



Roj: **STS 522/2015 - ECLI:ES:TS:2015:522**

Id Cendoj: **28079130022015100058**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **06/02/2015**

Nº de Recurso: **290/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 10-09-2009,**  
**SAN 5004/2012,**  
**STS 522/2015**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a seis de Febrero de dos mil quince.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, ha visto el presente recurso de casación núm. 290/2013, interpuesto por TELEFÓNICA S.A., representada por Procurador y dirigida por Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 12 de diciembre de 2012, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 392/2009, deducido por TELEFÓNICA S.A. frente a la Administración del Estado contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 10 de septiembre de 2009 en materia de Impuesto sobre Sociedades (Régimen de declaración consolidada), ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004, por importe de 279.231.962,48 euros.

Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación y defensa el Abogado del Estado.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2009 desestimó las reclamaciones económico-administrativas números 3217/2006, 153/2007 y 6346/2008 interpuestas, respectivamente, contra:

a) La desestimación por silencio negativo de la solicitud de rectificación de las declaraciones-liquidaciones individuales del Impuesto sobre Sociedades correspondientes al ejercicio 2004 de Terra Networks S.A., Telefónica Móviles S.A. y de la declaración-liquidación consolidada del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2004, cuya entidad dominante es Telefónica S.A.

b) La resolución de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 29 de noviembre de 2006 en virtud de la cual se desestimó el recurso de reposición interpuesto contra el Acuerdo dictado, con fecha 21 de septiembre de 2009, por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes que desestimó la solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 2004, referida en la letra a) anterior y consideró improcedente las solicitudes de devolución de ingresos indebidos por importes de 279.231.962,38 euros y de 4.740.654,27 euros; y

c) El acuerdo de liquidación dictado, con fecha 24 de junio de 2008, por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en virtud del



cual se practicó liquidación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al Grupo Consolidado 24/1990, ejercicios 2001 a 2004.

**SEGUNDO.-** Contra el acuerdo del TEAC de fecha 10 de septiembre de 2009, TELEFÓNICA S.A. promovió recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue turnado a la Sección Segunda.

Mediante providencia de aquella Sala de fecha 7 de mayo de 2012, se señaló para votación y fallo del recurso el día 21 de junio de 2012. Solicitado por las partes el aplazamiento de la fecha señalada para votación y fallo debido a la voluntad de llegar a un acuerdo sobre los aspectos regularizados, por Auto de fecha 30 de mayo de 2012, se suspendió el referido señalamiento. Presentados escritos de fecha 30 de julio de 2012 por la representación de la actora y por el Abogado del Estado, por Auto de fecha 24 de septiembre de 2012 se alzó la suspensión acordada, señalándose el día 5 de diciembre de 2012 para la votación y fallo; fecha en la que se deliberó y votó.

En el escrito de 30 de julio de 2012 TELEFÓNICA formuló desestimiento parcial de las pretensiones deducidas en el escrito de demanda de 9 de marzo de 2010. El desestimiento parcial presentado se refería a los siguientes elementos:

1.- Dentro del apartado i) del suplico, a lo relativo al "importe de los créditos fiscales derivados de la Deducción por Actividades Exportadoras conforme a lo solicitado en dicha instancia de rectificación de la autoliquidación".

2.- Dentro del apartado iii) del suplico, sólo en lo que se refiere a la cuantificación de su base con arreglo al importe total de las inversiones mencionadas en ese apartado.

Que, consecuentemente con lo anterior, y en lo relativo a los créditos fiscales derivados de la Deducción por Actividades Exportadoras, TELEFÓNICA S.A. mantenía la pretensión, deducida en los apartados ii) y iii) del suplico de su demanda, de que se anulen los ajustes practicados por la Inspección respecto de las deducciones acreditadas y de que, por tanto, se reconozca el derecho a la aplicación de la deducción por actividad exportadora relativa a las inversiones efectuadas por las sociedades del grupo fiscal de Telefónica en los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004 conforme a los criterios e importes reflejados en las declaraciones presentadas por estos ejercicios.

Por su parte el Abogado del Estado, en el escrito presentado con fecha 30 de julio de 2012 también manifestaba su no oposición o allanamiento parcial de la Administración demandada en los siguientes términos:

–Se allanaba a la pretensión consignada en el apartado i) del suplico de la demanda de que se declarase que era ajustada a Derecho la solicitud de rectificación instada por Telefónica S.A. de la autoliquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, tanto en lo referente a la Sociedad dominante del Grupo 24/1990 como de las participadas Terra Networks S.A. y Telefónica Móviles S.A., debiendo como consecuencia de ello corregirse las bases imponibles negativas acreditadas por el Grupo.

–Se allanaba parcialmente a la pretensión de la actora, consignada en el apartado ii del suplico de la demanda, de que se anulase la resolución de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y la resolución del TEAC que la confirmaba, exclusivamente en lo relativo a los siguientes ajustes:

· Incremento de la base imponible declarada por TELEFÓNICA MÓVILES S.A. por la aportación en el año 2002 de participaciones de diversas entidades brasileñas a la sociedad holandesa BRASILCEL NV, por la procedente aplicación del valor de mercado.

· Incremento de la base imponible declarada por TELEFÓNICA MÓVILES S.A. por la aportación en el año 2002 de participaciones de diversas entidades mejicanas a la sociedad mejicana TELEFÓNICA MÓVILES MÉXICO S.A., por aplicación del valor de mercado.

– En relación con las pretensiones relativas a la deducción por la actividad exportadora, que, consignándose en los apartados i) y iii) del suplico de la demanda, habían sido modificadas por la demandante, suplicaba ahora que se reconociese el derecho a la aplicación de la deducción por actividad exportadora relativa a las inversiones efectuadas por las sociedades del grupo fiscal de Telefónica en los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004 conforme a las declaraciones presentadas por estos ejercicios, desistiendo así de la cuantificación de la base de la deducción con arreglo al importe total de las inversiones, se allanaba a estas pretensiones en los términos en que las mismas habían sido modificadas por la demandante, al apreciar que se cumplían los requisitos de relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora del grupo y de mantenimiento de la inversión con aplicación del criterio de proporcionalidad entre la inversión y la actividad exportadora.



Con fecha 12 de diciembre de 2012 la Sección Segunda de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional dictó sentencia cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que desestimando el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D. Argimiro Vázquez Guillén, en nombre y representación de la entidad TELEFÓNICA, S.A., contra la resolución de fecha 10.09.2009, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, debemos declarar y declaramos que dicha resolución es, en las regularizaciones objeto de análisis en esta Sentencia, conforme a Derecho; sin hacer mención especial en cuanto a las costas".

