

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088179

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE EXTREMADURA*Sentencia 533/2022, de 13 de octubre de 2022**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 135/2022***SUMARIO:**

IS. Base imponible. Provisión por responsabilidades. *Provisión dotada por la entidad con relación a la devolución de ingresos indebidos derivada del Impuesto de ventas minoristas de determinados hidrocarburos.* El 28 de abril de 2014, el Ayuntamiento recuerda a la recurrente que debe pedir el céntimo sanitario, incluida la mención de los periodos y plazos, dado que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha acordado la devolución de esas cantidades que se consideran indebidamente abonadas y de acuerdo con el capítulo IX del pliego de condiciones que rige la contratación de la concesión del servicio público de transportes urbanos del municipio y como resulta deficitario y debe enjugar las pérdidas, el Ayuntamiento y de acuerdo con una fórmula establecida deben tenerse en cuenta estos ingresos para determinar la cantidad que ha pagado de más el Ayuntamiento en esos años. El 10 de abril de 2016 en la respuesta que da la recurrente al Ayuntamiento declara que inició procedimientos en 2008 para la devolución del céntimo sanitario desde 2004 y para evitar la prescripción, señalando las diversas cantidades que correspondían y abonadas a los distintos periodos correspondientes de donde la Sala deduce que no se trata simplemente de una admonición o de una información amistosa sino que se trata del ejercicio del clausulado de un contrato público en el que se deducen ajustes de cuentas entre las partes. Considera la Sala que no nos encontramos ante un supuesto ordinario de devolución de cantidades sin más, ya que en principio, se deduce que la recurrente va a tener que pagar al Ayuntamiento, al haber recibido mayores cantidades derivadas del ajuste correspondiente a menores gastos de la recurrente se deduce la existencia real de una deuda de acuerdo con los parámetros que le señala el Ayuntamiento, que ha enjugado un déficit en el servicio que va a ser menor derivado de menores gastos en combustible, lo que determina un ejercicio con menores pérdidas en el servicio y que abonó en exceso el Ayuntamiento por esa circunstancia. Considera el Tribunal que efectivamente pesa una obligación sobre la recurrente y que para actuar diligentemente como un buen padre de familia no puede disponer de ese dinero por el riesgo de no poder hacer frente a una deuda previsible y cierta. Por su parte, la Administración sostiene que como no tiene la consideración de fiscalmente deducible debe tributar y no tiene el carácter deducible al responder a un riesgo imprevisible, cuando en el caso sucede realmente lo contrario. Ahora bien, considera la Sala que si fuera un riesgo imprevisible o inimaginable no se debería provisionar ni estaría permitido provisionar, pero si se trata de un riesgo real y cierto del que ha sido advertida la recurrente por el acreedor con argumentos evidentemente ciertos, lo correcto es provisionar. Por tanto, de no provisionarse se estaría disfrazando la verdadera situación de la empresa y la finalidad que se establece en la normativa de contabilidad para que reflejen la real situación de la misma. En definitiva, no se trata, a juicio de la Sala, de una obligación implícita o hipotética sobre la base de determinados argumentos sino de una obligación derivada de un contrato público con todos los fundamentos incontestables, lo que determina la resolución de este recurso. Por todo lo expuesto procede anular la liquidación y sanción practicada por la Administración, teniendo además en cuenta que no se ha producido ninguna clase de ocultación y que estaríamos ante una interpretación razonable de la norma, procediendo también abono de los intereses de demora correspondientes por la indebida exacción y no haber podido disfrutar de esa cantidad.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 14.

