



# La obligación de revertir los deterioros impuesta por el artículo 11.6 de la Ley 27/2014

A propósito de la [SAN de 14 de noviembre de 2019, rec. núm. 238/2016](#), y de la [RTEAC de 2 de marzo de 2016, RG. 5079/2012](#)

**Luis de Lorenzo Gil**

*Abogado*

## Extracto

La Audiencia Nacional ha modificado recientemente su criterio respecto a la obligación de revertir los deterioros que contempla el artículo 11.6 de la Ley del impuesto sobre sociedades (anterior art. 19.6 del texto refundido del impuesto). Influida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), la Audiencia Nacional (AN) ha terminado por acoger, probablemente sin darse cuenta de ello, una interpretación de dicho artículo que es abiertamente contraria a la única interpretación gramatical posible del precepto. Este no solo ordena, con absoluta claridad, que la reversión del deterioro se integre en la base imponible de la sociedad que lo haya reconocido o en la de otra entidad vinculada con ella, sino que también hace depender el contenido concreto de dicha orden de cuál de ellas sea titular, en el momento de la reversión, del activo deteriorado. Omitiendo el necesario análisis gramatical del precepto y la imprescindible coordinación de su contenido con el resto del ordenamiento tributario, el TEAC y la AN han puesto el foco exclusivo en una inexistente finalidad «antielusiva» de la norma para, de ese modo, poder amputar uno de los contenidos que el citado artículo 11.6 atribuye a la orden que él mismo contiene.

**Palabras clave:** reversión; deterioro; vinculación.

Fecha de entrada: 16-02-2020 / Fecha de aceptación: 05-03-2020 / Fecha de revisión: 30-03-2020

**Cómo citar:** Lorenzo Gil, L. de. (2020). La obligación de revertir los deterioros impuesta por el artículo 11.6 de la Ley 27/2014 (A propósito de la SAN de 14 de noviembre de 2019, rec. núm. 238/2016, y de la RTEAC de 2 de marzo de 2016, RG. 5079/2012). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 105-136.





# The obligation to revert the asset impairment enforced by article 11.6 of Corporate Tax Law

Luis de Lorenzo Gil

## Abstract

The Audiencia Nacional has recently modified its criteria regarding the obligation to reverse the asset impairments referred to in article 11.6 of the Corporate Tax Law (former art. 19.6 of the Royal Decree 4/2004). Influenced by the TEAC, the Audiencia Nacional has finally admitted, probably without realizing it, an interpretation of said article that is openly contrary to the only possible grammatical interpretation of it. The article 11.6 not only orders, clearly, that the reversal of the asset impairment must be integrated in the taxable base of the company that has recognized it or in the taxable base of a related entity. The specific content of this order also depends on the fact of which of these companies owns, at the time of the reversal, the impaired asset. Omitting the necessary grammatical analysis of the article and the essential coordination of its content with the rest of the tax system, the TEAC and the Audiencia Nacional have put the exclusive focus on a non-existent anti-tax avoidance purpose to, in this way, be able to cut off one of the contents that Article 11.6 itself attributes to the order it contains.

**Keywords:** reversion; asset impairment; related-party transactions.

**Citation:** Lorenzo Gil, L. de. (2020). La obligación de revertir los deterioros impuesta por el artículo 11.6 de la Ley 27/2014 (A propósito de la SAN de 14 de noviembre de 2019, rec. núm. 238/2016, y de la RTEAC de 2 de marzo de 2016, RG. 5079/2012). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 105-136.





## Sumario

1. Introducción
2. El mandato
3. Una primera reflexión sintáctica
4. Sobre el verbo «imputar»
5. Más gramática
6. El Derecho
7. La elusión
8. Conclusión

## 1. Introducción

Soy plenamente consciente de las diferencias que Josef Esser advirtió que existen entre la interpretación jurídica de un texto y su comprensión filológica. Y sé que la interpretación de la ley escrita es una tarea u oficio técnico y no gramatical para el que, en palabras de Eduardo García de Enterría, «hay que acudir armado con categorías y principios jurídicos». Pero para alguien con tendencia a demarrarse hacia el positivismo –y yo soy de esos–, aquellos –los principios jurídicos– son, en el mismo número de ocasiones en el que resultan imprescindibles, un mero artificio al que acudir cuando se quiere subvertir una ley que no se pliegue a nuestros deseos.

Además, no podemos ignorar que en el mundo tributario es muy habitual despreciar la interpretación de las normas que atiende, principalmente, al sentido propio de sus palabras; se suele desdeñar identificándola como algo fácil y simplón a lo que, por tanto, se le debe prestar poca o ninguna atención. Servirse de ella es considerado como una cosa pueril, inocente, cándida y, en fin, inadecuada para averiguar los «mensajes secretos, recónditos y reservados» que, para los detractores de tal interpretación, deben encerrar, necesariamente, las normas tributarias. Enigmas que, claro está, solo se encontrarían al alcance de unos pocos; capacitados para descifrarlos acudiendo, no al vulgar contenido textual de la redacción de una norma, sino a una siempre provechosa componenda entre el sentido lato o figurado de sus palabras y aquellos principios jurídicos de los que, para la ocasión, se pueda, más o menos, echar mano.

