

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089485

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LAS ISLAS BALEARES

Sentencia 167/2023, de 2 de marzo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 825/2020

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Valoración del inmovilizado material. Provisión por deterioro de cinco inmuebles.** Señala la Sala que, con arreglo a las normas de contabilidad, un inmueble experimenta deterioro cuando su valor contable es superior a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable, menos los costes de venta y su valor de uso. Cuando esto sucede, entonces es cuando se produce el gasto de deterioro fiscalmente deducible. Y esa situación de hecho, es la que el declarante debe estar en posición de justificar ante la Administración. Pues bien, sucede que requerido para ello, no lo hizo. Y tampoco ahora en fase judicial, donde ni siquiera ha solicitado práctica de prueba. La parte no dotó deterioro alguno en los ejercicios fiscales anteriores sobre dichos inmuebles. Ante esa circunstancia el deterioro no puede justificarse en la situación macroeconómica general del año 2014 tal y como refirió en la exposición realizada, porque la situación económica en ese ejercicio fiscal no era distinta de la que se vivió durante los años 2010, 2011, 2012 y 2013. No se produjo en aquella anualidad en la economía de nuestro país ninguna situación relevante que diferenciara aquel ejercicio, de los anteriores. Es un dato muy trascendente que esos locales tenían concertados contratos arrendaticios que estaban garantizados, tres de ellos, hasta un total de 25 años. Ello confiere una seguridad muy grande al arrendador. Además, ninguno de esos contratos se había resuelto o estaba en vías de extinguirse. Y de haberlo hecho, que no lo fue, tampoco suponía ello para la arrendadora un quebranto muy significativo, precisamente por la garantía pactada en esos contratos. Si bien es cierto que desde hace ya años existe un plan de reconversión y cierre de oficinas bancarias, porque cuatro de esos locales estaban ocupadas por oficinas de esa condición, y ese dato fue esgrimido por la parte como justificativo del deterioro declarado, no lo es menos que en el año 2014, la Administración acreditó en el expediente administrativo y la parte no lo ha desvirtuado, que el número de cierre de oficinas no fue significativo. Pero lo que es más trascendente, tampoco los locales de autos sufrieron ningún cambio. Los arrendamientos, incluidos los que albergaban una oficina bancaria, continuaban pacíficamente. Por tanto, la Sala comparte el razonamiento de la Administración de que el deterioro debe justificarse sobre una base cierta y real. No es admisible dotar un deterioro sobre la base de consideraciones generales y vagas que no tienen una incidencia efectiva en los bienes concretos sobre los cuales se denuncia ese deterioro. Y esto es lo que en autos sucede. Las dificultades económicas que se atravesaron en el año 2014 no eran muy distintas de las de años anteriores. Y si aquella situación no provocó en la mercantil la necesidad de contabilizar el deterioro sobre dichos concretos inmuebles, no puede escudarse la parte en la situación económica de 2014, sustancialmente igual a los años anteriores, para pretender dicha contabilización, porque la parte queda vinculada por sus propios actos. **Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta.

#### PRECEPTOS:

RD 1514/2007 (PGC), norma 2º.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 191 y 195.  
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 59.  
RD de 3 de febrero de 1881 (LEC), art. 217.

#### PONENTE:

*Doña María Carmen Frigola Castellón.*

Magistrados:

Don PABLO DELFONT MAZA  
Don FERNANDO SOCIAS FUSTER  
Don MARIA CARMEN FRIGOLA CASTILLON

**T.S.JILLES BALEARS SALA CON/AD**

PALMA DE MALLORCA

SENTENCIA: 00167/2023

PLAÇA DES MERCAT, 12

Teléfono: 971 71 26 32 Fax: 971 22 72 19

Correo electrónico: tsj.contencioso.palmademallorca@justicia.es

N.I.G: 07040 33 3 2020 0000731

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000825 /2020 HACIENDA ESTATAL

De ALBATROS GESTION DE PROYECTOS SL

Abogado: ANTONI VALDIVIA MARTIN

Procurador: CRISTINA SAMPOL SCHENK

Contra TEAR DE BALEARES - SEDE PALMA DE MALLORCA MINISTERIO DE HACIENDA

Abogado: ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA

En Palma de Mallorca a 02 de marzo de 2023.

