

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082636

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 15 de febrero de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 306/2017

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Provisión por depreciación de cartera.** La entidad dotó la provisión por deterioro de la participación mediante ajuste extracontable negativo, justificando su importe, en parte, en la distinta consideración que el PGC de 2007 da a la autocartera. Para la Administración procede eliminar el deterioro, pues el nuevo PGC es irrelevante a efectos del deterioro, ya que con anterioridad la autocartera minoraba los fondos propios de la participada. Sin embargo, como consecuencia de lo establecido en la disposición transitoria 29.<sup>a</sup>, solo aplicable a 2008, se podrá dotar el deterioro de la diferencia de fondos propios al inicio del ejercicio en que la adquirió la participación y al cierre del primer ejercicio iniciado en 2008. En este supuesto, se cumplen las condiciones de la disposición transitoria (se corresponde con provisiones fiscalmente deducibles en períodos anteriores y se ha abonado a cuenta de reservas) sin que sea precisa la imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12 y 19 y disp. trans. 26.<sup>a</sup>, 27.<sup>a</sup>, 28.<sup>a</sup> y 29.<sup>a</sup>.  
RD 1514/2007 (PGC), disp. trans. primera.

#### PONENTE:

*Don Francisco Gerardo Martínez Tristán.*

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Don RAFAEL MOLINA YESTE

## AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000306 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02205/2017

Demandante: GRUPO EMPRESARIAL SAN JOSE, S.A.

Procurador: JORGE LAGUNA ALONSO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA  
D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO  
D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a quince de febrero de dos mil veintiuno.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 306/2017, promovido por el Procurador D. Jorge Laguna Alonso, en nombre y representación del Grupo empresarial San José, S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 20/2/2017, por la que se desestimó la reclamación 4105/2013 interpuesta contra la liquidación, de 12/6/2013, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), referida al Impuesto sobre sociedades (IS), ejercicio 2008.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 20/2/2017, por la que se desestimó la reclamación 4105/2013 interpuesta contra la liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), referida al Impuesto sobre sociedades (IS), ejercicio 2008.

#### **Segundo.**

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito presentado el 8 de enero de 2.015 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

#### **Tercero.**

Evacuando el traslado conferido, el Procurador Sr. Laguna Alonso, presentó escrito el 2/4/2018, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que, estimando el recurso interpuesto, declare la nulidad de dicho acuerdo por no ser conforme a derecho, y condene a la parte demandada a estar y pasar por estas declaraciones.

#### **Cuarto.**

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 19/4/2018, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

#### **Quinto.**

Recibido el pleito a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos, evacuándose por las partes sus respectivos escritos de conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos.

**Sexto.**

Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día 4/2/2021 en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sala.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero. Objeto del recurso y antecedentes de hecho relevantes.**

1. Se dirige este recurso frente a la resolución del TEAC, de 20/2/2017, por la que se desestimó la reclamación 4105/2013 interpuesta contra la liquidación, de 12/6/2013, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), referida al Impuesto sobre sociedades (IS), ejercicio 2008.

2. La regularización practicada en la liquidación recurrida, derivada del acta de disconformidad A02 nº 72141170, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2008, consistió en reducir la cuantía del ajuste extracontable negativo efectuado por Udramed SL y Grupo Empresarial San Jose SA, por aplicación del art 12.3 TRLIS, en relación con la pérdida por deterioro de la participación en Parquesol Inmobiliaria y Proyectos SA, de Udramed 7.259.261,41€ (18.493.174,71- 11.233.913,30), y de Grupo Empresarial San Jose 2.181.992,76 € (5.557.421,15-3.375.428,39), es decir, un total de 9.441.254,17 €, incrementándose correlativamente la base imponible.