Elocuente es el hecho de que para referirse a ese tipo de interpretación se acostumbre a emplear un adjetivo –«literal»– que, en este contexto, connota, además de su significado propio o específico, otro de carácter claramente peyorativo que pasa a ser, directamente, despreciativo cuando se sustituye por su derivado nominal: «literalidad». Referirse a la «literalidad de la norma» suele proporcionar al que lo hace un doble efecto; por un lado, la causación en sus oyentes de otro taumáturgico por virtud del cual cualquier conclusión que se extraiga sobre un determinado mandato normativo basándose exclusivamente en su literalidad debe ser descartada automáticamente y sin mayor razonamiento (el Derecho –especialmente el tributario– no puede ser así de simple por mucho que sus destinatarios sean todos los ciudadanos; el «simple» es el intérprete que actúa de ese modo); y, por el otro, le abre la puerta en la que se encuentran, ocultos a casi todos, los verdaderos espíritu y finalidad de la norma. Elementos sobre los que el intérprete podrá elucubrar con soltura y sin miedo a ser contradicho; mucho menos por la pobre y desgraciada «literalidad» de la norma que, siendo accesible para todos, habrá quedado, no obstante, en un plano muy inferior; desde el que resultará inalcanzable aquel en el que ya estará volando el exégeta.

Y así suele ser como, sin darnos cuenta, nos convertimos en legisladores y acabamos dando a las leyes el contenido que, a nuestro cuestionable juicio, creemos que deberían tener (y, por tanto, creemos que tenían en la mente del legislador) en lugar del que realmente ellas tienen y manifiestan a través de sus palabras. Porque, no nos engañemos, cuando uno se adentra en las menudencias del espíritu y finalidad de las leyes, estas suelen tener tantos –espíritus y finalidades– como oráculos dispuestos a desentrañarlos haya. Y hay muchos. Luego, cuando aterrizamos, solemos invocar, en otros ámbitos, a la seguridad jurídica que, en ese concreto entorno, hemos contribuido a destrozar.

Le sucedió, por ejemplo, a la Dirección General de Tributos (DGT) cuando se aprobó la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). En ella –en la ley– se exigía, con claridad nítida e inobjetable, que, a la hora de determinar la base imponible de un grupo fiscal, se eliminasen también las *partidas intragrupo* a las que se refiere el artículo 41 de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010. Y así lo indicó, razonándolo de manera ejemplar conforme al texto de la ley, en hasta tres contestaciones (V2400/2015, V4163/2015 y V3869/2015). Aquello no gustó a quienes vuelan por encima de las normas y no necesitan (porque conocen sobradamente y de forma innata las instituciones legales y los fines que con ellas se persiguen) detenerse en su redacción, de modo que después de esas tres contestaciones emitió algunas más (V2751/2016, V4312/2016, V4325/2016, V4499/2016 y V0048/2017) conforme a las cuales las referidas *partidas intragrupo* ya no tenían que ser eliminadas a la hora de determinar la base imponible del grupo por la exótica y exclusiva razón de que «de lo contrario, se estaría generando una situación de desplazamiento patrimonial entre las entidades intervinientes en la operación, que resultaría contrario a la filosofía del régimen de consolidación fiscal». Como si un cambio en el reparto de la cuota tributaria consolidada entre las diferentes sociedades respecto de las expectativas existentes pudiese y hubiese de ser resuelto, exclusivamente, mediante una ilegal reinterpretación del régimen de consolidación fiscal que, arrumbando su inobjetable redacción, apelase, en exclusiva, a «la filosofía» (fementida, por otra parte) de dicho régimen.

Hay veces, sin embargo, en las que la interpretación literal no es tan fácil y simplona como quisieran quienes suelen prescindir de ella, sino que adquiere una dificultad sobresaliente. Para esos casos, la candidez y la ingenuidad se suelen sustituir por otro tipo de reproches entre los que la falta de claridad, el desacierto, el descuido, el equívoco o la falta de precisión en la redacción adquieren el protagonismo. A ello, es verdad, ha contribuido un legislador tributario que probablemente sea muy competente para concebir en sus esquemas mentales tributos casi perfectos pero que, desde luego, no es capaz de expresarlos adecuadamente porque, sencillamente, no sabe escribir.

Aunque, en ciertas ocasiones, el encargado de interpretar las normas también debiera, humildemente, reconocer sus propias carencias para desenvolverse adecuadamente en eso que, con demasiada soltura y facilidad, tiende a arrinconar en un lugar retirado o apartado como si fuese algo inútil: el sentido propio de las palabras de la ley. Porque la importancia que tiene, en el ámbito del Derecho, saber escribir correctamente solo es superada por la

que representa acertar a comprender lo escrito. En otro caso, los despropósitos están garantizados. Hay ejemplos muy numerosos y muy recientes. Quisiera solamente apuntar aquí tres de ellos que son, para mí, escandalosamente llamativos y centrarme, después, y como promete el título de estas notas, en el último. Porque sobre los otros dos ya he escrito en lugares diferentes.

