

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087022

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 2961/2022, de 22 de junio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 280/2019

SUMARIO:

IS. Base imponible. Provisión para riesgos y gastos. Constitución de un aval. La Sala, de conformidad con lo resuelto por la Inspección, considera que la mera constitución del aval no supone la existencia de obligación actual alguna, obligación que nacería de producirse el incumplimiento de la obligación u obligaciones garantizadas, de manera que como en el año 2008 no había ocurrido ningún hecho en el pasado por el que hubiera surgido obligación, no procedía la provisión contabilizada por el importe del aval. Es decir, se confirma el criterio de la Inspección dado que no existía ninguna obligación exigible a la recurrente en el ejercicio 2008 que permitiese dotar la provisión deducida al incluirla en el pasivo. Como a la fecha de devengo del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 no se había producido el incumplimiento de las obligaciones garantizadas mediante el aval, consistentes en obra y reforma de instalaciones cuyo pago parcial asumió la recurrente y que finalmente no se llevaron a cabo, es obvio que resultaba improcedente la dotación de la provisión; no había ocurrido ningún hecho en el pasado por el que hubiera surgido obligación alguna, y por lo tanto no procedía reconocer provisión alguna: por lo demás, no es posible admitir provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14, 16 y 42.
Ley 58/2003 (LGT), art. 179.

PONENTE:

Don José Félix Martín Corredera.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000280 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 0004701/2019

Demandante: JOSE VILLALBA S.A.

Procurador: DON LUIS ARREDONDO SANZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veintidós de junio de dos mil veintidós.

Esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha visto el recurso contencioso administrativo nº 280/2019 interpuesto por la entidad JOSE VILLALBA SA, representada por el procurador don Luis Arredondo Sanz, impugnando el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 6 de noviembre de 2018 (R.G.: 1044-16), en resolución del recurso de alzada promovido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 26 de junio de 2015, recaída en las reclamaciones acumuladas 19-799-12 y 19-802-12, relativas al impuesto sobre sociedades. Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don José Félix Martín Corredera, magistrado de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La representación de la entidad JOSE VILLALBA SA interpuso recurso contencioso-administrativo impugnando el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central adoptado en su sesión del día el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 6 de noviembre de 2018 (R.G.: 1044-16), en resolución del recurso de alzada promovido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 26 de junio de 2015, recaída en las reclamaciones acumuladas 19-799-12 y 19-802-12, formuladas a su vez contra los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008 (A23-72099186), y de imposición de sanción derivado (76542831), dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla-La Mancha.

Admitido el recurso y previos los oportunos trámites la parte actora formalizó su demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expone sus argumentos de impugnación y termina solicitando que se dicte sentencia «por la que estimando las pretensiones de esta parte, declare la nulidad y/o anule y/o revoque dejando sin efecto, total o parcialmente, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central impugnada y consecuentemente los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción emitidos por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla La Mancha de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008 ...».

Segundo.

La Administración del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación aducidos por la recurrente y termina solicitando que se resuelva este proceso por sentencia que desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto con imposición de costas a la recurrente.

Tercero.

No habiéndose recibido el procedimiento a prueba, presentadas por las partes sus escritos de conclusiones y declarado concluso el procedimiento; para votación y fallo se señaló el día 15 de junio de 2022, fecha en la que ha tenido lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Hechos y antecedentes relevantes para resolver el recurso.*

Los antecedentes necesarios para la comprensión de la cuestión litigiosa son los siguientes:

Como resultado del procedimiento de inspección seguido respecto de la entidad JOSE VILLALBA SA, con fecha 4 de octubre de 2012 se dictó acuerdo de liquidación por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2008 del que resulta un importe de 209.127,96 € (180.362,80 € en concepto de cuota y 28.765,16 € en concepto de intereses de demora).

