nº 0012-97, de 10 de enero) en relación con la cuestión, que se planteaba con total claridad: si " a efectos de la aplicación del precepto de recuperación de valor a que se refiere el artículo 19.6 de la LIS , debe entenderse que [...] en el caso de la recuperación del valor debe ser la propietaria actual de los valores quien tribute por dicha recuperación, incrementando su coste de adquisición a efectos de ulteriores transmisiones" .

A dicha pregunta responde la DGT rotundamente: "[...] del contenido de lo dispuesto en el artículo 19.6 de la LIS se desprende que: a) La recuperación de valor se integrará en la base imponible de la sociedad que ostenta la propiedad del elemento en el período impositivo en el que se manifiesta dicha recuperación de valor, de manera que el importe de la misma deberá tenerse en consideración en la determinación de la base imponible correspondiente al ejercicio en el que se transmita ese elemento".

En idéntico sentido se pronunció la DGT en la consulta de 11 de noviembre de 2003, en relación con un supuesto de transmisión de determinados valores a una SIMCAV sobre la cuales el transmitente había dotado en ejercicios anteriores una provisión que había tenido la consideración de fiscalmente deducible, planteándose cuáles serían las "consecuencias tributarias de una hipotética recuperación del valor de las acciones en su día transmitidas a la SIMCAV". A este respecto, la DGT señala, de forma breve pero rotunda, lo siguiente:

"El artículo 19.6 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS, señala que la recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma.

En el caso planteado, la relación de vinculación con la SIMCAV de futura constitución en los términos establecidos en el artículo 16.2 de la Ley del IS, resultará de aplicación la norma anteriormente referida. Ello implica que, ante un futuro aumento de valor de las acciones o participaciones en su día vendidas a la SIMCAV, ésta vendrá obligada a incorporar en la base imponible correspondiente al período impositivo en que se haya producido dicho incremento, la recuperación de valor que el mismo supone.

Por tanto, la SIMCAV incorporará en su base imponible, del período impositivo en que se produzca, la recuperación de valor de la participación adquirida correlativa a la corrección de valor deducible practicada en su momento en sede de la entidad transmitente vinculada o en sede de cualquier otra entidad transmitente con ella vinculada con anterioridad, hasta el límite del valor máximo que tenía la participación adquirida en la sociedad que la transmitió vinculadamente, corregidos, en su caso, por las incorporaciones de valor practicadas e integradas en las bases imponibles por las anteriores entidades adquirentes vinculadas".

También está la consulta vinculante nº V4560-16, de 24 de octubre, la emitida por la DGT, relativa a un supuesto en el que, tras una ampliación de capital de la entidad participada (entidad "E"), la entidad "C" que, en ejercicios anteriores y siendo titular del 100% del capital de "E", había practicado una corrección de valor (fiscalmente deducible) de esa participación, vio diluida su participación (del 100% al 11,4%), mientras que la entidad "B" (vinculada con C), que suscribió la ampliación de capital que dio lugar a la dilución de C, alcanzó una participación del 88,6% del capital de E. Pues bien, la cuestión planteada por el contribuyente consistía en determinar en la base imponible de qué entidad debía imputarse la recuperación de valor de las participaciones de E que se había producido tras la adquisición de dicho porcentaje de participación por la entidad B. La DGT indicó que, de conformidad a lo establecido en el artículo 11.6 de la LIS, la recuperación de valor deberá imputarse en la base imponible de C y B según su porcentaje de titularidad en el momento en que se hubiera producido la recuperación de valor.

Sostiene PROSEGUR que si la DGT hubiera considerado correcto el criterio que mantuvo la Inspección aquí, la respuesta hubiese tenido que haber imputado el total de la reversión en la base imponible de la entidad que practicó inicialmente la corrección de valor y que dedujo en su base imponible el efecto derivado de dicha corrección.

Dice la sentencia que "...las contestaciones a las Consultas de la DGT no son vinculantes para los Tribunales de Justicia (STS de 1 de julio de 2000) y no alteran nuestras conclusiones". Es una afirmación apodíctica, que expresa una verdad a medias, pues ignora la doctrina del Tribunal Supremo sobre los actos propios de reconocimiento de derechos o situaciones favorables por la DGT, basados también en el principio de confianza legítima:

"Es cierto que, como hemos dicho reiteradamente, las resoluciones de la DGT en que se da respuesta a consultas vinculantes despliegan tal efecto únicamente para la Administración, no para los Tribunales de justicia, y en ciertos términos y condiciones. Pero aun siendo ello así, si el criterio adoptado en ellas es favorable o beneficioso para el contribuyente, como aquí sucede, puede constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por

su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos" (de todas las muy numerosas sentencias de esta Sala sobre el concepto de ajuar doméstico, dictadas en 2019 y 2020".