El primero afecta a la «plusvalía municipal»; aunque ignoro qué quisieron decir realmente los respectivos ponentes del Tribunal Constitucional en sus Sentencias de 2017 números 26, 37, 48 y 59 (algo que sería necesario conocer para opinar sobre su acierto al redactarlas) lo que desde luego no ha sabido –o no ha querido– comprender el Tribunal Supremo (TS) es lo que, gramaticalmente, está nítidamente escrito en ellas. Y no acertando a comprenderlo dio inicio, el 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017), a un despropósito que se está multiplicando exponencialmente a medida que se están resolviendo, en igual sentido, las decenas de recursos de casación que tiene pendientes de sentenciar. Si todo sigue así, pasado un tiempo, cuando alguien que sepa leerlas objetivamente analice nuevamente aquellas sentencias, quizá se produzca otro episodio similar al recientemente acontecido acerca de la identidad del sujeto pasivo en el impuesto sobre actos jurídicos documentados que grava los préstamos hipotecarios (SSTS de 27 de noviembre de 2018 –recs. núms. 1653/2017 y 5911/2017– afrentadas, casi de inmediato, por SSTS de 16 de octubre de 2018 –rec. núm. 5350/2017–, de 22 de octubre de 2018 –rec. núm. 4900/2017– y de 23 de octubre de 2018 –rec. núm. 1168/2017–).

El segundo se refiere a la retribución de los administradores. Aquí, el estrepitoso error de redacción lo cometió el legislador, quien escribió lo contrario de lo que quería decir (o, probablemente, hacer; intentar otorgar, por una cuestión de soberbia, rango de ley a una construcción dogmática que algunos consideramos que, al ser sometida a un análisis lógico-jurídico, deviene inviable). El TS, sin embargo, supo leer, magistralmente bien, el artículo 217 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (Ley de Sociedades de Capital) en su Sentencia de 26 de febrero de 2018 (rec. núm. 3574/2017) aunque, ahora, sea la Dirección General de los Registros y del Notariado quien, a partir de su Resolución de 8 de noviembre de 2018 (BOE de 29 de noviembre de 2018), esté intentando leer torcidamente dicha sentencia.

El tercero (la identidad del obligado a revertir los deterioros de un activo que haya sido transmitido a una entidad vinculada) no es, todavía, un capítulo mal cerrado, pero le falta poco. Su final va a depender, una vez más, de que se sepa leer adecuadamente el artículo 11.6 de la LIS y se corrija la errónea lectura que de su versión anterior (art. 19.6 del RDLeg. 4/2004) realizó el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 2 de marzo de 2016 (RG 05079/2012), luego reiterada en otra de 2 de marzo de 2017 no publicada en su base de datos –DYCTEA– contrariando, por lo demás, lo dicho por la Audiencia Nacional (AN) en su Sentencia de 20 de diciembre de 2010 (rec. núm. 611/2007); de quien –junto con el TS, para el caso de que le termine alcanzando la cuestión– yo esperaba que resistiera –pero con argumentos mejores que los empleados hasta ahora– y no acabase embriagada por un TEAC cada vez más sofista.

Pero no ha sido así. La AN ha abjurado, en su reciente Sentencia de 14 de noviembre de 2019 (rec. núm. 238/2016), de todo lo que dijo en la de 20 de diciembre de 2010. Y el retracto se ha producido, además, sin emplear argumentos propios –excepto alguno que quizá debió haberse ahorrado–, sino incurriendo, por ingenuidad y –supongo– falta de tiempo suficiente para analizar los asuntos que le competen, en los mismos errores que en las resoluciones del TEAC fueron, a mi juicio, vertidos con una intención traslapada que ha terminado dándole gloriosos frutos en la AN. Feracidad que ha tardado bien poco en exhibir, «orgullosa», en su base de datos (DYCTEA) haciendo constar en la resolución, casi como una mención honorífica, la siguiente nota: «Criterio confirmado por Sentencia de la Audiencia Nacional de 14/11/2019 (recurso n.º 238/2016)». ¿Cuántas resoluciones del TEAC, rectificadas luego por los tribunales, lucen notas de esa laya advirtiendo que han sido desmentidas?

A juzgar por esa nota, parece que el panorama con el que vislumbra el TEAC la situación incluye un alto grado de confianza en que el TS no reconduzca jamás la situación a los cauces intelectuales de los que nunca debió salir y ya da la batalla por ganada. Tan ganada como yo, honestamente, la doy por perdida. Lamento la iconoclasia, pero que el TS terminará también trasuntando, con algún exorno, la resolución de TEAC me parece, a estas alturas, algo ya ineluctable.

## 2. El mandato

La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.

Esta mal construida orden –pero en su versión de 1995–, una formidable capacidad para leer lo que no pone en ella y el socorrido «fraude» (la finalidad «antielusoria» que atribuye al precepto; y que quizá debió calificar de antielusiva) son el único andamiaje sobre el que la vocalía tercera del TEAC construye, en su Resolución de 2 de marzo de 2016 (RG 5079/2012), un criterio según el cual «la recuperación del valor [de un elemento patrimonial que haya sido transmitido] debe integrarse en la base imponible de la entidad que practicó la corrección de valor», esto es, en la base imponible de la entidad que lo haya transmitido y que, por tanto, no ostente ya su titularidad en el momento en que se produzca aquella recuperación. Y lo mismo ha hecho la sección segunda de la sala de lo contencioso-administrativo de la AN en su Sentencia de 14 de noviembre de 2019 (rec. núm. 238/2016), que, como ya he advertido, se ha dejado arrastrar, de forma poco elegante, por el TEAC para, así, poder desdecirse a sí misma respecto de lo que dijo en su Sentencia de 20 de diciembre de 2010 (rec. núm. 611/2007).