En el acuerdo de liquidación se regularizaron dos deducciones aplicadas por la recurrente la autoliquidación que la Inspección consideró improcedentes, a saber: una por la provisión de 500.000 € para riesgos relacionada con el contrato suscrito con su arrendataria SANTOGAL MOTOR, SL para la realización de obras de acondicionamiento y mejoras en la nave situada en el Polígono el Balconcillo, de Guadalajara; y la otra por reinversión de beneficios extraordinarios acogidos al artículo 42 TRLIS.

Asimismo, las actuaciones inspectoras motivaron la incoación de expediente sancionador en el cual, con fecha 4 de octubre de 2012, se dictó resolución por la que se imponía a la recurrente una sanción de multa de 90.181,40 € como responsable de una infracción tributaria leve tipificada en el artículo 191 LGT.

Disconforme con los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, la recurrente formuló reclamaciones económico-administrativas, que fueron desestimadas por el TEAR de Castilla la Mancha por resolución de 26 de junio de 2015, contra la cual formuló el recurso de alzada en el que ha recaído la resolución el TEAC objeto de nuestro examen.

Y trasladadas a los antecedentes las pretensiones de la recurrente, las cuestiones en que radica la polémica traslada a la vía jurisdiccional son las siguientes:

Primera: La procedencia (o no) de la deducibilidad de la provisión dotada para riesgos y gastos por importe de 500.000 € cargada en la cuenta "62200000 reparaciones y conservación" con abono a la cuenta "41090000 acreedores por prestación de servicios" y con el concepto de Provisión Aval Santogal.

Segunda: La procedencia (o no) de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 42 TRLIS) aplicada por la recurrente en la autoliquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2008.

Y, tercera: la procedencia (o no) de la sanción impuesta por la conducta consistente en haberse aplicado de manera improcedente las indicadas deducciones.

Segundo. Sobre la deducibilidad de la provisión dotada por importe 500.000,00 €.

Para garantizar hasta la cantidad máxima total de 500.000 €, el cumplimiento de las obligaciones de la recurrente derivadas de un contrato suscrito con SANTOGAL MOTOR, S.L. SOCIEDAD UNIPERSONAL el 31 de octubre de 2007 y novado por otro posterior de 15 de mayo de 2008, el Banco Popular otorgó un aval por el que garantizaba a primer requerimiento de forma expresa, irrevocable solidaria e incondicional el completo y puntual pago de cualesquiera cantidades que le sean reclamadas por el beneficiario, en cualquier momento, como debidas por JOSE VILLALBA, S.A. En la estipulación quinta de la novación se expresa que "las partes han acordado colaborar para la realización de las obras en las instalaciones de acuerdo con las indicaciones que sean dadas por (la empresa) MERCEDES. Se trataba de obras acondicionamiento y mejoras a ejecutar en la nave de la recurrente en el Polígono el Balconcillo de Guadalajara alquilada a SANTOGAL. La recurrente contabilizó en el ejercicio 2008 una provisión para riesgos y gastos por el importe del aval mencionado (500.000 €) cargado en la cuenta "62200000 reparaciones y conservación" con abono a la cuenta "41090000 acreedores por prestación de servicios" y con el concepto de Provisión Aval Santogal. Finalmente, las obras no llegaron a realizarse, habiendo acordado las partes en documento de 29 de octubre de 2010 dejar resueltas y liquidadas las obligaciones que tenían convenidas al respecto.

A juicio de la Inspección, cuyo criterio es confirmado por los órganos de revisión, la mera constitución del aval no supone la existencia de obligación actual alguna, obligación que nacería de producirse el incumplimiento de la obligación u obligaciones garantizadas, de manera que como en el año 2008 no había ocurrido ningún hecho en el pasado por el que hubiera surgido obligación, no procedía la provisión contabilizada por el importe del aval.

Frente a ello, sostiene la recurrente que la provisión debe considerarse deducible en el ejercicio 2008 en la medida en que de acuerdo con lo convenido con SANTOGAL MOTOR, SL, se obligó a realizar determinadas obras y a asumir unos gastos de acondicionamiento y mejora de las instalaciones, por cuya razón tuvo que entregar un aval por importe de 500.000 € como prueba indubitada de su compromiso que era cierto y exigible, existiendo, según la recurrente, una alta probabilidad de que se produjese el quebranto.