b) TEAC

El TEAC mantuvo el mismo criterio en resolución de 26 de junio de 2008, dictada en la reclamación RG 927/07 y en todo caso, hasta la resolución aquí impugnada, según sostiene, sin réplica ni contradicción, la recurrente.

c) AEAT

Es particularmente revelador que en los Manuales Prácticos para la declaración del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2015, que elaboraba la propia AEAT y publicaba en su página web para "para facilitar la cumplimentación" y "la propia divulgación del Impuesto" recogieran de forma inequívoca el criterio sostenido por la actora, no refutado por el Abogado del Estado en su contestación ni en el de oposición al recurso de casación.

Así, se asevera que "...con la publicación del Manual Práctico del IS del ejercicio 2016 (casi diez años después de producirse la recuperación del valor en el asunto debatido) tras la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016 confirmada por la sentencia que se examina, se cambió el criterio contenido en el manual y se expresa que la reversión del deterioro se tiene que integrar en la base imponible del IS de la entidad que practicó el deterioro o la corrección de valor, al margen de la dicción literal de la norma origen de la controversia.

Así, la finalidad antielusoria a que alude la sentencia a quo ha pasado inadvertida durante casi veinte años para la propia Administración Tributaria. Así, la AEAT había mantenido, desde la LIS 43/1995 hasta la LIS actualmente vigente, el criterio de que la reversión se hace en el bien, no en su poseedor".

Por tanto, es tan sorprendente como anómalo que la Sala de instancia se adhiera a la supuesta finalidad antielusoria del artículo 19.6 TRLIS para justificar la extensión de su ámbito de aplicación más allá del que le es propio a una norma de imputación temporal y, con ello, alterar las consecuencias derivadas de la aplicación de una disposición que, históricamente, había venido siendo interpretada por los diferentes actores jurídicos (incluyendo a la propia Administración Tributaria y al TEAC) de forma virtualmente unánime.

2) Problema de la invasión en la soberanía fiscal de Alemania.

Según la recurrente, en tesis que consideramos acertada -con fundamento en las sentencias de la AN precedentes de la que ahora las contradice- la recuperación de valor de Armor que la Sala de instancia ha concluido que se debe integrar en la base imponible de PROSEGUR se correspondería con la plusvalía latente (todavía no realizada) de las participaciones de Armor, generada durante el periodo de tenencia de estas participaciones por la entidad no residente titular de ellas y que se materializará (y tributará), en su caso, en el momento de su transmisión, ya sea de las participaciones de Armor, directamente, por parte de Handels -residente en Alemania- o, indirectamente, de las participaciones de Handels por parte de Malcoff -residente en Holanda). (Como recoge el Acuerdo de liquidación, las participaciones de Armor seguían perteneciendo al 100% a Handels, participada en su totalidad por la entidad Malcoff). Por ello carece de sentido la afirmación contenida en la sentencia sobre la falta de prueba de que la corrección de valor se hubiera imputado a la entidad vinculada adquirente, pues dicha corrección de valor no tendrá que ser sometida a tributación, como ganancia patrimonial, hasta que no se produzca su transmisión.

Pues bien, además de lo anterior, en los CDIs aplicables, la renta que eventualmente se derivase de dichas participaciones solo debería estar sujeta a imposición en el Estado de residencia de la entidad transmitente, pero no en España. Así lo establece el artículo 13.3 del Convenio Hispano-Alemán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio de 8 de abril de 1968 al prever que "...las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1 y 2, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que reside el transmitente". Idéntica previsión contiene el artículo 14.4 del Convenio con el Reino de los Países Bajos: "las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los números 1, 2 y 3 sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que reside el transmitente".

Por tanto, la interpretación de la sentencia que nos corresponde casar permite que la autoridad fiscal española invada la soberanía fiscal del Estado de residencia del titular (directa o indirectamente) de las participaciones -ambos, Estados miembros de la Unión Europea-, en contra de lo previsto en el CDI, que tiene cierta naturaleza bilateral y contractual, como modalidad de los tratados internacionales que es, fuente jurídica interna en el sentido del artículo del artículo 96 CE, por lo que el reparto de competencias tributarias para gravar determinadas rentas no puede alterarse unilateralmente por uno de los Estados que los suscriben, sin seguir el procedimiento establecido.