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE

D. Pablo Delfont Maza

MAGISTRADOS

D. Fernando Socías Fuster

Dª : Carmen Frigola Castellón

VISTOS por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de les Illes Balears el presente procedimiento nº 825/2020 seguido a instancia de la entidad ALBATROS GESTIÓN DE PROYECTOS, SLU, representada por la Procuradora Sra. Dª. Cristina Sampol Schenk y defendida por el Letrado Sr. D. Antonio Valdivia Martín contra la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO representada y defendida por el Abogado del Estado Sr. D. Jorge López-Jurado Montoro de Damas.

El acto administrativo es la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional en Illes Balears de 29 de septiembre de 2020 que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta por la recurrente contra el Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad en materia de Impuesto sobre sociedades ejercicios 2014, 2015 y 2016 y también contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador derivado del anterior .

La cuantía del procedimiento se fijó en 252.452,33 euros.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. Carmen Frigola Castellón, quien expresa el parecer de la Sala.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO:**

**Primero.**

La recurrente interpuso su recurso contencioso el 21 de diciembre de 2020 que se registró al número 825/2020, y tras requerimiento de subsanación se admitió a trámite por Decreto del Letrado de la Administración de justicia el 22 de abril de 2021 que ordenó la reclamación del expediente administrativo.

### **Segundo.**

Recibido el expediente la Procuradora Sra. Sampol formalizó la demanda el 2 de julio de 2021 solicitando en el suplico que en su día se dictara sentencia por la que se dejara sin efecto la Resolución del TEAR de les Illes Balears que confirma la propuesta de liquidación notificada por la Inspección de los Tributos, así como la sanción impuesta por entender que no resultan ajustadas a derecho. No solicitó práctica de prueba.

### **Tercero.**

La Abogacía del Estado presentó su escrito de contestación y oposición a la demanda el 21 de marzo de 2022 y solicitó sentencia por la que se desestimara íntegramente el recurso interpuesto y declarara la plena conformidad a Derecho de la resolución impugnada de adverso, imponiendo las costas a la parte recurrente. No solicita práctica de prueba.

### **Cuarto.**

El 23 de marzo de 2022 se dictó Decreto fijando la cuantía en 252.452,33 euros.

Sin más trámite es declarada concluida la discusión escrita, se señaló para la votación y fallo el día 27 de febrero de 2023.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO:**

### **Primero.**

Se impugna en autos la Resolución del TARIB de 29 de septiembre de 2020 que desestima las reclamaciones económico administrativas interpuestas por la recurrente contra el Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad suscrita por el concepto de Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2014, 2015 y 2016, con una deuda a ingresar por importe de 158.355'95 euros, desglosados en 144.084'28 euros de principal y otros 14.171'67 euros de intereses de recargo, así como también, el acuerdo resolutorio que impuso una multa por un importe total de 104.096'38 euros al ser autora la recurrente de una infracción del artículo 191 de la LGT consistente en dejar de ingresar cometida durante los periodos 2014, 2015 y 2016 y una infracción del artículo 195-1 de la LGT consistente en acreditar indebidamente bases imponibles negativas a compensar en declaraciones futuras, infracción cometida en el ejercicio 2014.

El inicio de las actuaciones inspectoras tuvo lugar con la sociedad A Cas Iaios de Traba S.L. sociedad que fue absorbida por la mercantil hoy recurrente, Albatros de Gestión de Proyectos S.L., en escritura de fusión de 2 de agosto de 2017.

La inspección inicialmente lo fue para el ejercicio 2014 por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, y con un alcance parcial, esto es, limitándose a la comprobación de la correcta justificación y tributación de las correcciones valorativas por deterioro contabilizadas en el ejercicio 2014. Pero con fecha 27 de febrero de 2018, la Directora General dictó orden de Modificación de Carga en Plan, en virtud de la solicitud de la unidad encargada de la instrucción de las actuaciones inspectoras para la regularización de las incidencias fiscales detectadas en el procedimiento inspector en curso, y se amplió la extensión a comprobar con carácter general el IS para los ejercicios 2015 y 2016.