PONENTE:*Don Mercenario Villalba Lava.***T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD**

CACERES

SENTENCIA: 00533/2022

SENTENCIA

PRESIDENTE :

DON DANIEL RUIZ BALLESTEROS

MAGISTRADOS

D^a ELENA MENDEZ CANSECO
DON MERCENARIO VILLALBA LAVA
DON RAIMUNDO PRADO BERNABEU
DON CASIANO ROJAS POZO

En Cáceres a trece de Octubre de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso administrativo nº 135/2022, promovido por la Procuradora D^a. Ana María García Fernández, en nombre y representación de TRANSPORTES URBANOS DE BADAJOZ, S.A., siendo demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO (TEAREX), representada por el Abogado del Estado; recurso que versa contra la resolución del TEARE de 31 de enero de 2022, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución de 8 de febrero de 2019 del Inspector regional la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el Impuesto de Sociedades de la recurrente del ejercicio 2015, del que resultaba un importe a ingresar de 139. 1981,35 € en que la liquidación impugnada se produce por el incremento de la base imponible declarada fiscalmente deducible por la provisión dotada por la entidad con relación a la devolución de ingresos indebidos derivada del Impuesto de ventas minoristas de determinados hidrocarburos y ello de conformidad con lo que se establece en el artículo 14 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto de Sociedades, ratificando también la sanción impuesta de 96.077,00 euros, considerando la recurrente que tales resoluciones administrativas se basan en la improcedencia de la regularización practicada pues la provisión enjuiciada se llevó a cabo como consecuencia de la obligación del pago que tenía en favor del Ayuntamiento de Badajoz por los importes percibidos por parte de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

CUANTÍA: 236.058,40 €

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Por la parte actora se presentó escrito mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.

Segundo.

Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, sentando los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes y terminando suplicando se dictara una sentencia por la que se estime el recurso, con imposición de costas a la demandada; dado traslado de la demanda, a la parte demandada de la Administración para que la contestase, evacuó dicho trámite interesando se dictara una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de costas a la parte actora.

Tercero.

Recibido el recurso a prueba, se dictó auto de prueba con el resultado que obra en autos, quedando los autos conclusos para dictar sentencia.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado-especialista D. MERCENARIO VILLALBA LAVA.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Es objeto de impugnación, la resolución del TEARE de 31 de enero de 2022, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución de 8 de febrero de 2019 del Inspector regional la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el Impuesto de Sociedades de la recurrente del ejercicio 2015, del que resultaba un importe a ingresar de 139. 1981,35 € en que la liquidación impugnada se produce por el incremento de la base imponible declarada fiscalmente deducible por la provisión dotada por la entidad con relación a la devolución de ingresos indebidos derivada del Impuesto de ventas minoristas de determinados hidrocarburos y ello de conformidad con lo que se establece en el artículo 14 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto de Sociedades, ratificando también la sanción impuesta de 96.077,00 euros, considerando la recurrente que tales resoluciones administrativas se basan en la improcedencia de la regularización practicada pues la provisión enjuiciada se llevó a cabo como consecuencia de la obligación del pago que tenía en favor del Ayuntamiento de Badajoz por los importes percibidos por parte de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

Considera la Administración Estatal que la liquidación complementaria tiene como base lo establecido en el artículo 10.3 del IS, de acuerdo con el apartado d) del art. 38 del C de Comercio, al entender que en la Ley del Impuesto de Sociedades no existe una norma específica que se refiera a la devolución de impuestos contabilizados en su día como gasto debe tenerse presente lo que se establece en el Plan General de Contabilidad, aprobada por el RD. 1514/2007 de 16 de noviembre, que con relación a la devolución de impuestos indebidos como consecuencia de pagos indebidamente realizados, lo que tiene respaldo en la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V-2462-14 por lo que concluye que la devolución de este impuesto, en su día deducido como gasto, debe imputarse como ingreso del ejercicio en que se reconoce la devolución, destacando que las cantidades recibidas por la recurrente las incorpora en una cuenta de ingresos extraordinarios y en otra de ingresos financieros, si bien revirtiendo a la cuenta de pérdidas y ganancias del Impuesto de Sociedades 2015 las cantidades de 47.592,33 € y 25.598,99 euros, como importe del saldo, una vez deducida una provisión del gasto a devolver al Ayuntamiento de Badajoz, de manera que la devolución de ingresos indebidos no los imputó en el ejercicio como ingreso en el que se reconoce su derecho a la obtención de la devolución, de manera que los importes de los ingresos no contabilizados no fueron gravados y por otro lado se produce la provisión de un gasto en la ejercicio 2015, que ocasiona una cuota menor.