Digo que es poco elegante porque no parece intelectualmente muy refinado resolver una cuestión de semejante calado apoyándose, casi en exclusiva, en una machacona reproducción literal de la resolución del TEAC sobre cuyo recurso uno tiene que decidir, para terminar

realizando una afirmación absurda («que no resulta admisible [...] que pueda ser una u otra entidad indistintamente y a su libre elección, la que pueda imputarse dicha recuperación») que, acto seguido, permite presentar la solución adoptada –por muy absurda que esta también resulte–, como la única que posibilita, precisamente, evitar aquel supuesto sinsentido. Esto es, para eludir un absurdo que no es tal se impone otro, pero sin reconocer o admitir que lo sea.

Y si con la frase que ha quedado entrecomillada en el párrafo anterior lo que se quiere afirmar es que al variar el contenido del gravamen impositivo según se lleve o no a término un acto con contenido real (y no meramente simulado) y con capacidad plena para alterar las relaciones jurídicas y cuya realización, obviamente, dependa, en exclusiva, de la voluntad de obligado tributario (en este caso la transmisión, real, del activo deteriorado a un sujeto pasivo vinculado con él) se estaría poniendo en manos de este el contenido de aquel gravamen, el argumento se entiende aún menos. Porque me atrevería a decir que hay, no ya centenas, sino miles de actos jurídicos cuya realización o no realización –que depende de la exclusiva voluntad del obligado tributario– altera el gravamen que este sufre sin que jamás se oiga, como es lógico, el más mínimo reproche al respecto. ¿O es que no está en la exclusiva mano del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de las personas físicas que obtenga ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles, que estos queden gravados como un rendimiento procedente de una actividad económica o como un rendimiento del capital inmobiliario mediante el establecimiento, o no, de una relación laboral ordinaria, a jornada completa, con otra persona? Sinceramente –y sin necesidad de adentrarse en el terreno de las opciones tributarias a las que se refiere el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT)– el argumento me parece jurídicamente tan incomprensible como insostenible.

### 3. Una primera reflexión sintáctica

Lo que voy a contar es tremendamente aburrido. Pero es inevitable hacerlo; porque la LIS está mal escrita. Y lo está hasta un extremo difícil de tolerar en una norma; la redacción de muchos de sus artículos no solo daña la vista, el oído y el entendimiento, sino, sobre todo, la seguridad jurídica y el Derecho.

Y por este motivo, y ante el esfuerzo que suele comportar el estudio de la construcción sintáctica de los mandatos de la ley –necesario para averiguar su sentido–, existe, como ya he anticipado, una fuerte tendencia a realizar afirmaciones incongruentes o fuera de propósito; a divagar o extraviarse en el raciocinio o el discurso con tal de no recurrir a la aburrida gramática. Esto es, precisamente, lo que hace el TEAC en la resolución señalada. Resolución en la que analiza el artículo 19.6 del que fue texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (RDLeg. 4/2004) y cuya función actualmente es desempeñada por el artículo 11.6 de la LIS.

Dejando aparte sus sujetos pacientes y una escasa variación en cuanto al complemento de régimen preposicional, un mandato (el del art. 11.6) reproduce al otro (el del art. 19.6) y ambos ordenan lo mismo con exactitud; si atendemos a la redacción actual:

La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.

Y si lo hacemos a la anterior, el sujeto paciente era «la reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro» y el complemento de régimen preposicional no era «en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión», sino *solamente* «en el periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión». Aún antes en el tiempo (1995), aquel sujeto era «la recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor» y no incluía la abominable coma que, entre él y el verbo, insertó la última versión –la de 2014– aunque, como contrapartida, nos ofrecía un «elegante» uso del adjetivo «misma» con funciones anafóricas, afortunadamente sustituido después –en 2004– por el pronombre personal «ella».

Todas las versiones del mandato están construidas como pasivas reflejas o pasivas con se y la orden que se da en ellas es, sintéticamente, también la misma; «se imputará "algo" en "otro algo"».

El «algo», esto es, el sujeto paciente (o lo que hay que imputar), es «la reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible» y el «otro algo», es decir, el complemento de régimen preposicional (o aquello en lo que se debe integrar lo imputado), es «la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión». Pero ¿qué es exactamente «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella»? ¿Qué función sintáctica desempeña?

Alegando que la respuesta a la pregunta que ha quedado formulada es confusa («la norma no es lo suficientemente clara como para no necesitar de una labor interpretativa. Basta su simple lectura para apreciar que no permite concluir de forma determinante sobre la cuestión aquí debatida», dice), el TEAC –creo que sin ser realmente consciente de ello– nos ofrece un papel relacional para el sintagma final del artículo 19.6 que, además de resultar sensacional y extraordinario, le permite ahorrar el Derecho a sus deseos para imponerlos como solución; pero haciéndolos pasar no como tales sino como el fruto exclusivo de un razonamiento jurídico sopesado y sensato con el que ha terminado por seducir a la AN.