La actividad económica de la mercantil A Cas Iaios de Traba S.L. en los ejercicios fiscales objeto de comprobación era la de alquiler de locales industriales.

La discusión de autos descansa principalmente en la deducibilidad fiscal en la declaración liquidación del IS ejercicio 2014 del deterioro supuestamente experimentado por unos determinados bienes inmuebles que formaban parte del inmovilizado de la sociedad inspeccionada.

En efecto, en el ejercicio 2014 la mercantil A Cas Iaios de Traba S.L. dotó contablemente una pérdida por deterioro del inmovilizado material, por un importe de 693.975'85 euros. Y teniendo el deterioro una calificación jurídico contable de gasto, la Administración acepta esa deducibilidad siempre y cuando esté justificada la procedencia de ese registro contable. Y considera que la actora no lo probó en vía administrativa, traduciéndose ello en la no aceptación de la dotación contabilizada por dicho concepto en la declaración del ejercicio 2014.

Para una mejor comprensión del debate extraemos del acuerdo de liquidación señalamos los siguientes puntos:

"(...)Según ya hemos mencionado en los antecedentes de hecho del presente acuerdo de liquidación, en los ejercicios comprobados la sociedad A CAS IAIOS DE TRABA SL estaba dada de alta en el epígrafe 861.2 "Alquiler de locales industriales". Para el ejercicio de su actividad económica, adquirió los cinco inmuebles sobre los que, en fecha 31 de diciembre de 2014, dotó el deterioro contable que se dedujo como gasto tanto contable como fiscalmente, incidiendo de esta forma la base imponible del IS de ese ejercicio.

(...)

Por lo tanto, al menos al cierre de cada ejercicio económico, la sociedad deberá evaluar si existen indicios o no, de que algún elemento del inmovilizado o de las inversiones inmobiliarias pueda haberse deteriorado y, en caso afirmativo, deberá efectuar la estimación de su valor recuperable para cuantificar el importe del gasto por deterioro que debe figurar en su contabilidad. (...).

Se trata por tanto de realizar un análisis, en su caso, cuantificación ejercicio a ejercicio.

La corrección valorativa solo procederá si el valor contable del bien es superior a su valor recuperable, entendiéndose por éste al mayor valor entre, su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

Los conceptos de valor contable, valor razonable, costes de ventas y valor en uso vienen definidos en el Marco conceptual de la contabilidad, apartado 6º de la Parte Primera del PGC, con el siguiente sentido (...)

De esta forma, la norma contable obliga a las empresas a registrar el deterioro de valor de un activo cuando se aprecien dificultades para recuperar su valor, es decir, cuando se espere que los beneficios o rendimientos económicos futuros, incluido el importe que se pueda obtener en la venta o enajenación, que se esperen obtener no superan su valor contable o valor en libros. Y este cálculo debe quedar suficientemente motivado y fundamentado y, además, debe estar basado en hipótesis razonables. (...)

La Inspección, a pesar de los esfuerzos del obligado tributario por demostrar la procedencia del deterioro y la procedencia de su cálculo, considera que no se ha aportado en todo el procedimiento ningún documento que acredite fehacientemente que se hubieran producido cambios a lo largo del ejercicio 2014 en las condiciones iniciales de los arrendamientos de los bienes inmuebles propiedad de A CAS IAIOS DE TRABA, S.L., respecto de los que contabilizó el deterioro objeto de este análisis. (...)

Según ya hemos expuesto anteriormente, las explicaciones y la documentación aportadas por el obligado tributario en relación a los eventos o circunstancias que pudieron tener en el ejercicio 2014 un impacto significativo en el valor recuperable de los activos, se basaban en un análisis de carácter general de la crisis financiera y bancaria en España.

En su escrito reconoce el contribuyente que esa crisis iba a provocar que los bancos redujesen su número de sucursales lo que podía incidir en el valor de los inmuebles arrendados, ya que podía suponer (en el futuro) la rescisión de algún contrato.

