

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091889

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)

Sentencia 1140/2023, de 9 de noviembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 359/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Provisiones. Insolvencias. A juicio de la Sala es incuestionable que la recurrente ha soportado materialmente una pérdida por importe de 312.583,05 euros firme e irreversible, en cuanto definitivamente incobrable, del crédito por la realización de la urbanización inicialmente contabilizado en 1.072.047,75 euros; y si bien no nos encontramos ante un supuesto genuino de pérdida por deterioro de crédito por posible insolvencia, sin embargo, es claro que en el importe calificado judicialmente como exceso la actora carece ya de título jurídico para su reclamación frente a terceros, por lo que, desde luego, se produce materialmente una disminución irreversible del activo en el referido importe. La ausencia de previa contabilización de dicha pérdida no puede llevar a desconocer su realidad efectiva, y es que la recurrente se percató del exceso de valoración contable del crédito precisamente con ocasión de las actuaciones inspectoras desplegadas sobre los ejercicios 2014 y 2015, momento en el que instó la oportuna rectificación; es cierto que esta solicitud no puede calificarse ni tramitarse como rectificación de la autoliquidación, pero al ejercer la interesada el derecho a formular alegaciones y presentar los documentos que estimó oportuno, la Inspección de los tributos pudo y debió efectuar una regularización conforme a la realidad comercial expuesta en lugar de ampararse en el principio de previa contabilización de las pérdidas, aquí de difícil cumplimiento dadas las concretas circunstancias en que se ejercitó el derecho. La Sala estima que tampoco es conforme con una Administración servicial la remisión que efectúa el TEAR a posteriores ejercicios.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 12.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 126.

PONENTE:

Don Francisco Javier Pardo Muñoz.

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO

Doña MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

Sala de lo Contencioso-administrativo de

VALLADOLID

Sección Tercera

SENTENCIA: 01140/2023

Equipo/usuario: JVA

Modelo: N11600

N.I.G: 47186 33 3 2022 0000413

PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000359 /2022 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De COAP PROMOCIONES E INVERSIONES SL

ABOGADO D. ALEJANDRO PUERTA LOPEZ-COZAR

PROCURADORA D.ª MARIA BELEN ESCORIAL DE FRUTOS

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a nueve de noviembre de dos mil veintitrés.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA Núm. 1140/23

En el recurso contencioso-administrativo núm. 359/2022 interpuesto por la mercantil COAP PROMOCIONES E INVERSIONES, S.L., representada por la procuradora Sra. Escorial de Frutos y defendida por el letrado Sr. Puerta López, contra Resolución de 9 de noviembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamaciones económico-administrativas núms. 47/383 y 384/2020); es parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014 y 2015 (liquidación y sanción).

Ha sido ponente el Magistrado don Francisco Javier Pardo Muñoz, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Mediante escrito de 28 de febrero de 2022 la mercantil COAP PROMOCIONES E INVERSIONES, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 9 de noviembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núms. 47/383 y 384/2020 en su día presentadas frente al acuerdo de liquidación dictado por la AEAT, en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014 y 2015, resultando una deuda a ingresar de 28.957,14 euros, y frente al acuerdo de imposición de sanción derivado de la anterior liquidación, resultando la sanción a ingresar de 18.672,94 euros.

Segundo.

Interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 7 de junio de 2022 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia que declare la procedencia de la rectificación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, disminuyendo los ingresos del ejercicio en la cantidad de 312.583,05 euros y, por tanto, la inexistencia de cuota resultante a pagar; y subsidiariamente, la estimación de la deducción sobre la cuota positiva que resulte de la doble imposición internacional por importe de 1.788,18 euros, anulando la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de 9 de noviembre de 2021 en el sentido indicado y, en consecuencia, el Acuerdo de Liquidación con lo que sea procedente; y en cualquier caso, deje sin efecto la imposición de sanción, todo ello con condena en costas a la administración demandada.

Tercero.