Además, se denuncia con razón que el criterio de la Audiencia Nacional puede generar, aplicado indiscriminadamente, una doble imposición prohibida por los Convenios y dar lugar a graves distorsiones a la competencia fiscal territorial; situaciones ambas que no están amparadas por nuestro ordenamiento jurídico y resultan contrarias a la finalidad de la norma.

Finalmente, debe decirse que el Abogado del Estado formula un escrito de oposición al recurso de casación en el que se abstiene de efectuar un razonamiento adecuado de respuesta o refutación al amplio y detallado escrito de interposición del recurso, pues se limita a reproducir pasajes de la resolución del TEAC y de la sentencia, añadiendo alguna afirmación apodíctica de respaldo, pero sin una argumentación propia y dialécticamente condigna.

Quinto. Doctrina jurisprudencial que se forma al respecto.

De tales razonamientos cabe establecer las siguientes conclusiones:

1) El artículo 19.6 TRLIS -y el 11.6 de la LIS vigente- no es una norma antiabuso, pues su letra y espíritu definen una regla de imputación temporal.

2) Esa regla es clara y no requiere una interpretación distinta de la de su propio texto, en el sentido de que la reversión, como contrarius actus de la depreciación del valor de los elementos patrimoniales, se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. Esto es, define el cuándo de la imputación y, de forma derivada o indirecta, el quién, coincidente con el titular de los bienes al tiempo de la reversión o recuperación.

3) Tal exégesis, derivada de la letra y del espíritu del precepto, atendida su ubicación en el TRLIS, es la más acorde con la sujeción de España a los convenios de doble imposición que le obligan como Estado signatario.

4) A tal efecto, parece difícil de soslayar la aplicación del artículo 28.1.a) sobre limitación de beneficios, del Convenio Hispano-Alemán:

"1. El presente Convenio no se interpretará en el sentido de: ... a) impedir a un Estado contratante aplicar las disposiciones de su normativa interna relativas a la prevención de la evasión y elusión fiscales".

5) Si la Administración apreciara visos concretos y precisos de fraude o evasión fiscal, puede aplicar las disposiciones internas antiabuso, pero el art. 19.6 TRLIS no lo es. Además, esa valoración debe someterse a los requisitos procedimentales imperativos, en que se dé oportunidad a la entidad sometida a sospecha -que no puede ser automática ni general- de alegar y acreditar lo que considere, expresando razones o motivos válidos en derecho sobre la procedencia de sus operaciones y actos bajo el principio general de libertad.

6) Expresado de otro modo, no cabe forzar artificiosamente el sentido y finalidad de una norma de imputación temporal para convertirla en una disposición antiabuso genérica, cambiando su interpretación para imputar un rendimiento o ganancia -el derivado de la reversión- a la entidad radicada en España, solo para mantener o retener la posibilidad de gravamen.

Sexto. Aplicación al asunto de la mencionada doctrina.

Lo anteriormente declarado, por su interés casacional, como doctrina, nos lleva a la necesidad de acoger el recurso de casación, al que ha lugar, dado el desacierto de la sentencia impugnada, en tanto adolece de falta de motivación de las razones que llevan al órgano jurisdiccional a cambiar su propio criterio precedente; y, además, porque, al seguir la estrambótica tesis de la Inspección y del TEAC, convierte indebidamente en una norma antiabuso, genérica y universal, un precepto limitado a determinar la imputación temporal de la reversión del valor de elementos patrimoniales.

Consecuentemente, debe ser casada la sentencia y anulada, con estimación del recurso contencioso-administrativo objeto de incorrecta desestimación, con declaración de nulidad, con todos los efectos legales, de los actos administrativos impugnados en la instancia, de orden o liquidatorio, por su manifiesta incorrección jurídica.

Séptimo. Pronunciamiento sobre costas.

En aplicación del artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad. A tenor del artículo 139.1 LJCA, según se interpreta de forma sistemática por la Sala, respecto de las costas de la instancia, cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Carolina Pérez-Sauquillo Pelayo, en nombre de PROSEGUR COMPAÑÍA DE SEGURIDAD, S.A. contra la sentencia de 14 de noviembre de 2019

dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 238/2016, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 236/2016, deducido contra la resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016, desestimatoria de la reclamación formulada, en única instancia, contra la liquidación girada a la demandante del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005, 2006 y 2007, la cual se anula por ser disconforme con el ordenamiento jurídico.

4º) No formular pronunciamiento sobre las costas causadas en el recurso de casación, ni respecto de las devengadas en el litigio de instancia.

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

Así se acuerda y firma.

La Excm. Sra. Dña. Esperanza Córdoba Castroverde votó en sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de la Sección Segunda D. Rafael Fernández Valverde.

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.