Como prueba de ello aporta documentación que acredita las rescisiones de contratos de otra empresa del grupo familiar (ALBATROS GESTION DE PROYECTOS, S.L.), que se produjeron con posterioridad al ejercicio 2014 y por las que, además ALBATROS GESTIÓN DE PROYECTOS SL en su calidad de arrendador percibió del arrendatario importantes cantidades de dinero por las indemnizaciones pactadas en caso de rescisión anticipada de los contratos de arrendamiento.

A este respecto, debe ponerse de manifiesto que la explicación ofrecida por el contribuyente no deja de ser un riesgo incierto, fundamentado exclusivamente en unas condiciones generales del mercado, de carácter macroeconómico.

En ningún caso, se fundamentan concretamente en un riesgo cierto y concreto que afecte a la entidad mercantil A CAS IAIOS DE TRABA, S.L., (...)

Y por ello, esta Inspección considera que el obligado tributario no ha acreditado suficientemente que la empresa no tenga capacidad para generar recursos futuros con los bienes inmuebles sobre los que dota el deterioro, que permitan recuperar el valor de los mismos y, en consecuencia, la pérdida por deterioro de inmuebles contabilizada por la mercantil no se encuentra debidamente justificada y no puede admitirse como gasto fiscalmente deducible.

A esta conclusión coadyuva, además, y sentimos ser reiterativos en esta idea, pero es que la consideramos esencial para no admitir la procedencia del deterioro, el hecho de que los inmuebles deteriorados se encontraban arrendados en el ejercicio 2014 en las mismas condiciones que en la fecha de su adquisición, sin que haya existido ningún factor o riesgo puesto de manifiesto por la entidad que motive, precisamente en el ejercicio 2014, la contabilización del deterioro por importe de 693.975,85 €.

Tampoco consta ningún impago por parte de los arrendatarios que pueda justificar o suponer un riesgo para la recuperación del valor, y el obligado tributario no ha contabilizado ninguna provisión por insolvencias de créditos en este ejercicio ni en los anteriores.

Además, entre las condiciones de arrendamiento de los cinco inmuebles existe un plazo de obligado cumplimiento para el arrendatario, en el cual se obliga a continuar en el arrendamiento y a pagar el importe de la

renta pactada, siendo este plazo en el caso de los tres inmuebles arrendados a BANCO DE SABADELL, S.A. de 25 años desde el inicio (año 2010). (...)

Por último, según hemos señalado, la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013, se refiere a la necesidad de evaluar, al menos al cierre del ejercicio, la existencia de indicios del deterioro para cada activo. (...)

Por lo tanto, si el obligado tributario no lo ha hecho en los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013 es porque entendía que en esos ejercicios no existían indicios del posible deterioro de alguno de sus elementos patrimoniales. Sorprendentemente los indicios se advirtieron en el ejercicio 2014, ejercicio en el que se dotó el deterioro, curiosamente el año en el que se conoció el cambio de la normativa fiscal, modificación normativa aplicable a partir de 01 de enero de 2015 (01/01/2015) y que implicaba la no deducibilidad fiscal del deterioro en ningún caso. Por lo que se aprecia de las declaraciones-liquidaciones presentadas, parte del deterioro contabilizado en el ejercicio 2014, revirtió en el ejercicio 2015 (180.063,30 euros) y parte en el ejercicio 2016 (192.262,01 euros).

El deterioro supone anticipar una pérdida, por lo que hay que ser prudente en su contabilización. (...)"

La Resolución del TEAR que en autos se impugna, señala que la cuestión de autos es netamente probatoria imponiendo el artículo 105 de la LGT la carga de la prueba sobre la parte que quiera hacer valer su derecho. Mientras que pesa sobre la sociedad A Cas laios de Traba S.L. la justificación de la contabilización del deterioro del inmovilizado, a la Administración le compete valorar si la justificación aportada es suficiente para considerar como deducible el deterioro y si su cuantificación es correcta.