**3. Resumidamente, esta reducción resulta de los siguientes antecedentes:**

(i) El 19 de julio de 2006, GRUPO EMPRESARIAL SAN JOSE (A36512978), adquiere el 100% de las participaciones de UDRAMED SL (B83991109) a Inmobiliaria Udra SA., constituida en 1987, que es la sociedad dominante del grupo fiscal 002/06 y matriz del Grupo Empresarial San José, y tiene como objeto fundamental la dirección y el control del conjunto de actividades empresariales que desarrollan sociedades en cuyo capital participa de forma significativa y duradera. La participación de Udra SA en el capital de Grupo Empresarial San José asciende al 75,29%.

Tanto Udramed SL como Grupo Empresarial San José participan en la sociedad Parquesol Inmobiliaria y Proyectos SA. (Parquesol, en lo sucesivo).

En diciembre del 2008, su participación en el capital de Parquesol es del 50,78 y 15,26% respectivamente.

Estas participaciones fueron adquiridas por Udramed, a través de una OPA en la que adquiere el 50,79% en fecha de 8 de enero del 2007, equivalente a un nº de acciones de 20.174.088 a un precio de 23.1 euros acción, siendo el coste total (con gastos incurridos) de 467.813.805 euros. Por su parte, Grupo San José, durante el ejercicio 2007, había realizado compras en Bolsa de la participada Parquesol por un total de 5.803.991 acciones, por un coste total de 124.860 miles de euros. Para la liquidación de la operación de adquisición de Parquesol, el Grupo Empresarial San José, conjuntamente con Udramed SL, formalizaron un doble contrato de préstamo sindicado, por importe 466.021 miles de euros, siendo la entidad agente Barclays. El préstamo concedido a Udramed SL asciende a 304.778 miles de euros, vencimiento a 7 años y amortizable a su vencimiento. El préstamo concedido a Grupo Empresarial San José SA es por importe de 161.243 miles de euros, con vencimiento a 7 años y amortizable al vencimiento.

(ii) Así mismo, la sociedad Parquesol posee 1.981.613 de Acciones Propias (autocartera) equivalentes al 4,98% del Capital (acciones que han sido adquiridas a lo largo de los ejercicios 2006 a 2008 sin el propósito de Reducir Capital, y sin intención de proceder a su enajenación, según consta en las Memorias).

(iii) En relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, las sociedades Udramed SL y Grupo Empresarial San José presentaron sus declaraciones, en fecha 27/7/2009, con una base imponible negativa de -58.439.746,51 (Udramed), y Grupo Empresarial San José, con un resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias de -5.175.918,73 y una Base Imponible de (-8.502.118,51).

Posteriormente, presentaron una declaración complementaria de la anterior, el 21-07-2010, con un resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias de -39.307.861,98 y una Base Imponible de (-76.932.921,22), en cuanto a Udramed; la diferencia entre la primera declaración y la complementaria estriba en el Ajuste Extracontable negativo por la participación poseída en Parquesol que ascendió a 18.493.174,71.

Y en cuanto al Grupo Empresarial San José con un resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias de -5.175.918,73 y una Base Imponible de (-14.059.539,66)

La diferencia entre la primera declaración y la complementaria estriba en el Ajuste Extracontable negativo por la participación poseída en Parquesol, que ascendió a 5.557.421,15.

La sociedad dominante del Grupo 002/06 UDRA S.A. A 36046993, presentó asimismo una autoliquidación complementaria (modelo 220) correspondiente a este ejercicio, incorporando estos ajustes extracontables negativos de sus dominadas Udramed y Grupo Empresarial San José.

(iv). Cálculo del deterioro.

El procedimiento seguido por el contribuyente para el cálculo, correspondiente al ajuste extracontable negativo por la participación poseída en Parquesol, en relación a lo establecido en el art 12.3 TRLIS se explicita en la liquidación, y no es objeto de controversia, sino la valoración que las partes realizan sobre la incidencia del mismo; por lo que no es necesario profundizar en ello.