**TERCERO.-** Contra la referida sentencia la representación procesal de TELEFÓNICA S.A. preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala y admitido por providencia de 11 de abril de 2013 de la Sección Primera de esta Sala. Y, formalizada por la representación de la Administración recurrida su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 4 de febrero de 2015 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se impugna mediante este recurso de casación interpuesto por TELEFÓNICA S.A. la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el 12 de diciembre de 2012, que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de Septiembre de 2009, por la que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas números 153/2007 y 3217/2006 interpuestas, respectivamente, contra:

A. La resolución de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 29 de Noviembre de 2006, por la que se desestimaba el recurso de reposición interpuesto contra el Acuerdo de 21 de septiembre de 2009, dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes que desestimó la solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 2004, tanto en lo referente a la Sociedad dominante del Grupo 24/1990, como de las participadas Terra Networks S.A., y Telefónica Móviles S.A., y consideró improcedente las solicitudes de devolución de ingresos indebidos por importes de 279.231.962,38 euros y de 4.740.654,27 euros y

B. El Acuerdo de liquidación dictado por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes con fecha 24 de junio de 2008, por el que se practicó liquidación tributaria por el concepto Impuesto sobre Sociedades correspondiente al Grupo Consolidado 24/1990, de los ejercicios 2001 a 2004.

**SEGUNDO.-** Dos son los **motivos de casación** sobre los que la recurrente fundamenta su recurso:

1º) El primero, al amparo de lo previsto en el artículo 88.1.c) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por haberse quebrantado las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia y de las que rigen los actos y garantías procesales, causando indefensión a la parte, al incurrir la sentencia impugnada en *incongruencia por error* con infracción del artículo 24 de la Constitución, en relación con lo dispuesto en los artículos 33.1 y 75.2 de la Ley de la Jurisdicción, y 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, al haber resuelto la sentencia en sentido desestimatorio sobre determinadas pretensiones de TELEFÓNICA S.A. relativas a la deducción por actividades exportadoras, a las que la representación procesal del Estado se había allanado oportunamente en el curso del procedimiento contencioso-administrativo y que, por tanto, debían quedar excluidas del fallo del recurso contencioso-administrativo.

2º) El segundo, y también al amparo de lo previsto en el artículo 88.1.c) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infracción de las normas reguladoras de la sentencia y de los actos y garantías procesales causando indefensión a la parte, al incurrir la sentencia impugnada en *incongruencia omisiva* con infracción de los artículos 24 y 120 de la Constitución española; artículos 33.1 y 67.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y del artículo 218.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, al omitir la sentencia impugnada cualquier pronunciamiento sobre algunas de las pretensiones de TELEFÓNICA S.A. En concreto, en la sentencia impugnada no se da respuesta alguna a las pretensiones deducidas por TELEFÓNICA S.A. en relación con las siguientes cuestiones:

a) El tratamiento fiscal derivado de la dotación de provisiones por la depreciación de la participación en determinadas Entidades brasileñas.



- b) La deducibilidad de la dotación a la provisión por depreciación de la participación en "Telefónica Perú Holding"; y
- e) La deducibilidad de determinados gastos calificados por la Administración como no deducibles.

**TERCERO.- 1.** Sostiene la recurrente que la sentencia recurrida padece de un vicio de *incongruencia por error* en la medida en que equivocadamente razona y resuelve sobre una pretensión que resulta ajena al debate procesal planteado.

La incongruencia mixta o por error se produce en los supuestos en los que, "por error de cualquier género sufrido por el órgano judicial, no se resuelve sobre la pretensión o pretensiones formuladas por las partes en la demanda o sobre los motivos del recurso, sino que equivocadamente se razona sobre otra pretensión absolutamente ajena al debate procesal planteado, dejando al mismo tiempo aquélla sin respuesta".

Los requisitos que ha de cumplir un error judicial para que provoque la vulneración del artículo 24.1 de la Constitución española son los siguientes: 1º) ha de resultar determinante de la decisión adoptada, constituyendo su "ratio decidendi"; 2º) no debe ser imputable a la parte, sino al órgano jurisdiccional; 3º) debe tratarse de un error material o de hecho, no de un error de derecho; 4º) ser, obviamente, patente, esto es, inmediatamente verificable de forma clara e incontrovertida a partir de las propias actuaciones judiciales y 5º) tiene que producir efectos perjudiciales reales para el ciudadano.

Centrándonos en el error de que adolece la sentencia de instancia al pronunciarse sobre una pretensión que debía quedar fuera del objeto del debate planteado, debe indicarse que, en relación con la deducción por actividades exportadoras, TELEFÓNICA S.A. esgrimió inicialmente dos pretensiones en el seno del recurso contencioso-administrativo seguido ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional:

1. En primer lugar, TELEFÓNICA S.A. consideró improcedentes los ajustes efectuados por la Inspección relativos a la disminución de las deducciones por actividades exportadoras acreditadas por Telefónica Móviles España S.A. en los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004. En concreto, en el seno de las actuaciones inspectoras seguidas frente al Grupo Telefónica por el concepto Impuestos sobre Sociedades, ejercicios 2001 a 2004, la Inspección determinó la improcedencia de determinadas deducciones acreditadas por el Grupo al considerar en unos casos que no existía relación directa entre las inversiones y la actividad exportadora del referido Grupo y en otros que se había incumplido el requisito de mantenimiento de la inversión.

2. En segundo lugar, a juicio de TELEFÓNICA S.A., tanto de la literalidad y espíritu de la normativa reguladora de la deducción por actividades exportadoras, como de los precedentes legislativos y de la interpretación auténtica de dicha normativa se podría desprender que la base de la referida deducción debía ser el total del importe invertido y no otra magnitud distinta de ésta, motivo por el cual, frente a la deducción aplicada en sus declaraciones exclusivamente en la proporción que correspondía a la actividad exportadora, sostuvo que debía reconocerse su derecho a la cuantificación de su base con arreglo al importe total de las inversiones acreditadas en dichos ejercicios.

Con fecha 31 de julio de 2012 TELEFÓNICA procedió a presentar ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional escrito en virtud del cual, de conformidad con lo preceptuado por el artículo 74 de la Ley Jurisdiccional, procedió a formalizar su desistimiento parcial respecto de la segunda de las pretensiones antes referidas (pretensión que formaba parte tanto del apartado i) como del iii) del suplico del escrito de demanda).

Sin embargo, y en relación con los créditos fiscales derivados de la referida deducción, TELEFÓNICA S.A. mantuvo su pretensión (también deducida en los apartados i) y iii) del suplico del escrito de demanda) relativa a la anulación de los ajustes practicados por la Inspección respecto de las deducciones acreditadas y, por tanto, al reconocimiento de su derecho a aplicar la referida deducción conforme a los criterios e importes reflejados en las declaraciones presentadas en los referidos ejercicios.