Considera también que su postura tiene apoyo en el artículo 14 del Impuesto de Sociedades y en el Plan General de Contabilidad, de acuerdo con la norma de registro y valoración 15, que establece que la empresa reconocerá como provisiones los pasivos que cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el marco conceptual de la contabilidad resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros de asunción de una obligación por parte de aquella y el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad establece en su apartado 4º el concepto de pasivo, disponiendo que son 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 y a estos efectos se entienden incluidas las provisiones....

Considera que la carta del Ayuntamiento de Badajoz, aunque cita la devolución de este impuesto, no le pide que le reintegre las cantidades sino que su finalidad es la de instar la solicitud, la de reducir los gastos de explotación y como consecuencia reducir también el déficit de los años y la relación de los que se puede solicitar la devolución del impuesto y ello sobre la base de debido equilibrio entre los gastos e ingresos totales que debe asumir el Ayuntamiento de Badajoz con cargo a sus presupuestos por el déficit que afecte el servicio concesional de transportes pero no le exigió el pago de importe alguno.

A meros efectos dialécticos entiende que aunque hubiese obligación de reintegro al Ayuntamiento tampoco tendría la consideración de provisión deducible por el mero hecho de responder a hechos o circunstancias posibles, como se podría tratar del déficit final del servicio público, que no es un riesgo imprevisible por lo que no tiene el carácter de deducible. Es decir, que ese importe definitivamente revierta al Ayuntamiento no significa que no se deba tributar por él, por no tener la consideración de fiscalmente deducible.

La recurrente manifiesta su conformidad en considerar que no existe una definición específica en la normativa fiscal del concepto de provisión y que para ello debe tenerse presente lo que se dispone en el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007 y la norma de registro y valoración 15 de la segunda parte del Plan General de Contabilidad, al que ya hemos hecho mención, destacando también que en la Memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas anteriormente en el párrafo primero al que antes se hizo mención y

señalando en su apartado de Valoración que de acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero en la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando y cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año y cuando el efecto financiero no sea significativo no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento, de manera que se define a los pasivos no financieros surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada no incluida en ninguna de las restantes cuentas de su grupo, entre otras, las procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivadas de avales u otras en circunstancias similares con cargo a la empresa, estableciendo en cuanto a la dotación, que surgirá al nacimiento de la obligación que determina la indemnización o pago por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento en la provisión con cargo a las cuentas del grupo que correspondan.

Afirma con rotundidad que no es cierto que la recurrente no tenía la obligación de reintegrar el importe percibido, como se deduce de la carta recibida el 30 de abril de 2014 del Ayuntamiento de Badajoz, no estando de acuerdo en la afirmación de que en esa carta no se le pedía cantidad alguna, siendo evidente que la recurrente tiene un compromiso firme de pago de ciertas cantidades conocidas respecto a su cuantía con el Ayuntamiento de Badajoz que pueden ser constitutivas de la provisión por otras responsabilidades y, a su juicio, es completamente razonable y está justificada en la medida en que cubre una responsabilidad respecto de la que existe la certeza de su existencia, dado que la Administración ya ha comunicado que es preciso un ajuste de cuentas sobre la base del contrato concesional.

Destaca que el artículo 10.3 de la LIS de 2014 establece que en el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de dichas normas, de acuerdo también con lo que se establecía en la Ley del Impuesto de Sociedades del 95, en cuyo artículo 13, apartado a) se establecía que no serían deducibles las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso derivados de indemnización o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida y estableciéndose en el actual artículo 14 de la Ley de Sociedades de 2014 aplicable al año 2015, como fiscalmente no deducibles, unos supuestos tipificados de provisiones y de manera específica los gastos asociados a provisiones derivadas de obligaciones implícitas, las concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos, los recibidos de reestructuraciones o riesgos de devolución de ventas, de manera que la normativa genérica se ha concretado y todo lo que no se considere expresamente como no deducible fiscalmente debe entenderse deducible.