Si es preciso significar que, según se desprende de la liquidación, ésta elimina únicamente el ajuste negativo extracontable introducido en la declaración complementaria, por el concepto minoración de fondos propios por primera aplicación del nuevo Plan General de Contabilidad (PGC), por importe de 15.565.533,72 €, justificándose por el obligado porque "una parte muy significativa de la minoración de fondos propios derivada del asiento de primera aplicación se produce como consecuencia de la reclasificación a efectos contables de las acciones propias (autocartera), que la compañía adquirió en 2007. De acuerdo con el nuevo PGC, a 1/1/2008 las acciones adquiridas en autocartera a efectos minoran los fondos propios, no representando un activo de la compañía, a diferencia de lo que señalaba la norma contable antigua".

La demanda sostiene que de ellos sólo 11.011 miles de euros correspondían a la eliminación de la autocartera, y el resto (4.553 miles de euros) a otros conceptos diversos, que no debieron ser excluidos al determinar la diferencia de fondos propios iniciales y finales, respecto de los cuales la resolución del TEAC rechaza que estos ajustes deban tener efectos fiscales de acuerdo con lo establecido en las disposiciones 26, 27 y 28 TRLIS, a las que más tarde nos referiremos.

## **Segundo. Planteamiento de las partes.**

### **1. La posición de la parte actora.**

Como hemos dicho, la entidad recurrente Grupo empresarial San Jose, que a los efectos que nos ocupan, aglutina también lo relativo a Udramed, mediante un ajuste extracontable incluido en declaraciones complementarias, se dedujo un deterioro por su participación en Parquesol, como consecuencia de la aplicación del artículo 12.3 TRLIS, y de la entrada en vigor (1/1/2008) del nuevo Plan General Contable (PGC), en el que las acciones propias (autocartera) son consideradas como un componente negativo de los fondos propios, que provoca el deterioro corregido a través de la aplicación del referido precepto.

Aduce la parte actora que la autocartera, el 31/12/2007, no minoraba los fondos propios de Parquesol, al no contemplarlo en Plan General Contable de 1990 (vigente hasta esa fecha); pero, a partir de 1/1/2008, con la vigencia del nuevo PGC, Parquesol formuló sus cuentas anuales, considerando la autocartera como una partida que minoraba los fondos propios.

Fundamenta su posición en la consulta de la Dirección General de Tributos V0289-11.

Considera que, a pesar de que se trata de una modificación normativa meramente contable, permite concluir que debe tener impacto en el cálculo del deterioro fiscal del artículo 12.3, aun cuando la autocartera fue adquirida en un período impositivo en el que su tratamiento contable era distinto.

Entiende el obligado que la bajada patrimonial de la autocartera derivada de la primera aplicación del Nuevo PGC, afecta al balance de apertura a elaborar en 2008, de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición Transitoria de Primera del RD 1514/2007, que lo aprobó.

Es decir, los efectos contables de la primera aplicación del nuevo PGC, en lo que se refiere a altas y bajas de activos y pasivos y reclasificaciones, se produce en el período impositivo 2008.

Dado que el mencionado impacto contable de la autocartera se produce en 2008, también se produce su efecto fiscal en 2008, en base a las disposiciones transitorias vigésimo sexta, vigésimo séptima, vigésimo octava y vigésimo novena de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Considera que el efecto combinado del asiento de apertura contable del ejercicio 2008 y el asiento de primera aplicación del nuevo PGC, es la obtención de un balance de apertura de acuerdo con los criterios del nuevo plan.

La baja del activo de la autocartera no supone un gasto contable ni fiscal, pero no existe restricción para que los accionistas de la sociedad que adquiere autocartera puedan considerar como menores fondos propios dicha autocartera a los efectos del cálculo del artículo 12.3 de la LIS.

De no ser así, considera que se produce una discriminación respecto de las adquisiciones posteriores de autocartera a efectos del cálculo del artículo 12.3.

Entiende que, si no se tiene en cuenta el efecto de la autocartera en el asiento de primera aplicación en 2008, a efectos del 12.3, se produce una discriminación fiscal respecto de las adquisiciones de autocartera en el propio ejercicio 2008.