Habiendo desistido TELEFÓNICA S.A. de una de las pretensiones ventiladas en el proceso, el procedimiento debió continuar con las restantes, resultando que, tras el referido desistimiento, la pretensión de TELEFÓNICA en relación con la deducción por actividades exportadoras se concretaba ya únicamente en la improcedencia de los ajustes practicados por la Inspección por dicho concepto.

Sin embargo, en relación con esta última pretensión se produjo el allanamiento por parte del Abogado del Estado. Así, en virtud del escrito presentado con fecha 31 de julio de 2012, el Abogado del Estado se allanó parcialmente a las pretensiones esgrimidas por TELEFÓNICA en su escrito de demanda y, en concreto, mostró su conformidad con las siguientes:

-Pretensiones comprendidas, entre otras, en los apartados i) y ii) del suplico del escrito de demanda y deducidas por TELEFÓNICA en relación con el cómputo de una mayor minusvalía como consecuencia de la



venta por Terra Networks S.A., en el ejercicio 2004, de sus participaciones en LYCOS INC. y de la transmisión, en el ejercicio 2002, por Telefónica Móviles S.A. de las participaciones que poseía en diversas entidades brasileñas y mexicanas.

–Pretensión comprendida, entre otras, en los apartados i) y iii) del suplico del escrito de demanda relativa, en palabras del propio Abogado del Estado, al reconocimiento del "derecho a la acreditación de la deducción por actividad exportadora relativa a las inversiones efectuadas por las sociedades del grupo fiscal de Telefónica en los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004 conforme a las declaraciones presentadas por estos ejercicios en las que se aplicó la deducción exclusivamente en la proporción que correspondía a la actividad exportadora, debiendo manifestar que esta representación procesal no se opone a dicha pretensión en los nuevos términos en que la misma ha sido planteada. allanándose a ésta pretensión modificada".

Pues bien, allanado válidamente el Abogado del Estado a ambas pretensiones, sin embargo la Sala de instancia ha procedido a dictar una sentencia en la que, por error, se pronuncia sobre una de dichas pretensiones (la referida a la deducción por actividad exportadora) en sentido desestimatorio, apartándose así de los efectos que debió producir dicho allanamiento.

Lo anterior pone de manifiesto la incongruencia en la que incurre la sentencia de instancia en la medida en que ha razonado sobre una pretensión en relación con la cual se había producido el allanamiento de la Administración demandada, siendo éste válido y eficaz, lo que supone que la misma había quedado fuera del debate procesal planteado.

2. En el supuesto que nos ocupa, allanada válidamente la representación procesal de la Administración del Estado, entre otras, a la pretensión relativa a la improcedencia de los ajustes realizados por la Inspección en relación con la deducción por actividades exportadores, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional debió dictar sentencia acogiendo la referida pretensión de TELEFÓNICA.

El error que TELEFÓNICA S.A. atribuye a la Sala de instancia es determinante de la decisión adoptada, en la medida en que de no haberse cometido éste la Sala de instancia debería haber dictado una sentencia de conformidad con la pretensión de TELEFÓNICA relativa a la improcedencia de los ajustes realizados por la Inspección en relación con la deducción por actividad exportadora y debería, en consecuencia, haberse reconocido el derecho de TELEFÓNICA a la aplicación de dicha deducción por las inversiones efectuadas por las sociedades del Grupo Telefónica en los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004 conforme a los criterios e importes reflejados en las declaraciones presentadas en dichos ejercicios y, sin embargo la sentencia ahora recurrida ha desestimado íntegramente la referida pretensión.

Es obvio que el mencionado error ha producido efectos negativos para TELEFÓNICA en la medida en que la sentencia de instancia ha desestimado la referida pretensión y, en consecuencia, ha confirmado los ajustes practicados por la Inspección, denegando así el derecho de TELEFÓNICA a la aplicación de la deducción por actividad exportadora en relación con determinadas inversiones efectuadas por las sociedades del Grupo Telefónica en los ejercicios 200 a 2004.

En consecuencia, se ha sufrido por la Sala de instancia un indiscutible error material que da lugar a una grave incoherencia, resultando por tanto que la sentencia recurrida es incongruente. En este mismo sentido se pronuncia la Abogacía del Estado.

El motivo debe, pues, ser estimado.

**CUARTO.- 1.** En el **segundo motivo de casación** formulado por TELEFÓNICA S.A. el quebrantamiento se ha producido, en opinión de la recurrente, a consecuencia de la incongruencia que padece la sentencia recurrida al no haberse pronunciado sobre ninguna de las cuestiones a que quedó contraído el objeto del debate procesal planteado tras el allanamiento y desistimiento, ambos de carácter parcial, del Abogado del Estado y de TELEFÓNICA respectivamente.

En la doctrina de esta Sala la incongruencia omisiva se produce cuando en la sentencia "no se resuelve alguna de las cuestiones controvertidas en el proceso"; de aquí que para definirla no baste comparar el "suplico" de la demanda y de la contestación con el "fallo" de la sentencia, sino que ha que atenderse también a la "causa petendi de aquéllas» y a la motivación de ésta. Así, la incongruencia omisiva se produce esencialmente cuando no existe correlación entre las pretensiones de las partes y el fallo de la sentencia, pero ello incluye también los supuestos en que en la fundamentación de ésta se produce un preterición de la "causa petendi", es decir, de las alegaciones o motivos que sirven de fundamento a los escritos de demanda y contestación.

El vicio de incongruencia, entendido como desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes han formulado sus pretensiones, concediendo más o menos o cosa distinta de lo pedido, puede entrañar una vulneración del principio de contradicción constitutiva de una efectiva denegación del derecho a la tutela



judicial siempre y cuando la desviación sea de tal naturaleza que suponga una sustancial modificación de los términos en los que discurrió la controversia procesal.

El principio de congruencia no requiere una correlación literal entre el desarrollo dialéctico de los escritos de las partes y la redacción de la sentencia. El requisito de la congruencia no supone que la sentencia tenga que dar una respuesta explícita y pormenorizada a todos y cada uno de los argumentos de las partes, siempre que exteriorice, tomando en consideración las pretensiones y alegaciones de aquéllas, los razonamientos jurídicos que, en el sentir del Tribunal, justifican el fallo.

2. La recurrente entiende que en el presente caso se ha producido una incongruencia omisiva, en tanto que la Sala enjuiciadora ha dejado sin resolver, dejando imprejuzgadas, las únicas pretensiones deducidas por TELEFÓNICA en su escrito de demanda a las que, producido válidamente el allanamiento parcial del Abogado del Estado a alguna de las pretensiones esgrimidas por la recurrente y el desistimiento parcial de TELEFÓNICA en relación con otra de ellas, quedó limitado el objeto del recurso contencioso-administrativo de que la misma conocía.

