



Roj: **STSJ M 2966/2019 - ECLI:ES:TSJM:2019:2966**

Id Cendoj: **28079330052019100293**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **10/04/2019**

Nº de Recurso: **774/2017**

Nº de Resolución: **359/2019**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **CARMEN ALVAREZ THEURER**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Madrid, 27-09-2017,**
STSJ M 2966/2019

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2017/0024004

Procedimiento Ordinario 774/2017

Demandante: IBERGRUAS,S.A.

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 359

RECURSO NÚM.: 774-2017

PROCURADOR Sra. Sanz Amaro

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías



Dña. Carmen Álvarez Theurer

En la Villa de Madrid a 10 de Abril de 2019

Visto por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso-administrativo nº 774/2017, promovido por la Sra. Sanz Amaro, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de la mercantil IBERGRÚAS S.A, contra la Resolución del TEAR de Madrid, de 27 de septiembre de 2017, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas números 28-09904-2014 y 28-31442-2014, formuladas contra el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, y frente al acuerdo sancionador derivado.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la Sra. Sanz Amaro, procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de la mercantil IBERGRÚAS S.A, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada.

SEGUNDO .- Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO. - Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

CUARTO.- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. D^a Carmen Álvarez Theurer, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso administrativo, como ya se dijo, la impugnación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 27 de septiembre de 2017, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas números 28-09904-2014 y 28-31442-2014, formuladas contra los siguientes actos:

- el acuerdo de liquidación clave nº: A2860014028004314, derivada de acta de disconformidad A02 nº: 72336540, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, por cuantía a ingresar de 119.934,13 euros, y
- el acuerdo sancionador por infracción tributaria, referencia A23-77054224, clave nº: A2860014026004355, derivado de la anterior liquidación, siendo la cuantía de la sanción de mayor importe 49.332,42 euros.

SEGUNDO. - La parte recurrente interesa anular la resolución del TEAR recurrida, así como los acuerdos de liquidación y sanción impugnados por no ser conformes a Derecho, condenando en costas a la Administración, alegando en su fundamento la duplicidad en el pago que se produce en sede del contribuyente y el enriquecimiento injusto que se produce en sede de la Administración como consecuencia del acuerdo de liquidación.

Manifiesta la entidad Ibergrúas, SA que contabilizó el día 31 de diciembre de 2008 y dedujo en el impuesto de Sociedades de dicho ejercicio, un importe de 142.713,29 euros en concepto de provisión de despidos, y en fecha 31 de marzo de 2009 se procedió al despido efectivo de esos trabajadores haciéndose entonces efectivo el pago de la indemnización por importe de los 142.713,29 deducidos en el ejercicio anterior.

Alega que si bien es cierto que esta anticipación del gasto produce un diferimiento en la tributación, lo que no está jurisprudencialmente admitido es que dicha situación se corrija "obligando" al contribuyente a ingresar de nuevo por el ejercicio 2008 (las actas se incoaron a finales del ejercicio 2013) la cuota que ya ingresó en el 2009. Por ello ha aportado documentos y asientos contables de los ejercicios 2009 y 2010, a fin de acreditar que el importe deducido "anticipadamente" en el ejercicio 2008 no se había deducido en el ejercicio en el que a juicio de la Administración, correspondía tal deducción.



Además, a fecha de emisión del acuerdo liquidador se incluyeron importes que ya habían sido incluidos por el actor como base imponible del IS del ejercicio 2009 sin iniciar de oficio (como habilita el artículo 17 del Real Decreto 52012005, de 13 de mayo) un expediente de devolución de ingresos indebidos, pues tratándose el 2009 de un ejercicio prescrito, se veta la posibilidad del recurrente de iniciar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos que le resarza de la doble tributación de la que ha sido objeto.

Expone que se incumple la doctrina del TEAC Y TEAR de Madrid y jurisprudencia de la Audiencia Nacional existente al efecto.

Los mismos motivos de oposición al acta se expusieron en el escrito de demanda en cuanto a la aplicación del tipo de amortización (12%) que la Administración fijó para determinado inmovilizado en vez del 30% aplicado por el demandante. Dicha "aceleración" de la amortización supone un diferimiento de la tributación pero en ningún caso una menor tributación, porque el importe máximo a deducir en concepto de amortización viene determinado por el precio de adquisición que ascendió a 286.000 euros. Por tanto si bien es cierto que el contribuyente dedujo en el año objeto de comprobación un 18% "de más" (30% - 12%) también es cierto que dicha "aceleración" de la amortización hace que en años como el 2011 y siguientes el sujeto pasivo no amortizara ni dedujera cuota alguna, tributando por tanto por una cantidad que, de prevalecer el criterio de la Administración, resulta del todo improcedente.