Deducida la demanda se confirió traslado a la Administración para que contestara en el término de veinte días; mediante escrito de 8 de agosto de 2022 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras y solicitó la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

Cuarto.

La cuantía del recurso se fijó en 24.897,26 €. El proceso no se recibió a prueba al ser innecesaria la propuesta por la recurrente. Las partes presentaron sus respectivos escritos de conclusiones y las actuaciones quedaron el 17 de noviembre de 2022 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el 2 de noviembre de 2023.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA).

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Resolución impugnada y pretensiones de las partes.**

Es objeto del presente recurso la Resolución de 9 de noviembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núms. 47/383 y 384/2020 en su día presentadas por la mercantil COAP PROMOCIONES E INVERSIONES, S.L., frente al acuerdo de liquidación dictado por la AEAT, en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014 y 2015, resultando una deuda a ingresar de 28.957,14 euros, y frente al acuerdo de imposición de sanción derivado de la anterior liquidación, resultando la sanción a ingresar de 18.672,94 euros.

La resolución impugnada desestimó la reclamación por entender que, aunque la interesada no formula alegaciones en relación con el ajuste practicado en el que se aumenta la cifra de negocios del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 en 106.400,00 euros, derivado de la venta de parcelas efectuada por el obligado tributario a la empresa AXTRIZOL S.L., no se ha observado ningún error de hecho ni de Derecho, por lo que se confirma la regularización por este concepto; que aunque el derecho del obligado tributario a solicitar la rectificación de su autoliquidación decae durante la tramitación de un procedimiento de comprobación que incluya la obligación tributaria a que se refiera, en todo caso la Inspección contestó a las alegaciones formuladas al respecto, desestimándolas; que se comparte el criterio de la Inspección ya que si la interesada pretendía deducir una pérdida por deterioro de un crédito que, consideraba, ha tenido lugar en el ejercicio 2014, debería haber procedido en primer lugar a su contabilización, hecho que no ha tenido lugar, sin que tampoco haya acreditado que en el momento del devengo del impuesto se diese alguna de las circunstancias previstas en el artículo 12 TRLISS para poder ser objeto de deducción la pérdida por deterioro de créditos que nos ocupa, por lo que no puede admitirse; que respecto a la procedencia de reducir el activo contabilizado como consecuencia de haber quedado reducido el crédito contabilizado inicialmente en 1.072.047,75 euros a 759.464,70 euros, en tal caso y considerando una pérdida irre recuperable de dicho crédito, la interesada debería haber procedido a dar de baja el crédito contabilizado en un importe de 312.583,05 euros, registrando una pérdida en contabilidad por ese mismo importe, sin embargo, ni la minoración del crédito ni tal pérdida -que considera la reclamante ha tenido lugar como consecuencia de no poder reclamar la totalidad del crédito inicial- han sido objeto de contabilización, por lo que en virtud del principio de inscripción contable ex artículo 13 TRLISS no procede deducir tal pérdida, sin perjuicio de que tales pérdidas puedan ser objeto de deducción en ejercicios posteriores, si se cumplen los requisitos previstos legalmente para dicha deducibilidad; que respecto a que la cuota fijada en el Acuerdo impugnado es incorrecta por no tener en cuenta las deducciones existentes y devengadas en dicho ejercicio 2014 (1.788,18 euros) por doble imposición internacional, hay que entender que la interesada estuvo conforme con el acuerdo liquidatorio en este extremo puesto que habiendo tenido la posibilidad ex artículo 119 LGT de comunicar su preferencia por la aplicación de las deducciones en la liquidación de 2014, no lo hizo; y que concurren los elementos objetivo -calificación de la infracción como grave- y subjetivo de la sanción.