El sintagma –en la trastienda mental del TEAC– queda convertido en una especie de complemento adjunto de la oración de relativo («en el que se haya producido dicha reversión») que modifica al complemento preposicional («del periodo impositivo») del grupo nominal «la base imponible». Por ponderar su importancia mediante antifrasis: ahí es nada. El TEAC pretende que lo expresado por el mandato del artículo 19.6 sea algo así como que la reversión de un deterioro –que, piensa él, habitualmente «se produce» en la entidad que practicó la corrección– también se debe imputar aunque tal reversión se «[haya producido]

en otra sociedad vinculada con ella»; y que, como el mandato no especifica en la base imponible de quién se debe efectuar dicha imputación, esta debe de hacerse en la de «la sociedad que practicó la corrección». Al fin y al cabo, «ahí» se efectúa siempre tal imputación y hacerlo en otro «sitio» sería un fraude.

Además de la barbaridad sintáctica que ha quedado dicha al principio del párrafo anterior, la validez del razonamiento del TEAC también exige asumir algo que, no por oírse y leerse con harta frecuencia, deja de ser inaudito: que las «reversiones» no se «producen» en el valor del propio elemento deteriorado, sino, más bien, en quien sea su titular.

El TEAC, sobrepasando los límites de lo razonable, crea, en su entendimiento, un inexistente e imposible vínculo entre el verbo «producir» (conjugado, en el art. 19.6, en pretérito perfecto compuesto –o antepresente– de subjuntivo; «haya producido») y la alternancia que se expresa inmediatamente a continuación de él para hacernos creer que con el fragmento se está aludiendo a la doble posibilidad de que «la reversión [del deterioro] se *"haya producido"* *"bien en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella"*».

Como he dicho, considerando, además, que las reversiones del deterioro de un activo se «producen» en su titular (el propietario del activo) en lugar de en el valor del propio activo, el TEAC alcanza su momento sublime y conforme al cual, pese a que cuando reviertan las circunstancias que permitieron a alguien reconocer una pérdida por el deterioro de un activo su titular ya no sea ese alguien sino otra sociedad vinculada con él, se mantendrá viva la obligación de reconocer un ingreso. Y como, así entendido, el mandato no especificaría en modo alguno quién debe reflejar ese ingreso, el TEAC cierra el círculo acudiendo a la figura del fraude mediante la cual consigue, con facilidad, concluir que el ingreso lo debe reconocer quien también reconoció el gasto; esto es, la reversión se «produce» en un sujeto pasivo (bien expresado, se debió decir que se «produce» siendo titular del activo un sujeto pasivo, aunque, entonces, el razonamiento del TEAC se vendría abajo) pero el ingreso asociado a ella –a la reversión– lo reconoce otro sujeto pasivo diferente y vinculado con aquel, por el solo hecho de dicha vinculación y de que en su día detentó ese activo y reconoció un deterioro en su valor.

Así las cosas, ni es fácil ni es entretenido reconducir el razonamiento del TEAC a los límites gramaticales de los que nunca debió salir, pero –como ya he dicho– hay que hacerlo necesariamente; porque así lo ordena el artículo 3.1 del Código Civil y porque el sintagma «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella» solo puede realizar dos funciones muy precisas que nada tienen que ver con la que, fantasiosamente, le asigna el TEAC; o bien modifica al verbo «imputar» o bien lo hace sobre la locución nominal «base imponible». Digo que los modifica en el sentido de que introduce cierta información, sea o no exigida o pedida por ellos, sobre el verbo «imputar» o sobre «la base imponible». No hay más posibilidades (ni mucho menos la de vincularlo con el verbo «producir»), mal que le pese al TEAC y pese a quien pese. Incluida la AN.

Dicho de otra forma y para quienes tengan una sensibilidad exagerada y contraria a la gramática: si el artículo 11.6 ordena «imputar "algo" en "otro algo"», el sintagma sobre el que

el TEAC pretende edificar su razonamiento o nos está proporcionando cierta información sobre el «otro algo» (es decir, sobre «la base imponible») o nos la está proporcionando sobre la misma «imputación» que ordena (y más en concreto sobre dónde debe realizarse esta) pero es imposible, como luego explicaré, conectarlo con el verbo «producir» («haya producido») que incluye la oración de relativo del artículo 19.6, que es lo que pretende el TEAC.

Lo anterior solo se puede trocar, en términos gramaticales, por dos funciones alternativas para el sintagma «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella»; o se trata de un complemento adjunto del grupo nominal «la base imponible» (es decir, un adjunto del núcleo del complemento de régimen preposicional que incluye la orden), o se trata de un complemento adjunto del grupo verbal (y más en concreto, un complemento circunstancial del núcleo verbal –«imputar»– del mandato). Con ello se agotan por completo sus posibles funciones sintácticas.

Sin embargo, antes de seguir con esta fatigosa y penosa cuestión, creo conveniente ocuparme de otra que quizá sirva para comprender un poco mejor lo que luego voy a decir y que, desde luego, es algo –pero solo un poco– más entretenida.