En concreto, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha omitido cualquier pronunciamiento sobre las pretensiones deducidas por TELEFÓNICA (comprendidas en el apartado ii) de suplico de su escrito de demanda) en relación con las siguientes cuestiones:

a) El tratamiento fiscal derivado de la **dotación de provisiones por la depreciación de la participación en determinadas Entidades brasileñas.**

b) La deducibilidad de la **dotación a la provisión por depreciación de la participación en "Telefónica Perú Holding";** y

c) La **deducibilidad** de determinados **gastos calificados por la Administración como no deducibles.**

En la medida en que estas pretensiones no fueron nunca comprendidas ni en el desistimiento parcial de TELEFÓNICA ni en el allanamiento parcial del Abogado del Estado, eran precisamente las que habían de haber sido resueltas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, la cual, sin embargo, ha omitido cualquier pronunciamiento sobre ninguna de ellas, deviniendo ineludiblemente en incongruente.

Es claro por tanto que la recurrente mantenía su pretensión de obtener la anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central en la medida en que confirmó la resolución de la Oficina Nacional de Inspección de 3 de julio de 2008 en lo que se refiere al rechazo de los ajustes practicados por la Inspección relativos al incremento de la base imponible declarada por Telefónica Internacional S.A. por las provisiones por depreciación de la participación en entidades brasileñas y peruanas y los relativos al incremento de la base imponible declarada por las sociedades Telefónica Internacional S.A. y Telefónica Móviles S.A. por calificar como liberalidad determinadas indemnizaciones satisfechas por extinción de relación laboral ordinaria o de alta dirección.

De hecho, así lo reconoce la propia sentencia de instancia en su fundamento jurídico primero cuando afirma: "por su parte, el Abogado del Estado (...) muestra su oposición respecto de las demás cuestiones controvertidas, que se corresponden con los apartados IV, V, VI y VII de la demanda, y comprendidas en el apartado ii) del suplico de la demanda. Por lo tanto, a esos conceptos se reduce el objeto del presente recurso, (...)".

Sin embargo, pese a reconocer la sentencia de instancia que el objeto del debate procesal planteado quedaba reducido al análisis de las citadas pretensiones, no se pronuncia de ningún modo (ni expreso ni tácito) sobre las mismas, ni opone razonamiento alguno de contrario para desvirtuar de algún modo los argumentos esgrimidos por TELEFÓNICA al respecto en su escrito de demanda, sino que dedica la totalidad de su fundamentación jurídica a analizar las razones por las que procede, a su juicio, desestimar una pretensión que había quedado fuera del objeto del referido debate procesal tras allanarse válidamente el Abogado del Estado a la misma.

En consecuencia, en la medida en que la sentencia recurrida no se ha pronunciado sobre las cuestiones a las que había quedado limitado el objeto del debate procesal planteado, esta Sala debe proceder a casar la sentencia recurrida por incongruente y a dictar una sentencia ajustada a Derecho sobre la base del debate planteado en la instancia.

**QUINTO.-** Estimados, como aquí lo han sido, los dos motivos de casación del recurso formalizado por la representación procesal de TELEFÓNICA S.A., y habiendo sido, en consecuencia, anulada y dejada sin valor ni efecto alguno la sentencia impugnada, debemos proceder a resolver lo que corresponda dentro de los términos en que apareciera planteado el debate, todo ello en aplicación del artículo 95.2.c) de la Ley de la Jurisdicción .



En trance, pues, de resolver lo que corresponda, debemos comenzar por insistir en cuál ha sido el objeto del recurso contencioso-administrativo resuelto por la sentencia que se ha dejado sin efecto. A tal efecto, es de recordar que el Abogado del Estado se allanó a la pretensión esgrimida por Telefónica en el apartado i) del suplico de la demanda y parcialmente a la consignada en el apartado ii) en la medida en que "a la vista del criterio sentado por la Dirección General de Tributos sobre la cuestión referida y que ha sido conocido con posterioridad a los escritos de contestación y de conclusiones evacuados por esta representación, manifestamos a la Sala este cambio de criterio y, en consecuencia, no nos oponemos a lo alegado al respecto por TELEFÓNICA".

En concreto, la Administración demandada reconoce, respecto de las operaciones de desinversión realizadas por Terra Netwoks S.A. y Telefónica Móviles S.A. que eran objeto de controversia, que es "adecuado el criterio de la demandante consistente en considerar como valor fiscal de adquisición a efectos de determinar las plusvalías o minusvalías fiscales derivadas de una transmisión posterior, el valor de la ecuación de canje o valor de mercado, frente al criterio de valor contable hasta ahora aplicado por la Administración y en su día confirmado por el TEAC".

En relación además con la aplicabilidad de la deducción por actividades exportadoras, en un primer término, el Abogado del Estado se hace eco del desistimiento parcial efectuado por TELEFÓNICA S.A. en relación con su pretensión de rectificación de sus autoliquidaciones para el reconocimiento del derecho a una deducción por actividades exportadoras mayor de la original acreditada como consecuencia de calcular la referida deducción sobre el total de la inversión. En segundo lugar, el Abogado del Estado manifiesta su no oposición a la pretensión modificada por TELEFÓNICA S.A. allanándose a la misma, que habría quedado limitada al reconocimiento del derecho a la deducción por actividad exportadora relativa a las inversiones efectuadas por el Grupo Telefónica en los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004 conforme a las declaraciones presentadas por estos ejercicios en las que se aplicó la deducción exclusivamente en la proporción que correspondía a la actividad exportadora.

En consecuencia, habiéndose allanado válidamente el Abogado del Estado a la referidas pretensiones en los términos que acaban de ser señalados, y habiendo desistido TELEFÓNICA S.A., en virtud del escrito presentado con fecha 31 de julio de 2012, de la pretensión relativa a la determinación de la base de la deducción por actividades exportadoras por el total de la inversión realizada, el **objeto del recurso contencioso-administrativo sometido a conocimiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional quedó limitado únicamente a mentea** las pretensiones deducidas por la recurrente en el suplico ii) de su escrito de demanda (todas ellas relativas, por tanto, a la improcedencia de determinados ajustes practicados por la Oficina Nacional de Inspección en el seno del procedimiento inspector seguido frente al Grupo Consolidado 24/1990), que eran las siguientes:

-Improcedencia del ajuste relativo al incremento de la base imponible declarada por Telefónica Internacional S.A. por las **provisiones por depreciación de la participación en entidades brasileñas** en los ejercicios 2001, 2002 y 2003.