La mercantil COAP PROMOCIONES E INVERSIONES, S.L. (COAP), tras resumir los hechos determinantes de la facturación en exceso por importe de 312.583,05 euros (diferencia entre lo facturado por sistemas generales, 1.072.047,75 euros, y lo que debería haber facturado, 759.464,70 euros conforme al reparto de gastos entre los planes parciales según el Ayuntamiento de Palazuelos de Eresma), alega que en el seno del procedimiento inspector abierto por los ejercicios 2014 y 2015 solicitó la rectificación de la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre

Sociedades del ejercicio 2014 conforme lo establecido en los artículos 120.3 y 221 de la Ley General Tributaria y 126 a 129 del RGGI y 14 del RGRV, y ello por considerar que era de aplicación lo establecido en el artículo 13.1 LIS, pudiendo encuadrarse como una corrección de valor por pérdida o deterioro del valor de los elementos patrimoniales, puesto que habían transcurrido más de seis meses desde la emisión de las facturas a los propietarios y se habían reclamado judicialmente a estos las cantidades impagadas por la ejecución de las obras de urbanización -autos 36/2014 tramitados ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Segovia-, si no se aceptase -como así ha ocurrido y ya no discute-, se solicitaba el ajuste del valor del activo del modo que resultara procedente, entendiéndose que sería la propia Agencia Tributaria la que en virtud de las potestades que le otorga la Ley debía calificar el hecho conforme a su verdadera naturaleza y, por tanto, aplicar el cauce correcto para tal corrección, pues reabierto el ejercicio con las actuaciones inspectoras, la Administración debe tomar en consideración las alegaciones y los documentos aportados para incorporarlos a las regularizaciones del procedimiento inspector efectuando los ajustes necesarios, no solo los que aumenten la cuota tributaria, sino todos aquellos que se fueran incorrectos, aumenten o no la base imponible, para obtener la tributación correspondiente a los verdaderos negocios jurídicos realizados, y ello con independencia de su correcta o incorrecta contabilización, no habiendo resuelto la Administración ni el TEAR sobre la alternativa solicitada, no pudiendo aceptarse la argumentación del TEAR en cuanto que para reducir el valor del activo debería haberse dado de baja en la contabilidad al considerarlo una pérdida irrecuperable y que en virtud del principio de inscripción contable al no constar contabilizado no puede deducirse; que estamos ante un menor ingreso, y exceso en los ingresos declarados, no es un gasto que compense los ingresos declarados, ni una pérdida como resultado del mismo; que en cuanto a las deducciones por doble imposición, con la anulación de los ajustes de las existencias -que fueron aceptados- y el ajuste pretendido por el menor ingreso de las obras de urbanización y sistemas comunes, en modo alguno resultaba cuota positiva, por lo que, hasta el acuerdo de liquidación, no pensaron que podrían deducirse cantidad alguna por doble imposición, y por tanto, no cabía su solicitud, y una vez dictado el acuerdo de liquidación se solicita, debiendo el órgano inspector haber aplicado de oficio las mismas ex artículo 31 LIS, y puesto que con la regularización efectuada la cuota es positiva, debe aplicarse la deducción por doble imposición internacional en el ejercicio generado, esto es, el 2014 y no dejarse para su aplicación a ejercicios futuros, no exigiendo al contribuyente optar la aplicación o no de dicha deducción como en el caso de las bases impositivas negativas, pues aquí la ley es tajante e imperativa en el sentido de que debe deducirse, sin opción alguna, pues así se desprende de la expresión utilizada en el mentado precepto legal al afirmar que "se deducirá de la cuota"; y que respecto de la sanción por no haber declarado el beneficio en la venta de unas parcelas, no se acredita el elemento subjetivo de la culpabilidad, ni tampoco el objetivo ya que, de estimarse sus alegaciones, la cuota sería negativa no existiendo base para imponer la sanción.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando que la solicitud de rectificación se ha tratado en el seno del procedimiento de regularización tributaria y se ha desestimado. Las razones de dicha desestimación han de ser confirmadas en sede judicial, pues el gasto no estaba debidamente contabilizado ex art. 19.3 del TRLIS, no procediendo tampoco admitir la deducción del gasto pretendida ex artículo 12.2 TRLIS en cuanto a las pérdidas por deterioro de los créditos incobrables; que en cuanto a la procedencia de reducir el activo contabilizado como consecuencia de haber quedado reducido el crédito contabilizado inicialmente en 1.072.047,75 euros a 759.464,70 euros, cabe indicar que para ello debería haberse procedido por COAP a dar de baja el crédito contabilizado en un importe de 312.583,05 euros, registrando una pérdida en contabilidad por ese mismo importe, si bien, ni la minoración del crédito ni tal pérdida que considera la mercantil recurrente ha tenido lugar como consecuencia de no poder reclamar la totalidad del crédito inicial, han sido objeto de contabilización, por lo que, de acuerdo con lo expuesto más arriba, en virtud del principio de inscripción contable regulado en el artículo 19.3 del TRLIS, no procede deducir tal pérdida, lo que no obsta, como apunta el TEAR en su Resolución, a que si en ejercicios posteriores se procede a acreditar una pérdida o deterioro de crédito del modo que exige el legislador, incluida su previa y debida contabilización, pueda entonces ejercer su derecho a deducir tales pérdidas; que respecto de las deducciones por doble imposición internacional, no se ha formulado ante el órgano que liquida, sino extemporáneamente en sede económico-administrativa ante un órgano que tan solo tiene competencia para revisar la validez del acuerdo recurrido, siendo el seno del procedimiento de regularización en el que debió el sujeto pasivo alegar el derecho a aplicar esta deducción que no pudo aplicar a su autoliquidación por falta de cuota positiva, insistiendo en que la pretensión debe ser inadmitida por ejercitarse de forma extemporánea y ante un órgano totalmente incompetente para acordar su aplicación, que en todo caso sería de mera retroacción de actuaciones; y que concurre el elemento subjetivo de la culpabilidad en la imposición de sanción.