Mantiene que los intereses que deben constituir en su caso, la base de la sanción (y no la cuota que el contribuyente no ingresó en el 2008 y si en el 2009).

Así mismo, en el acuerdo de liquidación la Administración incrementó el importe de 15.724,49 € la base imponible del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2008 por considerar la existencia de un exceso de provisión respecto de la cartera de participaciones de la entidad IBEMAQ dotada en el ejercicio 2001, improcedente dotación de una provisión en el ejercicio 2001, ejercicio que se halla a todos los efectos prescrito.

Respecto de la sanción impuesta, alega que toda la documentación que la motiva o fundamenta y que ha sido aportada por la entidad sancionada en el curso del procedimiento inspector, como base de la regularización efectuada a la misma, no consta en el expediente electrónico del procedimiento sancionador que es objeto de esta demanda.

Igualmente sostiene la nulidad de la sanción por falta de motivación y prueba en la culpabilidad del infractor.

El Abogado del Estado en su escrito de oposición mantiene básicamente los argumentos esgrimidos en la resolución del TEAR impugnada.

TERCERO.- Los hechos relevantes para el análisis del presente recurso, acreditados documentalmente, son los siguientes:

1º La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, previo el oportuno expediente de investigación general de la actora, "IBERGRÚAS, S.A.", dictó un acta de inspección, firmada de disconformidad por la actora, en la que se regularizaba sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, girando una liquidación provisional de dicho impuesto, por un importe a ingresar de 119.934,13 €.

2º Los motivos de la regularización propuesta en el acta de Inspección eran varios:

No deducibilidad de la provisión, por despidos e incentivos, contabilizada y deducida, en el ejercicio 2008, por la actora

No considerar como utillaje la máquina adquirida en 2007 por importe de 286.000 euros y determinación de la tasa de amortización fiscalmente deducible.

Determinación de la cuantía deducible, por provisión por deterioro del valor de las participaciones en los fondos propios de las entidades "I BEMAQ" y "MONTAJES GAÑÁN"

Determinación del ajuste al resultado contable, como consecuencia de las operaciones de arrendamiento financiero.

Procedencia de la Deducción en el Impuesto sobre Sociedades del Ejercicio 2008, por reinversión de beneficios extraordinarios generados en los ejercicios 2007 y 2008.

3º Como consecuencia del acta y de la regularización practicada, se dicta, previo expediente, una resolución sancionadora, siendo la cuantía total de las sanciones impuestas de 61.308,32 €.



4º Tanto la liquidación provisional como la sanción fueron objeto de sendas reclamaciones económico-administrativas que, tras su acumulación, fueron desestimadas por resolución del TEAR de Madrid, de fecha 27 de septiembre de 2017, hoy objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

CUARTO .- En el supuesto sometido a nuestra consideración, constituye un hecho cierto que la deducibilidad de la provisión efectuada en el 2008 por la entidad demandante debió efectuarse en el ejercicio 2009, tal y como la propia parte recurrente reconoce, si bien sostiene la improcedencia de la regularización efectuada en tanto que la misma supuso exigirle el ingreso de una cantidad por el ejercicio 2008 que ya había ingresado en el ejercicio 2009.

Dicha deducibilidad fue negada por la Administración por entender que se correspondía con una "responsabilidad probable y no cierta en el momento en que se deduce el gasto" por lo que se incrementó la base imponible del Impuesto de Sociedades en dicho importe.

Pues bien, hemos de indicar en este orden de consideraciones que conforme a una reiterada jurisprudencia -por todas, la STS de 26 de mayo de 2017, recaída en el recurso núm. 1576/2016 -, la Administración debe procurar la íntegra regularización del sujeto pasivo, de tal manera que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado tributario, procede atender no solo los ejercicios a los que se limita inicialmente el ámbito temporal de las actuaciones inspectoras sino también la de aquellos otros periodos impositivos (mediante la ampliación del alcance de las mismas) que, si bien inicialmente no son objeto de comprobación e investigación, se ven afectados fiscalmente por la regularización que se practica, para garantizar de esa manera el principio de íntegra regularización del contribuyente.