El motivo no puede ser acogido.

Esta Sala considera correcto el criterio de la Inspección dado que no existía ninguna obligación exigible a la recurrente en el ejercicio 2008 que permitiese dotar la provisión deducida al incluirla en el pasivo.

El Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, establece la siguiente definición de los pasivos:

«2. Pasivos. «Obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones».

Las provisiones son pasivos, obligaciones presentes, cuyo importe o vencimiento resultan indeterminados y se caracterizan porque existe incertidumbre en cuanto al importe o a la fecha de cancelación de la obligación actual, surgida como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

Pues bien, como a la fecha de devengo del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 no se había producido el incumplimiento de las obligaciones garantizadas mediante el aval, consistentes en obra y reforma de instalaciones cuyo pago parcial asumió la recurrente y que finalmente no se llevaron a cabo, circunstancia por la cual, según la documentación que obra en el expediente, JOSE VILLALBA SA obtuvo la cancelación de la garantía bancaria en el año 2010, es obvio que resultaba improcedente la dotación de la provisión; no había ocurrido ningún hecho en el pasado por el que hubiera surgido obligación alguna, y por lo tanto no procedía reconocer provisión alguna: por lo demás, no es posible admitir provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro.

Tercero. *Sobre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 42 TRLIS) aplicada en la autoliquidación del ejercicio 2008.*

Hasta 2 de junio de 2008, la actividad de la entidad JOSE VILLALBA SA era la actividad de venta al por menor de automóviles, de repuestos, así como la reparación de los mismos. En la fecha notada transmitió a SANTOGAL MOTOR, SL los elementos patrimoniales afectos al negocio incluido el fondo de comercio por venta del concesionario de la marca Mercedes, pasando a ejercer la actividad de alquiler de locales industriales.

Pues bien, se plantea ahora si son elementos patrimoniales aptos para materializar la reinversión de los beneficios obtenidos por la transmisión las acciones de las entidades VSD 4 MOTORSPORT SL y CATAMAYO SL, suscritas por la entidad JOSE VILLALBA SA con ocasión de aumento de capital de la primera y de la constitución de la segunda. Estas tres sociedades constituyen un grupo con la recurrente del que esta es la dominante al poseer el 99,86 por ciento de su capital (artículo 16.3 TRLIS en relación con lo dispuesto en el artículo 42.1 del Código de Comercio).

Para lo que nos ocupa, ha de recordarse el artículo 42.5 TRLIS aplicable al momento a considerar, en lo relativo a la restricción de elementos aptos para la reinversión de beneficios extraordinarios.

Según ese precepto «[n]o se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice mediante operaciones realizadas entre entidades de un mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta Ley acogidas al régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII de esta Ley. Tampoco se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice a otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta Ley, excepto que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias».

De acuerdo con tal previsión, tanto la Inspección como los órganos de revisión entendieron que la suscripción de acciones emitidas por otra entidad del grupo no era considerada apta para poder aplicar la deducción del artículo 42 TRLIS.

Sin desconocer la regulación notada, para la recurrente es procedente la deducción por la reinversión consistente en la adquisición de la participación en VSD 4 MOTORSPORT SL, que formaba parte del grupo, porque había sido destinada a la adquisición de elementos nuevos del inmovilizado material. Se trata de la adquisición de una parcela de 497,14 m² emplazada en el sector 02 del suelo urbanizable residencial del plan general de ordenación urbana de Guadalajara.