## 4. Sobre el verbo «imputar»

El verbo «imputar», al que acuden y en torno al cual giran tanto el actual artículo 11.6 como el antiguo 19.6, es tan inadecuado para expresar lo que se quiere decir con él como arraigado está en el ámbito del impuesto sobre sociedades, de manera que, más que intentar la imposible tarea de cambiarlo, lo mejor es procurar fijar de modo preciso cuál es su significado especializado en el contexto técnico del derecho tributario, ya que el concepto común o usual de los diccionarios solo es útil en los ámbitos del derecho penal, del derecho contable y, a lo sumo, del derecho civil. En aquellos (Diccionario de la Lengua Española, RAE), «imputar» es o bien «atribuir a alguien la responsabilidad de un hecho reprobable» o bien «señalar la aplicación o inversión de una cantidad, sea al entregarla, sea al tomar razón de ella en cuenta». El de uso del español de María Moliner añade que «imputar» es «atribuir a una cosa ser causa de cierta desgracia o contratiempo» y el del español actual de Manuel Seco extiende la «desgracia o contratiempo» a «otra cosa» cualquiera. El diccionario panhispánico del español jurídico se limita a dilatar aún más esa extensión, asignándole, al término, el significado de «atribuir», sin más, y considerándolo propio del «derecho general» al que define como el «común a varios ámbitos del derecho» entre cuya taxonomía ni siquiera señala al derecho tributario sino, tan solo, al financiero.

Así las cosas, «imputar» podría significar, en derecho tributario, lo que a cada uno le venga en gana; y probablemente considerando esto como un aserto en lugar de una broma, el TEAC se alinea con la afirmación que realiza la jefa adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Con-

tribuyentes en el acto de liquidación cuya revisión le competía y, como he dicho, con tal punto de partida se entrega a una tan desafortunada como supuesta labor de descifrado que, en realidad, le sirve para crear, disimuladamente y a su antojo, el Derecho aplicable. Estamos, en definitiva, ante una manifestación más –pero esta vez palmaria– del voluntarismo jurídico que nos invade y al que, en algún otro lugar de funesto recuerdo para mí, he calificado como la mayor máquina de carcomer la seguridad jurídica que existe hoy en día.

El verbo «integrar» –e incluso el verbo «incorporar»– describe admirablemente bien lo que quería decir quien comenzó a emplear, en las normas que regulan el impuesto sobre sociedades, el verbo «imputar». El primero de ellos, en la tercera de las acepciones del diccionario de la RAE, se define como «hacer que alguien o algo pase a formar parte de un todo»; y el segundo –«incorporar»– como «unir una persona o una cosa a otra u otras para que haga un todo con ellas». Ambas definiciones, en esencia, coinciden con las que ofrecen el diccionario de uso del español y el del español actual antes señalados. El «algo» o la «cosa» suelen ser, en este contexto, un ingreso, un gasto, una simple magnitud o cantidad y, en menor medida, la base imponible de un impuesto; y el «todo» o «la otra cosa» de las que aquellos pasan a formar parte o a las que se unen es la propia base imponible del impuesto sobre sociedades. Cualquiera podría considerar esto último muy discutible si analiza las 11 veces en las que el término «imputar» figura en la Ley 61/1978 y las 95 que lo hace en el Real Decreto 2631/1982 que la desarrolló; las 85 de la Ley 43/1995 (10 menos que en la última versión –año 2014– del RDLeg. 4/2004); o las 110 de la Ley 27/2014.

Porque en muchas de ellas no se predica que algo deba imputarse «en la base imponible» sino que se dice que la imputación debe hacerse «al contribuyente», «al periodo impositivo», «en el contribuyente» o «en el periodo impositivo» de forma que, a simple vista, podría concluirse que el «todo» o «la otra cosa» de las que el «algo» pasa a formar parte o a las que se une no es la propia base imponible del impuesto sobre sociedades sino «el sujeto pasivo» o «el periodo impositivo». Pero esto no es realmente así y aquel «todo» en el que el «algo» debe integrarse sigue siendo la base imponible del impuesto sobre sociedades también en aquellos supuestos en los que la ley ordena la imputación no «en la base imponible» sino «al contribuyente», «al periodo impositivo», «en el contribuyente» o «en el periodo impositivo».

Hay que tener en cuenta que una simple referencia a la base imponible no suele comportar el grado necesario de certeza que se precisa para liquidar un impuesto y habitualmente es esencial determinar, además, tanto el concreto periodo impositivo al que corresponde aquella base imponible a la que uno se refiere como el sujeto pasivo al que debe ser asignada o atribuida. La debida precisión exige imputar «algo», no en una base imponible cualquiera, sino en la base imponible de un ejercicio determinado y de un sujeto pasivo concreto. La preposición «de» –que denota posesión o pertenencia– se emplea habitualmente para señalar a los concretos periodo impositivo y sujeto pasivo a los que corresponde la base imponible. La imputación se hace –o debería hacerse– «en la base imponible [de] un sujeto pasivo singular» o «en la base imponible [de] un periodo impositivo determinado» o, con mayor precisión aún, «en la base imponible [de] un sujeto pasivo y [de] un periodo impositivo».

vo claramente definidos». Que el exacto sujeto pasivo o el específico periodo impositivo se puedan sobreentender muchas veces sin necesidad de citarlos no obsta en modo alguno a lo que se acaba de decir. De forma que cuando no están señalados con el adecuado rigor, es imprescindible aclarar a cuáles se está refiriendo uno. Y a mayor concreción o detalle, mayor longitud y, quizá, mensajes más abstrusos. De manera que la elipsis del núcleo del complemento de régimen preposicional que, semánticamente, exige el verbo «imputar» funciona aquí como un potente elemento del subconsciente para intentar aportar simplicidad (claridad, al fin) refiriéndose a las acciones de «imputar en [la base imponible de] el periodo impositivo (X)» y de «imputar en [la base imponible de] el sujeto pasivo (Y)» mediante la omisión de los segmentos que han quedado señalados entre corchetes, de suerte que las acciones verbalizadas terminan siendo «imputar en [] el ejercicio (X)» e «imputar en [] el sujeto pasivo (Y)». Al cabo y al fin, «la base imponible de» es, en esos casos, un segmento sintáctico cuyo contenido se puede recuperar muy fácilmente por el contexto.