Hemos de destacar la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2012 , que, si bien no se analiza la cuestión de si la regularización completa de la situación fiscal de un contribuyente ha de realizarse en un único procedimiento inspector o si puede hacerse a través de varios procedimientos, hace referencia a que "ampliar actuaciones" no lo hace en sentido estricto, sino en el sentido de actuar para evitar la doble imposición.

Se trata de evitar que en aquellos casos en los que la Administración Tributaria regularice un periodo y tal regularización incida en otro posterior no sometido a inspección, generando que en este último el obligado haya pagado de más, o bien, se hubiese reducido el importe a devolver, la Administración deberá iniciar de oficio respecto de dicho ejercicio posterior un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o en su caso, ampliar actuaciones respecto a dicho ejercicio posterior afectado.

En el supuesto sometido a nuestra consideración, la entidad actora aplicó en el ejercicio 2008 la deducción por provisión de despidos un año antes de ser cierta y efectiva, si bien no se había deducido aquélla en el ejercicio en el que correspondía tal deducción.

Por consiguiente, esta Sala entiende que la Administración tributaria en la regularización que nos ocupa, modificó la imputación temporal de algunas deducciones, cuando lo procedente hubiera sido que ampliase las actuaciones a aquellos otros ejercicios, con el objeto de regularizar los rendimientos en su totalidad, corrigiendo la indebida imputación llevada a cabo por el sujeto pasivo y así evitar un supuesto de doble tributación por el mismo hecho.

A igual conclusión hemos de llegar en relación con la modificación de la calificación fiscal de los bienes adquiridos por la recurrente, que la Administración califica como maquinaria, en vez de utillaje, determinando la regularización del porcentaje de amortización lineal del 12% a la adquisición de los bienes por importe de 286.000, que la sociedad actora había deducido en un porcentaje de amortización lineal en el ejercicio 2008 del 30%, determinando un incremento de la base imponible del ejercicio 2008 en importe de 51.480 €. Lo procedente será por tanto la regularización de los ejercicios en los que extienda sus efectos la inicial regularización, y en los que dicha modificación tenga incidencia, a fin de evitar que se genere un supuesto de doble imposición.

QUINTO.- La parte actora alega así mismo, que el pasivo incorrectamente registrado deviene del ejercicio 2001, e insiste que nada justifica su regularización en el ejercicio 2008.

En este punto el acuerdo de liquidación indica lo siguiente: "En relación a la provisión por deterioro de la participación en los fondos propios de entidades dotada en ejercicios anteriores por importe de 49.884€, y que los comparecientes han manifestado que se corresponde a la participación en la entidad IBEMAQ, debemos tener en cuenta que el importe del deterioro no puede exceder del valor de la participación. Circunstancia esta que se produce en el citado supuesto, ya que de conformidad con la información contenida en las cuentas anuales facilitadas por Ibergrúas a esta Inspección, el valor de la participación en IBEMAQ asciende a 34.159,51€, y su provisión por deterioro a 49.884€. Es por ello, que procede aumentar la base imponible declarada en el importe de 15.724,49€".



Pues bien, procede rechazar la alegación de la entidad actora en consideración a que nos hallamos ante una provisión por deterioro de la participación en los fondos propios de entidades dotada en ejercicios anteriores, en este caso en el año 2001, si bien nada impide que sea objeto de regularización cuando, como aquí sucede, el importe del deterioro excede del valor de la participación (coste de adquisición), por lo entendemos ajustado a Derecho que se aumente la base imponible declarada en el importe de 15.724,49 euros.

Finalmente, por lo que a la sanción impugnada se refiere, hemos de anular la misma en atención a la estimación parcial de la impugnación de la liquidación de la que deriva.

SEXTO. - De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la LJCA , modificado por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, la estimación parcial del presente recurso conlleva que no se efectúe expreso pronunciamiento en orden a las costas procesales.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,

Por la potestad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el presente recurso contencioso-administrativo número 774/2017, promovido por la Sra. Sanz Amaro, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de la mercantil Ibergrúas S.A, contra la Resolución del TEAR de Madrid, de 27 de septiembre de 2017, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas números 28-09904-2014 y 28-31442-2014, formuladas contra el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, y el acuerdo sancionador derivado, que anulamos en el punto de la liquidación relativo a la deducibilidad de la provisión por despidos y a la determinación de la amortización fiscalmente deducible, en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho Cuarto de la presente resolución, dejando sin efecto la sanción impuesta; sin costas.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, **previa constitución del depósito** previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0774-17 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0774-17 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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