-Improcedencia del ajuste relativo al incremento de la base imponible declarada por Telefónica Internacional S.A. por las **provisiones por depreciación de la participación en Telefónica Perú Holding** en los ejercicios 2003 y 2004.

-Improcedencia del ajuste relativo al incremento de la base imponible declarada por las sociedades Telefónica Internacional S.A. y Telefónica Móviles S.A. por **calificar como liberalidad determinadas indemnizaciones satisfechas por extinción de relación laboral ordinaria o de alta dirección**.

**SEXTO.- 1.** La primera cuestión guarda relación directa con **las provisiones dotadas por TELEFÓNICA INTERNACIONAL S.A. (TISA), debido a la depreciación de cartera relativa a sus participaciones en las entidades brasileñas "Sao Paulo Telecomunicações Holding S.A."**, ejercicios 2001, 2002 y 2003, por importe de 25.311.702 euros, **y en "Telecomunicações Sao Paulo"**, ejercicios 2002 y 2003, por importe de 384.721.577 euros: En dichos años TISA percibió dividendos de dichas sociedades que fueron considerados exentos de tributación por aplicación de lo dispuesto en el artículo 23.2 del Convenio Hispano brasileño para evitar la doble imposición, de 14 de noviembre de 1974, practicando los ajustes extracontables negativos con la consiguiente minoración de la base imponible.

El reparto de dividendos se rige, en principio, por el Convenio Hispanobrasileño para evitar la doble imposición, en cuyo artículo 23.3 se expone: "*Cuando un residente de España obtenga dividendos que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en Brasil, España eximirá del impuesto estos dividendos; pero, para calcular el impuesto correspondiente a las demás rentas de este residente, puede aplicarse el mismo tipo impositivo que correspondería si los dividendos citados no hubieran sido eximidos*".



El precepto transcrito ha establecido el método de exención en relación con los dividendos que, de acuerdo con las disposiciones del Convenio, pueden ser gravados en el otro Estado contratante.

Tanto en la actuación inspectora como en la Resolución de la Oficina Nacional de Inspección de 3 de julio de 2008 se declara no ajustado a Derecho el proceder de TISA al considerar exentos de tributación dichos dividendos por desprenderse así de lo dispuesto en el artículo 20.bis.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, redactado conforme a la Ley 6/2000, de 13 de Diciembre, a cuyo tenor: *"En cualquier caso, si se hubiera aplicado la exención a los dividendos de fuente extranjera, no se podrá integrar en la base imponible la depreciación de la participación, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que se ponga de manifiesto, hasta el importe de dichos dividendos"*.

TISA entendió que el artículo 20.bis.4 es inaplicable y, en consecuencia, que la dotación a la provisión por depreciación de la cartera de valores, por los importes mencionados, debía de considerarse ajustada a Derecho.

**2. Se plantea pues si al determinar el importe de la provisión deducible**, calculada por diferencia entre los valores teóricos contables al final y al inicio del ejercicio – artículo 12.3 LIS –, **se debe tener en cuenta que la entidad brasileña ha repartido dividendos produciéndose un descenso en el valor teórico contable de cierre.**

La Inspección cree que cuando se aplica la exención de dividendos de fuente extranjera no puede integrarse en la base imponible la depreciación de la participación hasta el importe de dichos dividendos; considera que al determinar el importe de la provisión deducible – artículo 12.3 LIS – se debe tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 20.bis.4 de la LIS.

Por su parte, Telefónica S.A. considera que la limitación contenida en el artículo 20.bis.4 de la LIS no afecta a la provisión dotada por sus participaciones en las filiales brasileñas pues el criterio seguido es el de aplicar directamente la exención establecida en el artículo 23 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Brasil y España y el mismo no restringe la deducibilidad de la provisión de cartera que pudiera derivar de la disminución del valor de la participación como consecuencia del reparto de dividendos. Añade que la primacía del Convenio sobre el régimen previsto en la LIS hace que las limitaciones contenidas en esta última no resulten aplicables al presente supuesto.

La discrepancia, por tanto, se centra en **determinar si respecto a los dividendos percibidos de las entidades participadas brasileñas, considerados exentos por aplicación** de lo dispuesto en el artículo 23 del Convenio de doble imposición suscrito entre España y Brasil, es aplicable lo establecido en el artículo 20.bis.4 de la LIS.

El artículo 23 del Convenio de doble imposición entre España y Brasil establece que el método a aplicar para eliminar la doble imposición en el caso de los dividendos es el de exención. Simplemente establece el mecanismo corrector que se aplica para eliminar la doble imposición que se produce cuando la entidad española, TISA, obtiene dividendos de sus filiales brasileñas que proceden de beneficios que han tributado en Brasil.

En el artículo 23 de los Convenios de doble imposición se establecen los métodos para eliminar la doble imposición. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en relación con este artículo de los Convenios de doble imposición, señala que "regula los métodos para eliminar la doble imposición", tan sólo establece reglas sustantivas que ordenan la concreta técnica que debe emplearse al objeto de lograr eliminar o reducir la doble imposición pero no contiene una completa regulación por lo que habrá que acudir a la legislación interna.

Es claro que el citado artículo no regula lo relativo a la provisión de la cartera ni la disminución del valor de la participación derivada de la distribución de dividendos por lo que difícilmente puede establecer límites a la deducibilidad de la provisión.

En este caso el artículo 23 del Convenio de doble imposición suscrito entre España y Brasil regula simplemente el supuesto de hecho relativo a la eliminación de la doble imposición; el Convenio, al eximir el dividendo, pretende evitar la doble imposición que deriva del hecho de que el beneficio del que procede ha sido gravado previamente por el impuesto sobre beneficios en Brasil.

Así las cosas, es evidente que ha de acudirse a la **normativa interna para ver si la provisión dotada por TISA por las participaciones relativas a las entidades brasileñas es fiscalmente deducible**.

El artículo 10.3 de la LIS 43/1995 establece que:

*"En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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 las citadas normas"*.





Además, conforme al apartado 3 del artículo 12 :

*"La deducción en concepto de dotación por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el mismo. Este criterio se aplicará a las aportaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil. Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente" .*

En materia contable , la norma de valoración 8º del RD 1643/1990 , de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad , relativa a valores negociables y aplicable tanto a inversiones financieras temporales como permanentes, indica que éstas se valorarán por el precio de adquisición a la suscripción o compra, teniendo en cuenta que si el precio de adquisición fuera superior al valor teórico contable corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistieran en el de la valoración posterior, procedería dotar la correspondiente provisión por la diferencia existente.