Considera que la actual redacción del artículo 12.3 LIS permite aprovechar fiscalmente, en sede del accionista, las reducciones de fondos propios generadas por las participadas no sólo como consecuencia de pérdidas contables sino también por la distribución de dividendos o adquisiciones de acciones propias.

A juicio de la demanda, -esta es la clave del litigio-, la baja del activo, la autocartera, es una clara pérdida patrimonial, con ocasión de la entrada en vigor del nuevo PGC, que, si bien no tiene efectos fiscales en sede de Parquesol, sí lo tiene en las entidades que detentan una participación accionarial en la misma, vía deterioro del artículo 12.3 del TRLIS.

Por último, considera la demanda que comparar los fondos propios que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente y el balance de apertura de 2008 no cumple tal criterio. Los balances a comparar a efectos del artículo 12.3 son: el de cierre de 2007, formulado por el órgano de administración de Parquesol, con el anterior PGC, que no recoge la bajada de fondos propios de la autocartera; y el de cierre de 2008 que ya lleva incorporado la bajada de fondos propios por la autocartera. El balance de apertura de 2008, resultante de adicionar al de 2007 los ajustes y reclasificaciones resultantes del asiento de primera aplicación, no es el que debe utilizarse a efectos del artículo 12.3 de la LIS.

Entiende, en definitiva, que el legislador da plena eficacia fiscal en el ejercicio 2008 a los asientos de primera aplicación tanto en las compañías que los realizan como en el cálculo del deterioro de cartera de los accionistas.

## 2. La posición de la Administración tributaria.

El actuario eliminó el deterioro por primera aplicación del PGC, sobre la premisa de que Parquesol ya poseía en el ejercicio 2007 la autocartera, y para calcular el deterioro del 12.3 TRLIS debió tomar en consideración los fondos propios incluidos en el balance de inicio de 2008, es decir, ya minorados por la autocartera.

La liquidación no asume esta posición, -aunque refrenda la eliminación del ajuste extracontable-, sino que entiende que es improcedente porque el cambio normativo v contable que supuso la entrada en vigor del nuevo PGC el 1/1/2008, no tenía incidencia fiscal ni para el propietario de la autocartera (Parquesol), ni para sus accionistas, el desarrollo de su argumentación, que no reiteraremos porque figura explicitado en la misma, se compendia en dos conclusiones: en nuevo PGC no tiene incidencia fiscal para Parquesol; en nuevo PGC es irrelevante a efectos del artículo 12.3 TRLIS, dado que ya con anterioridad en el cálculo de la provisión por depreciación la autocartera minoraba los fondos propios de la participada. Se remite a las disposiciones transitorias 26, 27 y 28 del TRLIS, que regulan el régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del PGC, y su integración en la base imponible, y concluye que, en lo que ahora importa "la neutralidad derivada de la primera aplicación del PGC determina que la reclasificación de la cuenta de acciones propias, que pasa de ser considerada como cuenta de activo a cuenta de pasivo (minorando los fondos propios), no afecta a la cuenta de resultados ni a la base imponible de Parquesol, ni tiene para las sociedades que participan en ella los efectos del art. 12.3".

Y analizado el cambio normativo contable, entrando en los efectos fiscales del mismo, la liquidación sostiene que no tuvo incidencia alguna porque antes del 2008 las sociedades debían contabilizar la provisión por depreciación de valores en el capital de las sociedades participadas, teniendo en cuenta las acciones propias (autocartera) que estas sociedades filiales tuviesen en su autocartera. En su caso, Parquesol debió dotar la provisión por la depreciación que le produjo la autocartera, adquirida en 2006, cuando ninguna de las dos recurrentes eran aun accionistas.