Segundo. *Sobre la solicitada rectificación de la autoliquidación de 2014 por minoración de los activos declarados: estimación. Anulación del acuerdo sancionador.*

No se discute que la recurrente emitió en fecha 17 de diciembre de 2013 certificación final de obra por la partida sistemas generales a cargo de los propietarios del Plan Parcial Resto Palazuelos de Eresma por importe de 1.072.047,75 euros, cuantía que la sentencia de 14 de mayo de 2015 recaída en el procedimiento ordinario 36/2014 seguido en el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Segovia a instancia de la aquí recurrente contra el

Ayuntamiento y otros, redujo a 759.464,70 euros; la sentencia contiene el siguiente pronunciamiento: « La parte actora no puede exigir la iniciación del procedimiento de apremio, dado que no se ha aprobado la liquidación definitiva, y además pretende cobrar en exceso la cantidad que corresponde abonar a los propietarios del Plan Parcial Carrascalejo Resto, que conforme al Decreto de fecha 8 de enero de 2014, asciende a la cantidad de 759.464,70 euros y no la cantidad de 1.072.047,75 euros que figura en la certificación final de obra, que ha servido para reclamar a los propietarios del Plan Parcial Carrascalejo Resto».

Tampoco se cuestiona que en el curso de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015 iniciadas el 25 de junio de 2018 la hoy recurrente solicitó la rectificación de la autoliquidación presentada en el ejercicio 2014 en relación con la reducción judicial de aquella cantidad a fin de que, o bien se considerase en la base imponible ex artículo 13.1 LIS como pérdida por deterioro para insolvencia de deudores -que la Inspección de los tributos rechazó por entender que no concurrían los requisitos legales, a lo que la recurrente ahora se aquietta-, o bien que "En cualquier caso, la reducción del importe reclamado que la sentencia reputa como cantidad reclamada en exceso, si no se admitiese incluida como pérdida por deterioro por insolvencias, debe ser objeto de ajuste como cualquier elemento de activo de la sociedad", frente a lo que el acuerdo liquidatorio señala "Tampoco procede reconocer en el ejercicio 2014 una pérdida no recuperable que no ha sido declarada ni contabilizada y sin que se haya aportado documentación que justifique la calificación de la deuda de sus clientes como créditos incobrables a la fecha del devengo del impuesto", criterio que el TEAR confirma en virtud del principio de inscripción contable ex artículo 19.3 TRLISS por entender que ni la minoración del crédito ni tal pérdida han sido objeto de contabilización "sin perjuicio de que tales pérdidas puedan ser objeto de deducción en ejercicios posteriores, si se cumplen los requisitos previstos legalmente para dicha deducibilidad".