El TEAR hace suyos los argumentos de la Inspección y señala, tras un análisis conjunto de las alegaciones y documentos presentados por la reclamante, que la justificación del deterioro no se ha realizado por el obligado tributario obligado a ello y por eso no es procedente la dotación contabilizada del deterioro. En efecto, el TEAR analiza la argumentación de la justificación esgrimida por la parte y concluye que no se da esa acreditación en la medida que tal y como refiere el Acuerdo impugnado no existían indicios en el ejercicio 2014 que no existieran ya en los ejercicios 2013, 2012, 2011 i 2010 por lo que no hay una razón convincente de apuntar ese deterioro en el ejercicio 2014, justamente cuando se conoce el cambio normativo que se producirá a partir del 1/1/2015 y que va a implicar que el deterioro contable de los elementos patrimoniales de los sujetos pasivos del IS, deje de tener la consideración de deducible fiscalmente.

Además, los contratos arrendaticios sobre esos inmuebles estaban garantizados por un plazo mínimo de arrendamiento de obligado cumplimiento.

Disconforme con esa argumentación se instala la discusión en sede jurisdiccional. En la demanda se reproducen los argumentos debatidos en vía administrativa y en definitiva la recurrente pretende que se aplique el test deterioro de esos inmuebles según la normativa utilizada para la contabilización del deterioro en el Plan General Contable (PGC) aprobado por RD 1514/2007 y la Resolución de 18/9/2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Se opone a la demanda el Abogado del Estado que defiende la legalidad del acto impugnado y la falta de justificación de la parte del deterioro de ese inmovilizado.

## Segundo.

La cuestión relativa a la carga y valoración de la prueba es clara en nuestro ordenamiento jurídico.

El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone en su apartado 1 que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"

En un planteamiento coherente con ello, el artículo 217.1 LECiv determina que cada una de las partes en el proceso ha de probar los hechos que constituyen la base fáctica de las normas que invoca a su favor.

En este caso, donde se discute si el deterioro del valor del inmovilizado material que la actora plasmó en su autoliquidación, es o no ajustada a derecho, al tratarse el deterioro de un hecho que excluye o minorra la obligación tributaria, la carga probatoria recae en el obligado tributario, en este caso la recurrente.

El deterioro que se predica de los inmovilizados objeto de autos, esto es, los cinco inmuebles sitos en la Avenida Giorgeta nº 17 de Valencia, el local de la Calle Bruc nº 93 de Barcelona, el local del Paseo de la Bonanova nº 45 de Barcelona, el local sito en la Calle República Argentina nº 28 de Barcelona y el local sito en Calle Benito Feijoo nº 10 de Puerto Portals Calviá, se convierte en una cuestión de hecho, cuya carga pesa sobre la recurrente. Y dicho deterioro se puede acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

## Tercero.

La normativa aplicable al caso es la ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con lo establecido en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, a fin de considerar cómo deben valorarse los deterioros del inmovilizado en poder de la obligada tributaria.

Ocurre que los locales sitos en Calle Bruc, paseo de la Bonanova de Barcelona y el local sito en Valencia en la Avenida César Georgieta nº 17 fueron adquiridos por la mercantil A Cas Iaios de Traba S.L. mediante escritura pública de 15 de diciembre de 2010. Al tiempo de la compraventa realizada, dichos locales tenían concertados sendos contratos de arrendamiento a favor del Banco de Sabadell, contratos que estaban garantizados por un plazo de 35 años de duración, 25 de los cuales, eran obligatorios para el arrendatario. Específicamente se pactó que, en el supuesto de que el Arrendatario resolviera el arrendamiento con anterioridad a la finalización del plazo de obligado cumplimiento o del plazo contractual (en caso de que el arrendatario no hubiere ejercitado el desistimiento anticipado), o en caso de terminación de este arrendamiento con motivo de un supuesto de resolución para el arrendador, el arrendador estará facultado para percibir del arrendatario todas las rentas no vencidas hasta la finalización del plazo de obligado cumplimiento o bien, si fuere resuelto durante los últimos diez años del plazo contractual, hasta la finalización de ese plazo contractual. Y sobre esos locales había una opción de compra por parte del Banco de Sabadell a formalizar a los 25 años a contar a partir del 30 de abril de 2010 o a la fecha de extinción del arrendamiento, siempre y cuando a esas fechas, todavía fuera arrendatario de esos inmuebles.