Segundo.

Para juzgar adecuadamente el caso que nos ocupa hemos de tener en cuenta que el 28 de abril de 2014, el Ayuntamiento de Badajoz recuerda a la recurrente que debe pedir el céntimo sanitario, incluida la mención de los periodos y plazos, dado que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Transportes Basora ha acordado la devolución de esas cantidades que se consideran indebidamente abonadas y de acuerdo con el capítulo IX del pliego de condiciones que rige la contratación de la concesión del servicio público de transportes urbanos de Badajoz y como resulta deficitario y debe enjugar las pérdidas, el Ayuntamiento y de acuerdo con una fórmula establecida deben tenerse en cuenta estos ingresos para determinar la cantidad que ha pagado de más el Ayuntamiento en esos años.

El 10 de abril de 2016 en la respuesta que da la recurrente al Ayuntamiento declara que inicio procedimientos en 2008 para la devolución del céntimo sanitario desde 2004 y para evitar la prescripción, señalando las diversas cantidades que correspondían y abonadas a los distintos periodos correspondientes de donde deducimos que no se trata simplemente de una admonición o de una información amistosa sino que se trata del ejercicio del clausulado de un contrato público en el que se deducen ajustes de cuentas entre las partes.

Es evidente que a consecuencia de todo lo sucedido no puede resultar perjudicado el Ayuntamiento de Badajoz y en el presente caso no nos encontramos ante un supuesto ordinario a la vista de lo que acabamos de exponer en el primer párrafo de este fundamento, que es lo que realmente pretende la Administración cuando efectivamente y a consecuencia de esta devolución deberán producirse unos ajustes ciertos, expresos y concretos y de la carta y de su tenor se deduce que efectivamente se van a producir los mismos y en ese sentido cobra más importancia la alegación subsidiaria que realiza la Administración referida a que aunque existiera una obligación de reintegro por parte de la entidad actora tampoco tendría la condición de provisión deducible sobre la base de que no es un riesgo imprevisible y que no por eso deba tributar menos en el IS.

Tercero.

La contabilidad es evidente que debe reflejar la real situación patrimonial de la empresa y desde luego un problema que sucede con el céntimo sanitario es que se refiere a periodos prescritos y lo correcto sería, como sin duda habrá hecho el Ayuntamiento al aplicar a cada ejercicio los ingresos y gastos correspondientes, eliminando la torpeza provocada por la Administración (independientemente de la que sea responsable, ya que ante la UE es el Estado responsable y directamente con ello la Administración general sin perjuicio de sus ajustes) de cobrar un impuesto que no debía hacerlo y por lo que no debe resultar perjudicado un tercero en un contrato público, como sin duda lo es el Ayuntamiento de Badajoz, que ha tenido que hacer frente indebidamente a unos gastos de los que no tiene obligación de soportar, ya que el desbalance del servicio o las cuentas son erradas de la torpeza de la Administración Tributaria exactora de ese impuesto.

Cuarto.

Aclarado que no nos encontramos ante un supuesto ordinario de devolución de cantidades sin más, ya que en principio, se deduce que la recurrente va a tener que pagar al Ayuntamiento, al haber recibido mayores cantidades derivadas del ajuste correspondiente a menores gastos de la recurrente se deduce la existencia real de una deuda de acuerdo con los parámetros que le señala el Ayuntamiento, que ha enjugado un déficit en el servicio que va a ser menor derivado de menores gastos en combustible, lo que determina un ejercicio con menores pérdidas en el servicio y que abonó en exceso el Ayuntamiento por esa circunstancia.

Debemos, sin embargo, atender a la normativa específica reguladora, aunque decimos que efectivamente pesa una obligación sobre la recurrente y que para actuar diligentemente como un buen padre de familia no puede disponer de ese dinero por el riesgo de no poder hacer frente a una deuda previsible y cierta y si no tuviese en cuenta esta circunstancia o si se permitiera que las cuentas que se presentan ante el fisco no obedezcan a su verdadera situación patrimonial se vulneraría el espíritu del artículo 10.3 de la Ley 27/2014 del IS.