Así pues, a juicio de la Sala es incuestionable que la recurrente ha soportado materialmente una pérdida por importe de 312.583,05 euros firme e irreversible, en cuanto definitivamente incobrable, del crédito por la realización de la descrita urbanización inicialmente contabilizado en 1.072.047,75 euros; y si bien no nos encontramos ante un supuesto genuino de pérdida por deterioro de crédito por posible insolvencia ex artículo 12.2 del hoy derogado Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -de hecho la sentencia llega a referir que la actora ni siquiera puede exigir la iniciación del procedimiento de apremio en cuanto a la parte del crédito reconocida de 759.464,70 euros-, sin embargo, es claro que en el importe calificado judicialmente como exceso la actora carece ya de título jurídico para su reclamación frente a terceros, por lo que, desde luego, se produce materialmente una disminución irreversible del activo en el referido importe. La ausencia de previa contabilización de dicha pérdida (en principio, en la cuenta 650) no puede llevarnos a desconocer su realidad efectiva, y es que la recurrente, por así decirlo, se percató del exceso de valoración contable del crédito precisamente con ocasión de las actuaciones inspectoras desplegadas sobre los ejercicios 2014 y 2015, momento en el que instó la oportuna rectificación; es cierto que esta solicitud no puede calificarse ni tramitarse como rectificación de la autoliquidación al impedirlo el artículo 126 RGAT, pero al ejercer la interesada el derecho a formular alegaciones y presentar los documentos que estimó oportuno, la Inspección de los tributos pudo y debió efectuar una regularización conforme a la realidad comercial expuesta en lugar de ampararse en el principio de previa contabilización de las pérdidas, aquí de difícil cumplimiento dadas las concretas circunstancias en que se ejerció el derecho. La Sala estima que tampoco es conforme con una Administración servicial ex artículo 3.1 de la ley -las Administraciones Públicas deben respetar en su actuación y relación los siguientes principios: " a) Servicio efectivo a los ciudadanos"-, la remisión que efectúa el TEAR a posteriores ejercicios.

Este motivo ha de correr, pues, suerte estimatoria y hace innecesario el pronunciamiento sobre la deducción por doble imposición internacional pendiente de aplicar en periodos futuros por importe de 1.788,18 euros habida cuenta que con la minoración del activo estimada por la Sala la cuota ya no sería positiva -al ser superior este importe al de las ventas de parcelas no declaradas de 106.400,00 euros- y su aplicación carecería por tanto de virtualidad, lo que así reconoce la propia recurrente en el sentido de que únicamente solicita se tenga en cuenta este concepto si finalmente resultase cuota positiva.

Correlativamente, al no existir ya cuota positiva a ingresar, no concurre el tipo objetivo contemplado por la Inspección de los tributos por dejar de ingresar 106.400,00 en el ejercicio 2014, que trae causa, como hemos dicho, del aumento de la cifra de negocios del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 en 106.400,00 euros, derivado de la venta de parcelas, por lo que procede igualmente la anulación del acuerdo sancionador.

Tercero. Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, no procede la imposición de costas a ninguna de las partes habida cuenta el carácter controvertido sobre la exigencia al caso del principio de contabilización.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil COAP PROMOCIONES E INVERSIONES, S.L., contra la Resolución de 9 de noviembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamaciones económico-administrativas núms. 47/383 y 384/2020), que se anula, al igual que el acuerdo de liquidación del que trae causa en el sentido de reconocer el derecho de la recurrente a la minoración del activo por crédito definitivamente incobrable en el ejercicio de 2014 por importe de 312.583,05 euros, anulando igualmente el acuerdo sancionador, y sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

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

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.