Sostiene que la autocartera siempre ha tenido efectos en el accionista, a propósito de la aplicación del art. 12.3 TRLIS, reduciendo los fondos propios; y dado que la autocartera proviene de ejercicios anteriores, es en dichos ejercicios cuando el accionista debió dotar, en su caso, la correspondiente provisión, sin que pueda en el ejercicio 2008 imputarse gastos de otro ejercicio, cuando el mismo no está contabilizado, haciendo entrar en juego la aplicabilidad del artículo 19 TRLIS, especialmente los apartados 1 y 3.

Y concluye afirmando que "es irrelevante si el balance de apertura del 2008 o el del cierre de 2007 es el que se debiera considerar a efectos del cálculo del deterioro fiscal, ya que en ambos balances la autocartera reduce los fondos propios a estos efectos".

## Tercero.

La Aplicación del artículo 12.3 TRLIS, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y especialmente de la disposición transitoria 29 TRLIS sobre "cálculo para el periodo impositivo 2008 de las correcciones de valor de participaciones en el capital de otras entidades", en relación con la aplicación Plan General Contable de 2007

1. La aplicabilidad de estos preceptos, especialmente de la disposición transitoria 29ª TRLIS, en relación con el artículo 12.3 del citado cuerpo legal, constituye el núcleo argumental de la demanda.

2. Dispone el artículo 12.3 TRLIS, por lo que ahora interesa, que "La deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios 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 entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Para determinar la diferencia a que se refiere este apartado, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

No serán deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza el deterioro en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, o cuando las mismas residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicamente válidos y que realizan actividades empresariales.

En las condiciones establecidas en este apartado, la referida diferencia será fiscalmente deducible en proporción a la participación, sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuando los valores representen participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en períodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes y subsistentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración. La cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso. A efectos de aplicar esta deducción, el importe de los fondos propios de la entidad participada se reducirá o aumentará, por el importe de las deducciones y los ajustes positivos, respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

A estos efectos, los fondos propios se determinarán de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, siendo corregida dicha diferencia, en su caso, por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en esta Ley.

Las cantidades deducidas minorarán el valor de dichas participaciones, teniendo la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación. Estas cantidades se integrarán como ajuste positivo en la base imponible del período impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.

En la memoria de las cuentas anuales se informará de las cantidades deducidas en cada período impositivo, la diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada, así como las cantidades integradas en la base imponible del período y las pendientes de integrar".

3. Como hemos anticipado, la entidad recurrente, sin contabilizar deterioro alguno (no provisionó contablemente en el ejercicio 2007, ni tampoco en 2008 su participación en Parquesol), en 2008, mediante un ajuste extracontable negativo se dedujo el deterioro de su participación en Parquesol por la disminución de fondos propios que respecto a la autocartera que poseía Parquesol, produjo la entrada en vigor del PGC el 1/1/2008, la primera aplicación del mismo.

Esta autocartera se adquirió por Parquesol antes de la vigencia del nuevo PGC, e incluso, antes de que la entidad actora adquiriera las participaciones de Parquesol; dato que no es baladí, porque la autocartera ya tenía su tratamiento contable y fiscal, cuyo análisis constituye uno de los motivos del rechazo de la Inspección, y, por tanto, de la regularización que examinamos.

Entiende la liquidación que este tratamiento contable (cambio contable que, a juicio de la recurrente, provoca la disminución de fondos propios) no se vió modificado por la entrada en vigor del nuevo PGC.

La tesis de la liquidación se resume diciendo que la autocartera siempre ha tenido efectos en el accionista, reduciendo los fondos propios, que, en su caso, posibilitará la aplicación del artículo 12.3 TRLIS; pero dado que, en este caso, la autocartera proviene de ejercicios anteriores, es en dichos ejercicios cuando el accionista debió dotar, en su caso, la correspondiente provisión, sin que pueda en el ejercicio 2008 imputarse gastos de otros ejercicios, cuando el mismo no está contabilizado, y se remite, como parámetro normativo a las disposiciones transitorias del TRLIS, la 26ª (régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del PGC), la 27ª (referida a las entidades aseguradoras, por tanto no aplicable a nuestro caso); la 28ª (integración en la base imponible de los ajustes contables por la primera aplicación del PGC), pero sin embargo omite la aplicación de la disposición transitoria 29ª, referida al cálculo para el período impositivo 2008 de las correcciones de valor de participaciones en el capital de otras entidades, que es, a nuestro juicio, la disposición verdaderamente relevante para la decisión de este litigio, por lo que sorprende que la liquidación no la haya mencionado, y el TEACV simplemente la ha enunciado, sin comentario alguno y sin extraer consecuencias de la misma.

