

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094527

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA CASTILLA-LA MANCHA

Sentencia 75/2024, de 25 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 371/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortizaciones. Amortización según tablas. *Amortización de bienes usados. Rectificación del error.* Afirma la Sala que, aunque como dice la Administración, debiera hacerlo en la contabilidad y no por vía de ajuste extracontable, el actor tenía perfecto derecho a incluir en dicha contabilidad la cantidad de amortización calculada según tablas de amortización y multiplicada por dos, sin que, por tanto, sea admisible la tesis de la Administración según la cual el interesado tenía que incluir la amortización según criterios económicos racionales y reales derivados de las normas ordinarias de contabilidad y en atención a las características del bien, pues estaba aplicando las tablas oficiales de amortización. Por eso la corrección de la contabilidad no fue un cambio de criterio, sino corrección del error de haber actuado por vía de corrección extracontable, pero con perfecto derecho a alterar las cuantías incluidas en contabilidad, como, por cierto, reconoció la Administración en vía de gestión para el ejercicio 2012. De hecho, aunque se aceptase el punto de partida de la Administración, el hecho de que el interesado incluyese en la contabilidad un valor de amortización y luego lo duplicase, aunque fuese mediante un ajuste extracontable, demuestra que el valor de amortización racional y correcto que el interesado consideraba adecuado era el doble del usual (como es propio para los bienes usados, según reconoce la propia administración) de modo que no tiene sentido que se le prohíba rectificar eficazmente la contabilidad para hacer constar el valor de amortización que realmente quería incluir en ella, aunque inicialmente lo hubiera hecho por una vía inadecuada.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 11 y 111.

PONENTE:

Don Jaime Lozano Ibáñez.

Magistrados:

Don RAQUEL IRANZO PRADES
Don JAIME LOZANO IBAÑEZ
Don MIGUEL ANGEL PEREZ YUSTE
Don GLORIA GONZALEZ SANCHO

T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

ALBACETE

SENTENCIA: 00075/2024

Recurso núm. 371 de 2021

Toledo

S E N T E N C I A Nº 75

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Il'tmos. Sres.:

Presidenta:

D.ª Raquel Iranzo Prades

Magistrados:

D. Jaime Lozano Ibáñez

D. Miguel Ángel Pérez Yuste

D.ª Gloria González Sancho

En Albacete, a veinticinco de marzo de dos mil veinticuatro.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número 371/21 el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de PALTOR GESTIÓN, S.L., representado por el Procurador Sr. Fernández Manjavacas y dirigido por el Letrado D. Diego Marín-Barnuevo Fabo, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, sobre IMPUESTO DE SOCIEDADES; siendo Ponente el lltmo. Sr. Magistrado D. Jaime Lozano Ibáñez.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

PALTOR GESTIÓN, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de fecha 31 de enero de 2018, por la cual se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas 45-01289-2014 y 45-03135-2014, interpuestas, respectivamente, contra la liquidación provisional por Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 (clave A0285014026000011) y contra la sanción derivada de la anterior (clave A0285014026000022), liquidación y sanción giradas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla-La Mancha.

Segundo.

Recibido el expediente administrativo, se dio traslado al actor, quien formalizó su demanda, en la cual, tras exponer los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó solicitando se dicte sentencia estimando el recurso de conformidad con lo interesado en el suplico de la misma.

Tercero.

Contestada la demanda por la Administración demandada, tras relatar a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendió aplicables, solicitó una sentencia desestimatoria del recurso.

Cuarto.

No habiéndose abierto periodo de prueba, se reafirmaron las partes por vía de conclusiones, tras de lo cual se señaló día para votación y fallo el 26 de febrero de 2024.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El artículo 111 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establecía, dentro de un título dedicado a los " Incentivos para las empresas de reducida dimensión", que " Los elementos nuevos del inmovilizado material ...podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas" . Se trata de un beneficio fiscal (amortización acelerada) para empresas de reducida dimensión, consistente en la elevación de la cantidad amortizable por encima de los límites ordinarios de la depreciación efectiva (que es un concepto regulado en el art. 11 de la ley). El apartado 6 del precepto

dice que " La deducción del exceso de la cantidad amortizable resultante de lo previsto en este artículo respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias", de lo que se deduce que esta amortización acelerada se realiza por medio de un "ajuste extracontable".

El interesado, en los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, aplicó este ajuste extracontable en relación con bienes usados . Al no ser aplicable el precepto a los bienes usados, la Administración corrige esta amortización acelerada y reduce las cantidades amortizables, e incluso sanciona al sujeto pasivo. Sin embargo, el interesado considera que la actuación administrativa no es acertada, dado que, dice, podría haber llegado a idéntica autoliquidación a través del art. 2.4 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que contempla esa misma amortización acelerada para bienes usados, pero no como ajuste extracontable, sino como contabilización correcta de la amortización (la explicación que da la Administración a esta regla es perfectamente coherente: se acepta una amortización acelerada no como beneficio fiscal, según sucedía en el caso de los bienes nuevos para las empresas de reducida dimensión, sino simplemente porque los bienes usados se devalúan con más rapidez que los nuevos y, por tanto, pueden aceptarse cantidades mayores de amortización anual). De hecho, lo cierto es que el interesado, antes de que terminase la inspección, corrigió su contabilidad y la amortización acelerada de bienes usados que había realizado como ajuste extracontable la llevó a la contabilidad. Por otro lado, el interesado había realizado lo mismo respecto del ejercicio 2012 (no inspeccionado) y, habiendo solicitado la rectificación de su autoliquidación una vez modificada la contabilidad, le fue aceptada.