Ciertamente, al margen del régimen de consolidación fiscal, la regla de que, para que sea deducible, la reinversión ha de efectuarse directamente por la sociedad que obtiene el beneficio extraordinario, tiene una singularidad en que se permite la materialización indirecta: aquellas situaciones en las que esté perfectamente evidenciado, por razones plenamente justificadas, que por cualquier motivo existe algún impedimento que imposibilita acometer la inversión directamente y se hace necesaria la interposición de otra sociedad, en cuyo caso sería admisible que se aportara capital a una entidad totalmente participada de nueva constitución para financiar inversiones en elementos de inmovilizado afectos a actividades económicas, de forma que éstos elementos podrían considerarse como materialización de la reinversión de la entidad que obtiene el beneficio extraordinario. Este es el criterio de mostrado en nuestra sentencia de 26 de abril de 2018 (recurso 370/2015) rememorada en la de 26 de enero de 2022 (recurso 284 /2019).

Pues bien, a juicio de esta Sala, las razones ofrecidas por la demandante no son suficientes para apreciar la existencia de ningún impedimento que imposibilitara acometer la inversión directamente, y se da la circunstancia de que la inversión llevada a cabo indirectamente lo es en una parcela de uso residencial de un desarrollo urbanístico, de manera que es difícil aceptar su relación con las actividades de la recurrente o de su participada. En fin, con la tesis actora se desnaturalizaría el carácter excepcional con el que se ha reconocido la posibilidad de

reversión indirecta a los efectos de la deducción prevista en el art. 42 del TRLIS y el motivo tampoco puede ser acogido.

Cuarto. Sobre la sanción.

Al respecto de la sanción, sostiene la recurrente que su actuación estuvo basada en una interpretación razonable de la norma; en el caso de la deducción por inversión, porque no la aplicó por el total del importe reinvertido en participaciones sino que se ajustó a aquella parte que se reinvertió indirectamente por las empresas participadas en bienes aptos por estar afectos a su actividad económica; y en el caso de la provisión, porque en el año 2010 canceló la provisión con abono a una cuenta de ingreso.

Ahora bien, al aplicar las deducciones improcedentes su conducta fue negligente y la motivación y justificación de la concurrencia de la necesaria "culpabilidad" está exteriorizada suficientemente en el acuerdo sancionador.

La motivación de la culpabilidad en la resolución fue la siguiente: hay que considerar que la conducta del sujeto pasivo es culpable, ya que:

- Ha deducido indebidamente gastos contabilizados como de reparación y conservación, que según se ha manifestado por el obligado tributario en el curso de las actuaciones inspectora corresponden a la dotación de una provisión.

- Ha practicado una deducción en concepto inversión de beneficios extraordinarios un importe superior a que legalmente le corresponde, al haber reinvertido parte del importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción en elementos patrimoniales que no son aptos para el disfrute de esta deducción.

Con ello, ha quedado motivado el elemento subjetivo de la infracción y ello por más que la culpabilidad se aprecie en grado mínimo. Por lo demás, en razón de los hechos constatados y de la evidencia de la improcedencia de las deducciones regularizadas, no cabe apreciar la concurrencia la interpretación razonable a efectos del artículo 179.2.d) LGT como causa excluyente de la culpabilidad.

Así pues, tampoco podemos acoger el motivo en el que se sostenía la improcedencia de la sanción imputada.

Quinto. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso y costas procesales.

Por las razones expuestas, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado y no apreciando dudas de hecho ni de derecho, procede imponer a la parte recurrente el pago de las costas causadas en esta instancia de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 LJCA.

FALLO

En atención a lo expuesto, esta Sala ha decidido:

Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por el procurador don Luis Arredondo Sanz, en nombre y representación de la sociedad JOSE VILLALBA SA, contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 6 de noviembre de 2018, (R.G.: 1044-16) en resolución del recurso de alzada promovido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 26 de junio de 2015, recaída en las reclamaciones acumuladas números 19-799-12 y 19-802-12, formuladas contra los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008 (A23-72099186) y de imposición de sanción derivado de aquél (76542831), dictados en la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla-La Mancha con imposición de las costas a la parte recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

Así se acuerda y firma.

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.