El local sito en Puerto Portals de Calviá fue adquirido por la recurrente el 28 de junio de 2010 a la entidad Barclays Bank SA. Consistía en una oficina bancaria que ocupaba dos locales y un apartamento. Inmediatamente a la adquisición, fue arrendado a la entidad financiera transmitente mediante contrato de arrendamiento por un plazo de 20 años prorrogables por años sucesivos. Los 10 primeros años eran garantizados y de obligado cumplimiento para el arrendatario que, en caso de desistimiento anticipado del arrendatario vendrá obligado al pago de la renta correspondiente a los meses y días que restasen para el cumplimiento íntegro del plazo de obligado cumplimiento o de preaviso convenido.

Por último, el local sito en República Argentina nº 28 de Barcelona, fue adquirido en escritura pública de fecha 26 de septiembre de 2012, haciéndose constar que la citada finca se encontraba arrendada a Adeslas Dental SAU en virtud de contrato de arrendamiento de 1 de junio de 2012 en donde se pactó una vigencia de contrato de diez años en total, con posibilidad de cinco prorrogas anuales consecutivas y transcurrido ese plazo, por prórrogas tácitas de un año hasta que cualquiera de las partes manifestara su intención de no prorrogar más el contrato. Existía una obligación garantizada de arrendamiento durante los primeros cinco años de duración del contrato, transcurridos los cuales, la arrendataria podía desistir del contrato.

Pues bien, con arreglo a las normas de contabilidad, en concreto lo dispuesto en la norma de registro y valoración 2ª del PGC punto 2 apartado 2, un inmueble experimenta deterioro cuando su valor contable es superior a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable, menos los costes de venta y su valor de uso. Cuando esto sucede, entonces es cuando se produce el gasto de deterioro fiscalmente deducible. Y esa situación de hecho, es la que el declarante debe estar en posición de justificar ante la Administración.

Pues bien, sucede que requerido para ello, no lo hizo. Y tampoco ahora en fase judicial, donde ni siquiera ha solicitado práctica de prueba,

En efecto, en el ejercicio fiscal 2014, la mercantil A Cas Iaios de Traba S.L. en relación a esos cinco inmuebles dotó el deterioro en la suma de 693.975,85 €. Pero la parte no dotó deterioro alguno en los ejercicios fiscales anteriores sobre dichos inmuebles. Ante esa circunstancia el deterioro no puede justificarse en la situación macroeconómica general del año 2014 tal y como refirió en la exposición realizada, porque la situación económica en ese ejercicio fiscal no era distinta de la que se vivió durante los años 2010, 2011, 2012 y 2013. No se produjo en aquella anualidad en la economía de nuestro país ninguna situación relevante que diferenciara aquel ejercicio, de los anteriores.

Es un dato muy trascendente que esos locales tenían concertados contratos arrendaticios que estaban garantizados, tres de ellos, hasta un total de 25 años. Ello confiere una seguridad muy grande al arrendador. Además, ninguno de esos contratos se había resuelto o estaba en vías de extinguirse. Y de haberlo hecho, que no lo fue, tampoco suponía ello para la arrendadora un quebranto muy significativo, precisamente por la garantía pactada en esos contratos.

Si bien es cierto que desde hace ya años existe un plan de reconversión y cierre de oficinas bancarias, porque cuatro de esos locales estaban ocupadas por oficinas de esa condición, y ese dato fue esgrimido por la parte como justificativo del deterioro declarado, no lo es menos que en el año 2014, la Administración acreditó en el expediente administrativo y la parte no lo ha desvirtuado, que el número de cierre de oficinas no fue significativo. Pero lo que es más trascendente, tampoco los locales de autos sufrieron ningún cambio. Los arrendamientos, incluidos los que albergaban una oficina bancaria, continuaban pacíficamente.