4. La disposición transitoria vigésimo novena TRLIS, introducida por el artículo 1.16 de la Ley 4/2008, de 23/12, aplicable a partir del 1/1/2008 señala: "con efectos exclusivos para el primer período impositivo que se inicie

a partir del 1 de enero de 2008, para determinar la base imponible de dicho periodo se podrá deducir, sin necesidad de imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, la diferencia positiva que resulte de aplicar lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 de esta ley, para lo cual se computarán los fondos propios al inicio del ejercicio en el que se adquirió la participación y los fondos propios al cierre del primer ejercicio iniciado en 2008, con el límite y demás condiciones establecidas en dicho precepto, siempre que la parte de esa diferencia imputable a periodos impositivos iniciados antes de dicha fecha se corresponda con provisiones fiscalmente deducibles en dichos periodos, y que se abonen a cuentas de reservas con ocasión de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre...".

De esta norma transitoria se desprende (i) sólo es aplicable al ejercicio 2008(ii) se podrá deducir sin necesidad de imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias; (iii) la diferencia positiva, que resulta de aplicar el artículo 12.3 TRLIS; (iv) para hallarla se computarán los fondos propios al inicio del ejercicio en el que se adquirió la participación y los fondos propios al cierre del primer ejercicio iniciado en 2008; (v) siempre que la diferencia imputable a periodos iniciados antes de dicha fecha se corresponda con provisiones fiscalmente deducibles en dichos periodos; (vi) y que se abonen a cuentas de reservas con ocasión de la primera aplicación del PGC.

La aplicación al caso concreto conduce a realizar las siguientes consideraciones: a diferencia de la liquidación, si es relevante el periodo temporal en el que ha de hacerse la comparación de fondos propios, que, en nuestro caso, habrán de computarse al inicio del ejercicio en el que se adquirió la participación, es decir, 2007 hasta el 31/12/2008; la diferencia que resulta de dicha comparación es positiva y nadie lo ha negado; es imputable a periodos iniciados antes de 1/1/2008, por ello es aplicable la disposición transitoria; se corresponde con provisiones fiscalmente deducibles en dichos periodos; y se ha abonado a cuenta de reservas en la primera aplicación (2008) del nuevo PGC; en fin, a diferencia del obstáculo legal que encontraba la liquidación por la imputación temporal contable, no es precisa la imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, y por ende, supera el marco del artículo 19.3 TRLIS.

Entendemos, por tanto, que, de acuerdo con esta disposición transitoria, cuya aplicabilidad y concreta aplicación no ha merecido comentario alguno por la Administración demandada, en relación con el artículo 12.3, se cumplen las condiciones para minorar la base imponible del ejercicio 2008, en la cuantía del ajuste extracontable eliminado por la liquidación, que, en consecuencia ha de anularse, por no ajustarse a derecho.

#### **Cuarto. Costas.**

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, modificado por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, bajo cuya vigencia se inició el actual proceso, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando la concurrencia de dudas de hecho ni de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, la Sala entiende procedente que se condene a la Administración demandada en las costas causadas en este proceso.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

### **FALLAMOS**

Que debemos ESTIMAR y ESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 306/2017, interpuesto por la entidad Grupo empresarial San José, S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 20/2/2017, mencionada en el encabezamiento, que anulamos, así como la liquidación dela que trae causa, por no ser ajustadas a derecho, imponiendo las costas del recurso a la Administración demandada.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta- expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.