A la vista del bloque normativo expuesto, hay que entender, con la resolución del TEAC, que respecto de la deducción a efectos fiscales del gasto contabilizado por la depreciación de la participación en las filiales brasileñas, de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 12.3 de la LIS , será deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de TISA en la medida en que no exceda de la diferencia entre los valores teóricos contables al inicio y al cierre del ejercicio determinados según el tipo de cambio vigente en esas fechas. El cálculo de esos valores teóricos se realiza sobre las cuentas anuales de la sociedad participada ajustadas a los principios y normas de valoración vigentes en España (Código de Comercio, texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, Plan General de Contabilidad y demás legislación que le sea específicamente aplicable) de tal forma que el límite referido en el artículo 12.3 de la LIS se calcula con criterios contables equivalentes a los que rigen en la entidad participante.

No obstante lo señalado anteriormente, dado que la entidad TISA ha percibido dividendos de sus filiales brasileñas sobre los que ha aplicado el método de exención para evitar la doble imposición internacional, en este caso, en virtud del Convenio de doble Imposición entre ambos países, a efectos de la deducibilidad de la dotación de la provisión habrá que tener en cuenta el importe de dichos dividendos a los que ha resultado de aplicación la exención.

Por eso, conforme al apartado 4 del artículo 20.bis de la LIS *"En cualquier caso, si se hubiera aplicado la exención a los dividendos de fuente extranjera, no se podrá integrar en la base imponible la depreciación de la participación, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que se ponga de manifiesto, hasta el importe de dichos dividendos"* .

La norma fiscal establece en este apartado una incompatibilidad entre la aplicación de la exención a los dividendos de fuente extranjera y la integración en la base imponible de la depreciación de la provisión hasta el importe de dichos dividendos. Así, no se integrará en la base imponible de la sociedad residente que haya aplicado la exención sobre dividendos percibidos de entidades no residentes, la depreciación de la participación habida en dichas entidades derivada de la distribución de dichos beneficios, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que dicha depreciación se ponga de manifiesto, hasta el importe de dichos dividendos. El artículo señala que *"... si se hubiera aplicado la exención a los dividendos de fuente extranjera ,..."* y no distingue si el régimen de exención es consecuencia de la aplicación de un CDI o del artículo 20.bis4. de la LIS .

Por tanto, **siempre que se haya aplicado el régimen de exención sobre dividendos, la depreciación posterior de la participación no se integra en la base imponible de la sociedad residente hasta el importe de tales dividendos** . Dicha interpretación es, además, la sostenida por la DGT en consulta de 1 de marzo de 2005 (V0323-2005).

Así lo ha entendido y aplicado el obligado tributario cuando en sus propios cálculos de la provisión de cartera que resulta deducible descuenta de la depreciación de la participación la parte imputable a los beneficios que registra, siguiendo la terminología de la normativa brasileña, bajo la denominación de "juros" . Sin embargo no sigue este mismo criterio en lo que se refiere a la otra parte de los beneficios que percibe de sus participadas brasileñas, lo que denomina dividendos, a los que también aplica la exención conforme a las normas citadas.

**SÉPTIMO.- 1.** La siguiente cuestión se refiere a la **deducibilidad de la provisión dotada por la entidad TISA por la depreciación de las participaciones en Telefónica Perú Holding (TPH)** por importe de 139.102.253,33 euros (72.176961,54 € por el ejercicio 2003 y 66.291,85 € por el ejercicio 2004).



Telefónica Perú Holding (en adelante TPH) es una entidad participada por TISA en un 100% en los ejercicios 2003 y 2004, siendo su objeto social, esencialmente, participar en calidad de accionista mayoritario, de Telefónica de Perú, S.A. (TDP) así como de otras sociedades dedicadas a la prestación de servicios de telecomunicaciones.

TISA tiene la titularidad directa de un 49,53% de Telefónica Perú S.A.

La cuestión radica en **determinar si es correcta la regularización realizada por la Inspección de la provisión dotada por TISA, ejercicios 2003 y 2004, en relación con las participaciones de TPH, por entender que para el cálculo del límite fiscal previsto en el artículo 12.3 del TRLIS no se ha de tener en cuenta el importe que sobre las pérdidas declaradas por TPH tiene la amortización del Fondo de comercio que ésta realizó en relación con su inversión en TDP.**

La Inspección regulariza la provisión por depreciación relativa a la depreciación de las participaciones de TISA en TPH en los ejercicios 2003 y 2004 que la sociedad TISA considero deducible, al entender que en el cálculo del límite fiscal previsto en el artículo 12.3 de la LIS no debe tenerse en cuenta el impacto que sobre los fondos propios y, por tanto, sobre el valor teórico, tiene la contabilización por parte de TPH de una corrección de valor de la participación sobre Telefónica de Perú en la que se toma en consideración la amortización del Fondo de comercio implícito en el valor de adquisición de dicha participación.

La Inspección regulariza la provisión dotada por TISA en los ejercicios 2003 y 2004 sobre las participaciones de TPH y que consideró deducibles fiscalmente al entender que en el cálculo del límite fiscal establecido en el artículo 12.3 de la LIS (en el año 2004 art. 12.3 del TRLIS) no se debe tener en cuenta el impacto que sobre las pérdidas declaradas por TPH tiene la amortización del Fondo de comercio que esta realiza sobre su inversión en TDP.

**2. Resulta crucial para la resolución de este tema una precisa delimitación del alcance del artículo 12.3 de la LIS, que señala los límites a la deducibilidad, a efectos del impuesto, de la dotación a la provisión por depreciación de cartera.**

De acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo de la LIS, que ha sido transcrito en el Fundamento de Derecho anterior, será deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de TISA la provisión dotada en la medida en que no exceda de la diferencia entre los valores teóricos contables al inicio y al cierre del ejercicio y cuando la entidad tenga participaciones en entidades no residentes el cálculo de los valores teóricos, tanto al inicio como al cierre del ejercicio, debe realizarse sobre las cuentas anuales de la sociedad participada ajustados a los principios y normas de valoración vigentes en España (Código de Comercio, TRLSA, PGC y demás legislación aplicable).

Pues bien dado que la determinación de los valores teóricos contables inicial y final de la sociedad participada debe realizarse conforme a la normativa contable española a los efectos del artículo 12.3 de la LIS, es claro que la norma de valoración 8ª del PGC (R.D. 1643/1990) es aplicable a la entidad THP, y a tenor del último párrafo de ésta:

"Tratándose de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado figurarán en el balance por su precio de adquisición. No obstante, cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente. A estos efectos, cuando se trate de participaciones en capital, se tomará el valor teórico contable que corresponda a dichas participaciones, corregido en el importe de la plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración posterior. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas, la dotación de provisiones se realizará atendiendo a la evolución de los fondos propios de la sociedad participada aunque se trate de valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado".