La Administración sostiene que como no tiene la consideración de fiscalmente deducible debe tributar y no tiene el carácter deducible al responder a un riesgo imprevisible, cuando en el caso sucede realmente lo contrario.

Si fuera un riesgo imprevisible o inimaginable no se debería provisionar ni estaría permitido provisionar pero si se trata de un riesgo real y cierto del que ha sido advertida la recurrente por el acreedor con argumentos evidentemente ciertos, lo correcto es provisionar y en este sentido debemos tener presentes lo que se dispone en el artículo 14.3 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, especialmente en sus apartados a), b) y c) referidas a obligaciones implícitas o tácitas, de donde se deduce una cierta incertidumbre o en caso de reestructuraciones salvo si se refiere a obligaciones legales o contractuales pero entendemos que en el caso se trata de un gasto previsible y constatado de forma expresa, derivado de un contrato público, que no de otras cuestiones que deriven de la voluntad de la recurrente.

En estas circunstancias consideramos la aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2011 y del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 28 de mayo de 2004, caso basado en un acta notarial del la que se infiere una obligación real y constatada y una obligación de frente a una responsabilidad económica concreta señalando, igualmente, que de no provisionarse se estaría disfrazando la verdadera situación de la empresa y la finalidad que se establece en la normativa de contabilidad para que reflejen la real situación de la misma. Tampoco consideramos que se trate de prevenir situaciones hipotéticas de desbalance a que se refiere la Consulta 1130/98 y la recurrente valora el importe de las provisiones según un criterio que no han sido puesto en tela de juicio en su aspecto cuantitativo y la Consulta vinculante V-257872016 favorece a la recurrente, ya que en esa Consulta la deuda obedece a la propia voluntad asumida por la empresa, aunque estuviese correctamente adoptado el Acuerdo social y contabilizada, que en el caso que nos ocupa tampoco se dice que constituya un óbice.

No se trata, a juicio de la Sala, de una obligación implícita o hipotética sobre la base de determinados argumentos sino de una obligación derivada de un contrato público con todos los fundamentos incontestables, lo que determina la resolución de este recurso.

Por todo lo expuesto procede anular la liquidación y sanción practicada por la Administración, teniendo además en cuenta que no se ha producido ninguna clase de ocultación y que estaríamos ante una interpretación razonable de la norma, procediendo también abono de los intereses de demora correspondientes por la indebida exacción y no haber podido disfrutar de esa cantidad.

Quinto.

Que en materia de costas rige el artículo 139 de la Ley 29/98 que las impone siguiendo el criterio objetivo de vencimiento

FALLO

Que en atención a lo expuesto debemos de estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEARE de 31 de enero de 2022 a que se refieren los presentes autos y en su virtud de la debemos de anular y anulamos por no ser conforme a Derecho, con las consecuencias inherentes a tal pronunciamiento, con devolución de las cantidades abonadas y los intereses legales correspondientes y todo ello con expresa condena en costas para la Administración demandada.

Contra la presente sentencia sólo cabe recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. El recurso de casación se preparará ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo del TSJ de Extremadura en el plazo de treinta días contados desde el día siguiente al de la notificación de la sentencia.

La presente sentencia sólo será recurrible ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, siempre que hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora.

El escrito de preparación deberá reunir los requisitos previstos en los artículos 88 y 89 LJCA y en el Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE 6-7-2016).

De conformidad con lo dispuesto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la LOPJ, según la reforma efectuada por LO 1/2009, de 3 de noviembre, deberá consignarse el depósito de 50 euros para recurrir en casación. Si no se consigna dicho depósito el recurso no se admitirá a trámite.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, remítase testimonio junto con los autos, al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días, y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- En la misma fecha fue publicada la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado que la dictó. Doy fe.

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.