El Abogado del Estado se opone a la demanda y argumenta en el sentido siguiente. En el caso de los bienes usados, como en el resto, el interesado tiene obligación de contabilizar la amortización según criterios económicos racionales y reales derivados de las normas ordinarias de contabilidad y en atención a las características del bien. Una vez hecho así, el art. 11 previene un beneficio fiscal, a realizar mediante ajuste extracontable, para los bienes nuevos adquiridos por empresas de escasa dimensión. Por su parte el art. 2.4 del Reglamento, aplicable a los bienes usados, no es sino un límite, no un beneficio como en el caso de los bienes nuevos; si bien el límite es más amplio de lo normal por afectar a bienes usados, que pierden valor más fácilmente. Por ello, si se contabilizó una determinada amortización, hay que entender que esa es la real (por mucho que realizara a la vez un ajuste extracontable, que no puede ser tomado en cuenta, porque no procede para los bienes usados), sin que pueda luego alterar aquella contabilidad mediante una modificación que va más allá de lo que es una simple rectificación de error, siendo en realidad un cambio de criterio contable que no puede tener un efecto retroactivo. Por otro lado, dice el Abogado del Estado, la situación de los ejercicios 2008-2011 es diferente, porque allí las correcciones contables fueron realizadas con posterioridad al inicio de la actuación inspectora, de modo que no tienen la misma trascendencia.

Segundo.

Debemos dar la razón al demandante. En primer lugar, hay que decir que si la corrección de la contabilidad que se hizo antes de la liquidación por la Inspección no fue una corrección de error, sino un cambio de criterio, que no debería tener efectos retroactivos, no se comprende que la misma Agencia Tributaria admitiese los efectos de idéntica corrección para el ejercicio 2012. El Abogado del Estado señala que la diferencia es que en un caso (2012) se hizo antes de la apertura de la inspección y en el otro después, pero no comprendemos que esta diferencia sea relevante a estos efectos, pues de lo que se trata es de si se puede corregir una contabilidad pasada en la forma en que se hizo y tener efectos para un ejercicio también pasado, cosa que la Administración negó en vía de Inspección y aceptó en vía de gestión, contradicción que ya deja gravemente en entredicho la postura defendida por la Administración en esta causa.

Además de lo anterior, resulta que el art. 11 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dice que serán deducibles las cantidades en concepto de amortización cuando correspondan a la depreciación efectiva, y que es depreciación efectiva, entre otras, la que sea resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Después, el art. 2 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, regula precisamente este supuesto de "amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas" y entre otras reglas dice que para los bienes usados el cálculo de la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.

Por tanto, aunque, como dice la Administración, debiera hacerlo en la contabilidad y no por vía de ajuste extracontable, el actor tenía perfecto derecho a incluir en dicha contabilidad esa cantidad calculada según tablas de amortización y multiplicada por dos, sin que, por tanto, sea admisible la tesis de la Administración según la cual el interesado tenía que incluir la amortización según criterios económicos racionales y reales derivados de las normas ordinarias de contabilidad y en atención a las características del bien, pues estaba aplicando las tablas oficiales de amortización. Por eso la corrección de la contabilidad no fue un cambio de criterio, sino corrección del error de haber actuado por vía de corrección extracontable, pero con perfecto derecho a alterar las cuantías incluidas en

contabilidad, como, por cierto, según ya hemos dicho, reconoció la Administración en vía de gestión para el ejercicio 2012.

Más aún. Aunque se aceptase el punto de partida de la Administración, el hecho de que el interesado incluyese en la contabilidad un valor de amortización y luego lo duplicase, aunque fuese mediante un ajuste extracontable, demuestra que el valor de amortización racional y correcto que el interesado consideraba adecuado era el doble del usual (como es propio para los bienes usados, según reconoce la propia administración) de modo que no tiene sentido que se le prohíba rectificar eficazmente la contabilidad para hacer constar el valor de amortización que realmente quería incluir en ella, aunque inicialmente lo hubiera hecho por una vía inadecuada.

Tercero.

En cuanto a las costas, procede hacer imposición de las mismas a la parte demandada, si bien con la limitación de 2.000 € en cuanto a honorarios de Letrado.

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

1. Estimamos el recurso contencioso-administrativo planteado.

2. Anulamos la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de fecha 31 de enero de 2018, por la cual se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas 45-01289-2014 y 45-03135-2014

3. Anulamos la liquidación provisional por Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 (clave A0285014026000011) y la sanción derivada de la anterior (clave A0285014026000022), giradas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla-La Mancha.

4. Imponemos las costas a la parte demandada, pero con la limitación, en cuanto a honorarios de Letrado, de 2.000 €.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe recurso de casación para ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que habrá de prepararse por medio de escrito presentado ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, debiendo hacerse mención en el escrito de preparación al cumplimiento de los requisitos señalados en el art. 89.2 de la LJCA.

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jaime Loza no Ibáñez, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Secretario, certifico en Albacete, a veinticinco de marzo de dos mil veinticuatro.

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.