Se observa, en consecuencia, que la aplicación de las normas indicadas, en lo que se refiere a la provisión por depreciación de valores no admitidos a negociación en mercados organizados, como ocurre en el caso que nos ocupa, y existiendo plusvalías tácitas, nos conduce a la exigencia de dos requisitos sucesivos: (1) de carácter mercantil y contable y (2) de carácter fiscal.

1) En relación con los primeros la dotación contable se debe ajustar, lógicamente, a los criterios del Plan General de Contabilidad. Podemos citar de forma relevante la aplicabilidad del principio de "prudencia valorativa" que obliga, entre otras cosas, a tener presentes y contabilizar todos los riesgos y pérdidas previsibles y toda clase de depreciaciones. Este principio se complementa con la Norma de valoración octava, antes reproducida parcialmente.



Del juego de estas normas podemos concluir, en principio, que una entidad está obligada a reflejar, a través de la correspondiente provisión, la disminución del valor de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición de la participación, bien derivadas de su depreciación, o bien de su pérdida previsible, aun cuando tal pérdida no se haya materializado aún.

El criterio indicado, que permite efectuar la dotación con gran amplitud respecto a la disminución del valor de las plusvalías tácitas, debe, no obstante, ser matizado. Junto con el principio de "prudencia valorativa" deben tenerse en cuenta también los principios de "correlación de ingresos y gastos" y de "imagen fiel".

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (Consulta nº 4 BOICAC nº 17) aborda esta cuestión y en los casos como el presente en los que la provisión se produce por disminución del valor de las plusvalías tácitas, y en el que la plusvalía tácita de la sociedad participada se puede identificar con el fondo de comercio de la misma, concluye que, en principio, la depreciación de la plusvalía puede igualarse con la amortización de ese fondo de comercio. En casos especiales, deberá justificarse expresamente. Así, en la práctica, las conclusiones del ICAC conducen a determinar que la depreciación en cuantía igual a la amortización (actualmente 5% anual) se debe admitir contablemente sin discusión pero la contabilización de depreciaciones distintas debe ser objeto de justificación expresa.

Debemos concluir, por tanto, que cuando la provisión se efectúa como consecuencia de una disminución del valor del fondo de comercio de la entidad participada y ésta depreciación se estima en porcentajes o valores considerables y superiores a la amortización ordinaria, resulta exigible una justificación, ya que, de lo contrario, no será admisible desde el punto de vista mercantil y contable.

2) Ahora bien, en segundo lugar, y aun en los casos en los que la dotación efectuada pueda ser contablemente aceptable, ésta no será deducible si no se cumplen los requisitos del artículo 12.3 de la LIS lo que ha acaecido precisamente en el caso que nos ocupa).

Es verdad, como reconoce la Inspección y defiende la recurrente, que la dotación a la provisión hecha respeta el límite establecido por el artículo 12.3 de la Ley 43/95 y refleja la caída del valor teórico contable de su filial TPH desde su adquisición al fin del ejercicio.

Sin embargo, de los hechos que constan en el expediente resulta acreditado que las pérdidas que la sociedad participada TPH ha tenido en los ejercicios 2003 y 2004 y que originan la disminución en el valor teórico de cierre y que dan lugar a la depreciación de la participación y, en consecuencia, a su corrección de valor, están causadas fundamentalmente por la corrección de valor de la participación sobre TDP que, a su vez, se deriva de la amortización del Fondo de comercio implícito en el valor de adquisición de su participación en TDP. Estas amortizaciones representan casi la totalidad de las partidas de gasto de TPH (más del 95%).

En consecuencia, puesto que se deduce como máximo la diferencia entre los valores teóricos deducidos del balance de TPH (según criterios contables españoles), acreditado en el expediente que las pérdidas obedecen esencialmente a la amortización del Fondo de comercio que incluye el precio de adquisición de las acciones de TDP, como no ha demostrado que TPH respetó la norma de valoración 8.2 del PGC (R.D. 1643/90), no procede la deducción cuestionada. Dicha norma de valoración no permite la dotación a la provisión por depreciación por el importe de las plusvalías tácitas o fondo de comercio existentes en el momento de la adquisición de TDP y que subsistan en el momento de la valoración de TPH.

El artículo 12.3 de la LIS 43/1995, al establecer que no será deducible fiscalmente la dotación a la provisión por depreciación de valores no cotizados que no responda a una disminución de valor teórico de la sociedad participada, está impidiendo la deducibilidad de la provisión en la medida en que su dotación sea consecuencia de la depreciación de las plusvalías tácitas que no representan una disminución del valor teórico de la sociedad participada.

Debe tenerse en cuenta que, en los supuestos que estamos examinando de **depreciación de plusvalías tácitas o fondo de comercio**, el valor teórico de la sociedad participada no se ve alterado por lo que la provisión, aunque se admita contablemente, no debe ser deducible fiscalmente.

En el presente supuesto, como indicaba el TEAC, las pérdidas de TPH de los años 2003 y 2004 que han motivado la disminución en el valor teórico de cierre y que han dado lugar a la depreciación de la participación y a la corrección de su valor "están causadas fundamentalmente por la corrección de] valor de la participación sobre TDP que, a su vez se deriva de la amortización del Fondo de comercio implícito en el valor de adquisición de su participación en TDP".

Por lo tanto debe entenderse correcta la regularización llevada a cabo por la Inspección que ha considerado que no podía tenerse en cuenta las pérdidas declaradas por TPH derivadas de la amortización del Fondo de comercio de TDP sin que sean admisibles las alegaciones de la mercantil relativas a que el holding tuvo su



origen en el marco regulatorio peruano pues tal cuestión, amén de no haber sido acreditada, no explica las razones de su existencia.

En esta línea las sentencias de esta Sala de 5 y 22 de diciembre de 2011 ( recursos 2864/2010 y 3558/2008 ).

**OCTAVO.- 1. TELEFÓNICA S.A.** considera que las indemnizaciones pagadas por cese de la relación laboral son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades; es un gasto real y efectivo para la entidad, fue debidamente contabilizado, está justificado y está relacionado con la obtención de beneficios de la misma. Los gastos de personal deben englobarse en la categoría de gastos necesarios para la obtención de los ingresos y las indemnizaciones se abonan como consecuencia de la relación laboral y, en definitiva, por los servicios prestados por el trabajador. La donación exige la presencia de un "animus donandi" que resulta incompatible con las indemnizaciones satisfechas ya que éstas tienen su origen en una previa prestación de servicios laborales.

Añade que las cantidades satisfechas por las indemnizaciones fueron consideradas como rendimientos de trabajo personal por los perceptores y entiende que existe una incoherencia entre el tratamiento y calificación propuestos por la Inspección en el Impuesto sobre Sociedades y la aceptada por la inspección en el IRPF ya que si se trata de liberalidades, las mismas deberían ser, en su caso, objeto de tributación en el ISD.