Por consiguiente, cuando la ley ordena que «algo» se impute «en el periodo impositivo» nada pasa a integrarse en él –en el periodo impositivo–, sino que lo que hace ese «algo» es pasar a formar parte de la base imponible –incorporarse a ella– correspondiente a un determinado periodo impositivo. Y cuando la ley ordena que algo se impute «en un sujeto pasivo» nada pasa a integrarse en dicho sujeto pasivo, sino que lo que sucede es que pasa a formar parte de la base imponible –nuevamente, incorporarse– atribuible a un determinado sujeto pasivo.

¿Y de dónde viene la sustitución de la preposición «en» en dichas expresiones por la preposición «a»? ¿Por qué se pasa de imputar «en el contribuyente» o «en el periodo impositivo» a hacerlo «al contribuyente» o «al periodo impositivo»?

Los verbos suelen seleccionar semánticamente las preposiciones que los acompañan y, echando un simple vistazo al diccionario, no es difícil darse cuenta de que el verbo «imputar» selecciona, según su definición común (la del DRAE), la preposición «a» mientras que el verbo «integrar» exige la preposición «en» (o, a lo sumo, la locución preposicional «dentro de»). Por tanto, el empleo «vulgar» del verbo «imputar» debe hacerse con la preposición «a»; mientras que su utilización «especializada» en el contexto técnico del derecho tributario que ahora analizamos debería, sin embargo, y por equivaler a «integrar», servirse de la preposición «en».

De forma que cuando uno elide el grupo nominal –«la base imponible»– que integra el complemento de régimen preposicional que exige el sentido técnico que tiene el verbo «imputar» y mantiene solo los complementos adjuntos de aquel grupo –«de el ejercicio (X)» o «de el sujeto pasivo (y)»– es tremendamente fácil sustituir, sin percatarse de ello, la preposición «en» que exige tal sentido especializado por la preposición «a» que demanda su uso vulgar. Sobre todo cuando el complemento adjunto es una entidad animada, como sucede con «el sujeto pasivo (y)», a quien, casi instintivamente y por la pujanza del sentido vulgar en ese contexto («atribuir a alguien un acto, normalmente condenable»), se pasa, directamente, «a» imputar, perdiendo la consciencia de que lo realmente expresado sigue siendo la imputación «en» su base imponible (la base imponible del sujeto pasivo).

Y en este «juego inconsciente» de las preposiciones –junto a la más práctica que correcta elisión del núcleo del complemento de régimen preposicional que exige el verbo «imputar» en su acepción especializada y equivalente a «integrar»– está, probablemente y como luego diré, una de las tediosas claves de bóveda para entender el sentido gramatical del artículo 11.6 y el de su versión anterior (art. 19.6) y que no podría estar más alejado del que pretende atribuirle el TEAC en la resolución comentada.

## 5. Más gramática

Vuelvo ahora a la resolución del TEAC que me ocupa. El mensaje, la orden, o el mandato del artículo 11.6 (y el de su antecedente, el art. 19.6) podrá estar mal construido sintácticamente. Y, de hecho, creo que lo está. Pero en absoluto es un mensaje ambiguo. Su contenido no puede entenderse de varios modos ni admitir distintas interpretaciones; no hay motivo alguno para la duda, la incertidumbre o la confusión que se dice que reside en la expresión «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella». Resulta verdaderamente asombroso que ante un grupo coordinado de dos elementos que alternan entre sí o se prestan a una elección («sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella») mediante una conjunción correlativa disyuntiva se pueda llegar a extraer la consecuencia que obtiene el TEAC a través de un proceso «lógico» que no sea el propio de un arúspice: que no hay opción que valga y que la imputación siempre debe hacerse en una de las dos bases imponibles que ofrece como alternativas el artículo 19.6.

Vaya por delante que, si prescindimos del sintagma «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella», el apartado 6 del artículo 11 de la LIS contiene la expresión de un mandato que, por la carga de necedad o simpleza que comporta el reiterarlo, podría calificarse con bastante seguridad de perogrullada. La obligación de imputar «la reversión de un deterioro o corrección de valor» «en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión» ya viene impuesta, no solo por el número 1 de dicho artículo sino, sobre todo, por el artículo 10.3 de dicha ley. De manera que no parece discutible considerar que el artículo 11.6 no reitera, sin más ni más, lo obvio o notoriamente sabido, sino que lo hace para introducir alguna aclaración que modifique –en algún punto concreto de ella– la obviedad que previamente declara.

Tal finalidad (la de modificar la obviedad) se encomienda a la expresión «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella» que, aisladamente considerada, se limita, como ya he apuntado, a establecer una simple disyunción entre dos entidades distintas; la que practicó la corrección y otra vinculada con ella. Pero que, unida al resto del artículo, tan solo puede desarrollar dos funciones sintácticas muy precisas que también antes he anticipado; una es operar como complemento circunstancial del mandato («imputar»), y la otra es ejercer como complemento o modificador adjunto del núcleo –el núcleo es, en este caso, el grupo nominal «la base imponible»– del complemento de régimen preposicional del mandato (otra vez, «imputar»).