La Sala comparte el razonamiento de la Administración de que el deterioro debe justificarse sobre una base cierta y real. No es admisible dotar un deterioro sobre la base de consideraciones generales y vagas que no tienen una incidencia efectiva en los bienes concretos sobre los cuales se denuncia ese deterioro. Y esto es lo que en autos sucede.

Las dificultades económicas que se atravesaron en el año 2014 no eran muy distintas de las de años anteriores. Y si aquella situación no provocó en la mercantil A Cas Iaios de Traba la necesidad de contabilizar el deterioro sobre dichos concretos inmuebles, no puede escudarse la parte en la situación económica de 2014,

sustancialmente igual a los años anteriores, para pretender dicha contabilización, porque la parte queda vinculada por sus propios actos.

Y en cuanto a que el deterioro es una diferencia temporaria y que realizó las reversiones correspondientes en los años 2015 y 2016, ello no es así, porque como ya indicó la actuario se trataría de una diferencia temporaria sólo hasta el 31 de diciembre de 2014 que es la fecha en la que se contabiliza el gasto, puesto que a partir de la entrada en vigor el 01 de enero de 2015 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, ya no se trata de una diferencia temporaria, sino que tiene un carácter permanente y nunca tendría la consideración de gasto fiscal. Sucede que en la nueva ley, a tenor del artículo 13-2 a), iban a dejar de ser deducibles fiscalmente todos los deterioros de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias. Así expresamente lo señala ese artículo y apartado que establece "N o serán deducibles: a) las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado tangible".

En definitiva, la parte no ha desvirtuado los razonamientos de la Administración que considera no justificada la dotación del deterioro declarada por la parte en el ejercicio fiscal 2014.

#### **Cuarto.**

En cuanto a la sanción impuesta. La Administración sanciona a la recurrente con arreglo al artículo 191 de la LGT con la calificación de leve, por dejar de ingresar, ya que se ha deducido como gasto fiscal un deterioro que no era procedente. Y se le sanciona con multa pecuniaria proporcional del 50 por 100 de la base de la sanción. Así se la sanciona con multa de 26.420'53 euros para el ejercicio 2014, 21.120'83 euros para el ejercicio 2015 y 24.550'79 euros para el ejercicio 2016. Todas esas sumas corresponden al 50% de la base de la sanción.

También le impuso sanción por haber cometido la infracción del artículo 195-1 de la LGT pues con la incorrecta declaración-liquidación del IS del ejercicio 2014 el obligado tributario se dedujo, como gasto sin acreditar los requisitos para ello un deterioro inmovilizado, resultando una base imponible negativa a compensar en las declaraciones futuras por importe de 517.839 euros. Y esa base imponible negativa la utiliza para compensar las bases imponibles positivas declaradas en sus liquidaciones del IS ejercicios 2015 y 2016.

Al tratarse de partidas a compensar, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2º del artículo 195 de la LGT, la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 15% de la base de la sanción, de forma que la cuantía de la sanción asciende a 77.675'85 euros (15% de 517.839 euros).

La parte actora en su demanda explica que la obligada tributaria actuó con diligencia y aplicó lo contemplado en el PGC relativo a la determinación del valor de realización de sus inmuebles. Por lo tanto, defiende inexistencia de culpa probada en su actuar. Y en segundo lugar, denuncia falta de proporcionalidad en la sanción impuesta.

No aceptamos los argumentos. La Administración justifica la culpabilidad de la recurrente en la circunstancia de que la obligada tributaria, que no vió necesario contabilizar deterioro en los años 2010 y siguientes, ante la entrada en vigor de la ley 27/2014 el 1 de enero de 2015 que ya no permite contabilización de pérdidas por deterioro contabiliza el deterioro lo cual comporta un gasto fiscal deducible que no concurría.

Si la situación económica no era diferente de los años precedentes, y no incide sobre esos inmuebles y arrendamientos concertados convenientemente garantizados, ninguna situación que sea remarcable que los ponga en un riesgo cierto y real, y frente a ello se está en la inminencia de un cambio normativo importante que impediría en lo sucesivo la posibilidad de practicar esa dotación de deterioro, la actitud de contabilizar dicho deterioro sin justificar, es, cuanto menos, un comportamiento negligente.

