

# La reversión de deterioros no es una norma antiabuso sino un criterio de imputación temporal

## Rocío Arias Plaza

Abogada de Gómez-Acebo & Pombo

## Ángela Atienza Pérez

Abogada de Gómez-Acebo & Pombo

## Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

---

*El Tribunal Supremo finalmente resuelve la problemática de quién debe incorporar la reversión del deterioro: será la entidad titular de los bienes en el momento de la reversión.*

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 6 de mayo de 2021 (rec. núm. 1208/2020), determina en casación —interpretando el artículo 19.6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (“TRLIS”)—, quién ha de realizar el ajuste en la base imponible del impuesto sobre sociedades cuando, tras transmitirse un elemento patrimonial que hubiera sido objeto de una corrección por deterioro —dotándose la correspondiente provisión y practicándose la deducción por la pérdida—, dicho elemento recupere su valor. A estos efectos, mientras que la inspección, el Tribunal Económico Administrativo Central (“TEAC”) y la Audiencia Nacional (“AN”) en la sentencia

*Advertencia legal:* Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Maquetación: Rosana Sancho Muñoz • Diseño: José Ángel Rodríguez León y Ángela Brea Fernández

ahora impugnada entendieron que dicho ajuste debería realizarlo la entidad transmitente que dotó la provisión practicando la deducción, la parte actora defiende que dicho ajuste debe hacerse en sede de la mercantil vinculada, adquirente y nuevo titular del elemento patrimonial transmitido.

Tal y como se desprende de los antecedentes de hecho, en el caso analizado una entidad española adquirió una participación del 100% del capital social de dos sociedades argentinas, dotando posteriormente provisiones por depreciación de estas participaciones, deducidas y no ajustadas en las bases imponibles del impuesto sobre sociedades. En la misma fecha, la entidad española aportó dichas participaciones a una entidad alemana, cuyas acciones fueron a su vez aportadas al día siguiente a una compañía holandesa, entidades ambas dependientes al 100 % de la española. Como consecuencia de dichas operaciones, la entidad española minoró sus bases imponibles, primero en el importe de la provisión dotada por la depreciación de las participaciones y, posteriormente, en el importe de la pérdida derivada de las transmisiones de dichas participaciones, que se llevaron a cabo mediante sucesivas aportaciones, primero, a la entidad alemana y posteriormente a la holandesa.

Teniendo en cuenta lo anterior el Tribunal Supremo, con un marcado tono crítico, recuerda que la sentencia ahora recurrida se apartó de dos fallos precedentes de la propia AN, sin motivación ni justificación suficiente, en los que —en línea con la posición defendida por la entidad recurrente—, se concluyó que la imputación derivada de la recuperación de valor debía realizarse en la entidad que fuera titular de la participación en el momento en que dicha recuperación tuviera lugar.

El Tribunal Supremo, analizada la sentencia recurrida, ha decidido casarla y anularla sobre la base de consideraciones como las siguientes:

- La Administración —inspección y TEAC— y la AN en la sentencia impugnada, entienden que el artículo 19.6 del TRLIS —que pese a estar derogado, pervive en lo sustancial en el actual artículo 11.6 de la Ley 27/2014 (“LIS”)— tiene una finalidad antielusoria dirigida a evitar supuestos de desimposición o «lavado del ingresos».

En contra de tal posición, el Alto Tribunal considera que dicho precepto no es una norma *antiabuso*, pues su letra y espíritu definen una regla de imputación temporal.

- Esa regla es clara y no requiere una interpretación distinta de la de su propio texto, en el sentido de que la reversión, como *contrarius actus* de la depreciación del valor de los elementos patrimoniales, se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. Esto es, el citado precepto define el cuándo de la imputación y, de forma derivada o indirecta, el quién, coincidente con el titular de los bienes al tiempo de la reversión o recuperación.

- Reforzando su posición, el Tribunal Supremo repara también en la existencia de un nutrido cuerpo de precedentes en los que la Administración resolvió la cuestión objeto de controversia del mismo modo en el que lo había hecho la AN en los dos fallos previos al que ahora es objeto de impugnación (Dirección General de Tributos, resoluciones del TEAC y, por último, alude a los Manuales Prácticos para la declaración del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2008 a 2015).
- Por otra parte —advierte el Tribunal Supremo—, la posición defendida en la sentencia que ahora se casa puede generar un problema de invasión en la soberanía fiscal de otros Estados miembros. En ese sentido hay que tener en cuenta varios aspectos:
  - a) La recuperación de valor que la Sala de instancia ha concluido que debe integrarse en la base imponible de la entidad española, se correspondería con la plusvalía latente de las participaciones de la entidad alemana, generada durante su tenencia por parte de ésta y que se materializará, en su caso, en el momento de su transmisión. Pues bien, atendiendo a los CDIs aplicables al caso —los firmados con Alemania y Países Bajos— la renta que se pudiera derivar de tales participaciones solo debería estar sujeta a imposición en el Estado de residencia de la entidad transmitente, pero no en España.
  - b) Además, el criterio de la AN puede generar, aplicado indiscriminadamente, una doble imposición prohibida por los convenios y dar lugar a graves distorsiones a la competencia fiscal territorial; situaciones ambas que no están amparadas por nuestro ordenamiento jurídico y que resultan contrarias a la finalidad de la norma.

Por tanto —concluye el Alto Tribunal—, no cabe forzar artificiosamente el sentido y finalidad de una norma de imputación temporal para convertirla en una disposición antiabuso genérica, cambiando su interpretación para imputar un rendimiento o ganancia —el derivado de la reversión— a la entidad radicada en España, solo para mantener o retener la posibilidad de gravamen. Sostener lo contrario —en línea con el fallo impugnado—, permitiría tratar de forma desfavorable o peor a una compañía no residente que a una española, ya que si la sociedad vinculada, adquirente de los activos cuyo valor se ha recuperado, fuera residente en España, ni la Administración ni la AN ven problema alguno en imputarle la reversión, designio inexorable de la regularización.

Si la Administración apreciara visos concretos y precisos de fraude o evasión fiscal, puede aplicar las disposiciones internas antiabuso, conforme a los requisitos procedimentales imperativos, con las garantías suficientes de defensa.

En virtud de todo lo anterior, como ya se ha adelantado, el Tribunal Supremo acoge el recurso de casación, casando y anulando la sentencia impugnada, aduciendo tanto la falta de motivación de las razones que han conducido a la AN a abandonar su propio criterio precedente, como el hecho de que, «al seguir la estrambótica tesis de la Inspección y del TEAC», se convierta a

un precepto limitado a determinar la imputación temporal de la reversión del valor de elementos patrimoniales, en una norma antiabuso, genérica y universal.

Tomando en consideración el criterio del Tribunal Supremo, resulta necesario revisar cómo han imputado las empresas las reversiones de deterioros, por ejemplo, en los casos de reversión mínima obligatoria regulada en la Disposición Transitoria 16ª de la LIS, con objeto de analizar el impacto de esta sentencia. A este respecto, cabe recordar que, recientemente, la Audiencia Nacional ha planteado cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional frente al artículo 3 Primero del Real Decreto-ley 3/2016, por el que se introdujo la citada reversión obligatoria por quintas partes en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.