En ese sentido Telefónica Móviles S.A., en los ejercicios 2002, 2003 y 204, y Telefónica Internacional, ejercicios 2002 y 2004, dedujeron una parte de las indemnizaciones satisfechas por extinción de la relación laboral, ordinaria o de alta dirección.

En el expediente se identifican a los trabajadores, figurando detalle en cada uno de ellos de los cálculos realizados para el cálculo de la indemnización que les corresponde así como la documentación que la entidad aporta.

La Inspección regularizó el exceso de indemnización al estipulado contractualmente pues la empresa no está obligada a satisfacerlo y, en consecuencia, no tiene la consideración de deducible según lo establecido en el artículo 14.1 e) de la LIS . Y el TEAC confirmó la regularización en este punto.

Conviene precisar que el gasto no admitido por la Inspección es el que excede de los límites exigibles contractualmente y que, por tanto, deben ser calificados como liberalidades o, en los casos que no se aporta contrato, de lo establecido en el Estatuto de los Trabajadores; la entidad sólo cuestiona la deducibilidad de dichos pagos.

**2. Sostiene TELEFÓNICA** en su demanda que las indemnizaciones satisfechas carecen de la condición de liberalidades y tienen por el contrario una naturaleza laboral indiscutible, por lo que han de tener la condición de gasto deducible de los ingresos a la hora de determinar la base imponible en "Telefónica Internacional S.A.", así como en "Telefónica Móviles S.A." y con el debido reflejo en el Grupo Consolidado.

A la hora de insertar la cantidad de 3.347.915,70 euros en el conjunto normativo que nos ocupa, procede recordar con la Jurisprudencia que del precepto regulador de esta cuestión se desprende que la necesidad del gasto es tendencial, en el sentido de que ha de estar orientado o dirigido a la obtención de ingresos; esta característica del gasto necesario puede ser contemplada desde una doble perspectiva: primera, positiva, como concepción económica de obtención del beneficio, criterio que siguió el artículo 13 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre , en el que gasto e ingreso están directamente relacionados, al entender el gasto como un coste de los rendimientos obtenidos, y segunda, negativa, como contraria a donativo o liberalidad, criterio mantenido en el artículo 14.1.e) de la LIS , del impuesto sobre Sociedades.

Añade la recurrente que en el supuesto de hecho que nos ocupa no se cuestiona que la cantidad de 3.347.915,70 euros se abonó con motivo de la extinción de la relación laboral de determinado personal, por lo que no puede cuestionarse que guardó la debida correlación con los ingresos obtenidos por las citadas Entidades, cuya posición de liderazgo en nuestro entorno empresarial se debió al esfuerzo de sus trabajadores, directivos y demás empleados cualificados, que a la hora de la extinción de sus contratos de trabajo, vieron compensada su dedicación a la Empresa con el abono de las citadas cantidades; amén de concurrir el requisito contemplado en el artículo 14.1.e) de la LIS , es obvio que no estamos ante una liberalidad, en los términos que a dicha expresión atribuye el artículo 618 del Código Civil , cuando contempla la causa en los "negocios gratuitos".

Con los pagos llevados a cabo por importe de 3.347.915,70 euros no se pretendió llevar a cabo donación alguna, sino retribuir a los que fueron trabajadores y cargos ejecutivos de las mencionadas Empresas, quedando ello completamente al margen de las liberalidades, por lo que han de considerarse deducibles de los ingresos a la hora de determinar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

**3. El artículo 10.3 de la LIS 43/1995** señala lo siguiente:



"3. En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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 las citadas normas".

Y, el artículo 14 de la LIS establece lo siguiente:

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".

La Ley 43/1995 no ha suprimido en modo alguno la exigencia de que resulte acreditada la realidad y efectividad del gasto; por eso su artículo 14.e) recoge expresamente como no deducibles "los donativos y liberalidades", no deducibilidad que ese mismo precepto considera determinada por el incumplimiento del requisito de la correlación del gasto con los ingresos de la entidad, requisito asimismo exigido en el artículo 19 de la misma Ley. Los gastos han de cumplir los requisitos generales para su deducibilidad fiscal, es decir, su justificación, requiriendo una suficiente acreditación documental, su correlación con los ingresos y su realidad. En la medida en que no se pueda acreditar la efectiva contraprestación del pago en que el gasto consiste y su finalidad de colaborar a la obtención de los ingresos, es evidente que no se está cumpliendo la requerida correlación del gasto con los ingresos, que, de alguna manera, exige una relación de causalidad, de tal modo que el gasto incurrido contribuya mediante un efectivo beneficio o utilidad para la empresa a la generación de los ingresos.

En el supuesto que nos ocupa, los gastos regularizados se corresponden a gastos considerados no deducibles fiscalmente por cuanto no resultan debidamente justificados en cuanto a su obligatoriedad contractual. Por otro lado, el contribuyente ha de aportar documentación que justifique que los gastos regularizados por la inspección estén efectivamente relacionados con la actividad desarrollada y con la obtención de ingresos de la misma.

En definitiva, que las indemnizaciones satisfechas por extinción de la relación laboral, ordinaria o de alta dirección, que les unía a la compañía, y que han sido deducidas por las sociedades del grupo como gastos de personal o gastos extraordinarios, en aquellos importes en los que, una vez examinados los respectivos contratos de prestación de servicios profesionales, se produce un exceso de indemnización no justificado contractualmente, no deben tener la consideración fiscal de gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con el artículo 14.1.e) de la LIS 43/1995, y por tanto, deben ser calificadas como liberalidades.

En ese sentido las sentencias de esta Sala de 9 de febrero de 2012 ( casa. 2210/2010 ) y 18 de junio de 2012 ( casa. 4261/2009 ).

**NOVENO.-** Estimado el recurso de casación promovido por TELEFONICA, S.A. no procede hacer un pronunciamiento condenatorio respecto de las costas causadas en este recurso, ni tampoco de las causadas en la instancia.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emana del pueblo español, nos confiere la Constitución.

## FALLAMOS

**PRIMERO.-** Estimar el recurso de casación interpuesto por TELEFONICA, S.A. contra la sentencia dictada con fecha 12 de diciembre de 2012, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso número 392/2009, sentencia que se casa y anula.

**SEGUNDO.-** Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por TELEFONICA, S.A. contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 10 de septiembre de 2009 que se confirma así como los actos de los que trae causa.

**TERCERO.-** Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. - Rafael Fernandez Montalvo.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Angel Aguillo Aviles.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- **PUBLICACION.-** Léida y



publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martínez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