Además también resulta negligente su conducta cuando en el año 2016 no presenta declaración del impuesto sobre sociedades al considerar que procedía la declaración bajo el régimen de consolidación fiscal como sociedad integrante del grupo fiscal cuya sociedad dominante era la sociedad Sasga Estribor S.L.. Sucede que el 16 de junio de 2016 esa mercantil realizó una ampliación de capital suscrita íntegramente por D. Feliciano que era el único socio de la mercantil A Cas laios de Traba S.L. de forma que, desde esa fecha, el único socio de esa sociedad era la mercantil Sasga Estribor S.L. En consecuencia, la integración en el grupo fiscal, debió realizarse obligatoriamente en el periodo impositivo del ejercicio 2017, ya que el artículo 59 de la LIS en su apartado 1º establece " Las entidades sobre las que se adquiriera una participación directa o indirecta, como la definida en la letra b) del apartado 2 del artículo anterior (participación directa o indirecta al menos del 75%) y se cumplan el resto de requisitos señalados en dicho apartado, se integrarán obligatoriamente en el grupo fiscal con efecto del periodo impositivo siguiente"

Durante la inspección la propia parte reconoció que la presentación de la declaración liquidación del IS en el ejercicio 2016 bajo el régimen de consolidación fiscal fue un error.

La claridad del precepto transcrito no ofrece dudas, y por lo tanto la actuación realizada por la parte, se califica como un error de derecho vencible.

Por último y en cuanto a la falta de proporcionalidad. Nos dice la parte que siendo la cuota tributaria liquidada de un importe de 144.184'28 euros, la sanción total impuesta asciende a 104.096'38 euros lo que representa un 72'20% de la cuota tributaria y ello excede del 50% contemplado en la LGT, lo que comporta la vulneración de la proporcionalidad que contempla el derecho sancionador tributario.

La proporcionalidad debe medirse en relación a los porcentajes sobre la base de la sanción aplicable. Y no sobre el importe de la cuota tributaria liquidada. Por lo tanto, no apreciamos quiebra de la proporcionalidad en la medida que los cálculos efectuados sobre la base de las sanciones, que se extienden sobre tres ejercicios fiscales, se ha calculado con estricto cumplimiento de lo dispuesto en la LGT y RD legislativo 2063/2004 de 15 de octubre que aprueba el Reglamento General del Régimen sancionador.

Llegados a este punto desestimamos el recurso contencioso.

#### **Quinto.**

En materia de costas de conformidad con el artículo 139 de la Ley 29/98 de 13 de Julio, al desestimarse el recurso contencioso, imponemos las costas devengadas en esta instancia a la parte actora, si bien las limitamos a un máximo total de 2.000 euros y sin perjuicio de lo establecido en el apartado 7º del artículo 139 de la ley Jurisdiccional.

VISTOS los preceptos legales citados y demás de general aplicación

### **FALLAMOS:**

#### **Primero.**

DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo.

#### **Segundo.**

Con imposición de las costas del procedimiento a la parte actora, si bien las limitamos a un máximo total de 2.000 euros, y sin perjuicio de lo establecido en el apartado 7º del artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

Contra esta sentencia y de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 7/2015 en la Ley 19/1998, caben los siguientes recursos:

1.- Recurso de casación a preparar ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears y para la Sala Tercera del Tribunal Supremo, según lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 29/1998, en el plazo de 30 días a partir de la notificación, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea. Téngase en cuenta 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 nº 162 de 6 de julio de 2016-.

2.- Recurso de casación a preparar ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears y para la Sección de casación esta misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears, según lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 29/1998, en el plazo de 30 días a partir de la notificación, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma de Illes Balears. Se tendrá en cuenta también 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 -BOE nº 162 de 6 de julio de 2016-.

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

PUBLICACION.- Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por la Magistrado de esta Sala Ilma. Sra. Dña. Carmen Frigola Castillon, que ha sido Ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Secretario, rubricado.

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.