Mis conocimientos no alcanzan para precisar cuál de ellas desempeña realmente y la ignorancia que, acerca de la sintaxis, debían tener quien redactó en su origen el artículo 19.6 y quien lo retocó en 2014 (un lujo que ni a un «legislador», ni a un juez o magistrado, ni a un vocal de un tribunal económico-administrativo se les debería permitir) no ayuda en modo alguno, así que no me queda otro remedio que analizar ambas empezando por la que, a primera vista, considero más probable para demostrar que, en todo caso, su sentido siempre es el mismo e idéntico en todos los casos y completamente opuesto al pretendido por el TEAC.

«Sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella» aparenta ser un complemento circunstancial del elemento primordial del mandato del artículo 19.6: el verbo «imputar». Por tanto, su función sería expresar las condiciones o circunstancias en las que se debe desarrollar la acción del verbo «imputar»; «la reversión [...] se imputará [...] sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella». Se aprecia incluso con más claridad el sentido de la expresión si eliminamos la innecesaria conjunción discontinua disyuntiva «sea»: «la reversión se imputará [ ] en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella». ¿Hay alguna duda sobre el sentido de esta frase?

Lo llamativo es que, exigiendo el verbo «imputar» un complemento regido sin el cual la oración debería resultar agramatical, no sucede así en el presente caso. Hemos eliminado la totalidad del complemento de régimen preposicional del mandato originario («en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión») y conservado solo su aparente complemento circunstancial y, sin embargo, la oración mantiene su pleno sentido (aunque, ahora, ignoramos el concreto periodo impositivo en el que se debería realizar la imputación; dato que, sin embargo y como ya he dicho antes, es, aquí, una obviedad innecesaria pues ya está perfectamente delimitado en los arts. 10.3 y 11.1 de la ley).

Lo anterior es así porque, aún eliminado, el complemento de régimen preposicional se mantiene implícito y puede deducirse con absoluta facilidad del contexto. De hecho, el aparente complemento circunstancial estaría realizando, en este caso, las funciones propias de un complemento de régimen preposicional. Esto se comprende fácilmente si recordamos lo antes dicho sobre el verbo «imputar» y el «juego inconsciente» de las preposiciones; cuando se dice que algo «se debe imputar en el sujeto pasivo (y)» lo que realmente estamos queriendo decir –aunque lo simplifiquemos– es que ese algo «se debe imputar en [la base imponible de] el sujeto pasivo (y)». Por tanto, si recuperamos el término entre corchetes, el mandato queda construido de la siguiente forma: «la reversión se imputará [...] en [la base imponible de] la entidad que practicó la corrección o en [la base imponible de] otra vinculada con ella».

Es probable, pues, que el que he identificado como complemento circunstancial opere, realmente, como un verdadero complemento de régimen preposicional. Pero, en todo caso, el sentido del mandato será, en uno u otro caso, siempre el mismo e idéntico: se ordena que la imputación se realice, alternativamente, en la base imponible de la entidad que practicó la corrección o en la base imponible de otra entidad vinculada con ella.

De forma que comienza a sorprender que el TEAC haya llegado a alcanzar una solución que impide, de forma absoluta, la alternancia que ordena el artículo 19.6, pues en su resolución veta por completo que la imputación pueda llegar a realizarse en la base imponible de la entidad que identifica como «otra vinculada con ella». El TEAC considera que, siempre y en todo caso, la imputación habrá de hacerse en la base imponible de «la entidad que practicó la corrección».

¿Cómo es posible que el TEAC no se haya dado cuenta de la alternancia que se ordena en el artículo 19.6 y la haya prohibido? ¿Es coherente su conclusión desde un punto de vista gramatical? ¿Alguien—incluido el propio TEAC— cree, de verdad, que su interpretación «es plenamente respetuosa con la literalidad del artículo 19.6 del TRLIS», como él mismo afirma en el fundamento de derecho quinto de su resolución? Y qué decir de la AN, incapaz de explicar en qué circunstancias se podría producir lo que, en su sentencia, queda como mera afirmación de imposible cumplimiento para que el razonamiento lógico, al menos en apariencia, cuadre siquiera sea a machamartillo. Es fácil expresar con alegría que «en principio cualquiera de las dos situaciones podría producirse» pero muy difícil no balbucir cuando uno es exhortado a explicar cuál es la concreta situación en la que la reversión de un deterioro debería imputarse en «otra [sociedad] vinculada con» aquella que practicó la corrección». Sencillamente; en la construcción de la Audiencia se trata de una hipótesis imposible que, por ello, solo sirve para darle el tiro de gracia y negar validez jurídica alguna a la conclusión que alcanza.

El fenómeno antes apuntado (que eliminando por completo su complemento de régimen preposicional el mandato mantenga intacto su sentido) podría apuntar a que la expresión «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella» es, realmente, un complemento adjunto del grupo nominal «la base imponible». Aunque sea adentrarse en zarandajas, el grupo nominal «la base imponible» junto con todos sus complementos sería el término de la preposición «en» y todos ellos formarían el complemento de régimen del verbo «imputar». Si este fuera el caso, la preposición a la que debió acudir quien redactó la norma no tendría que haber sido «en», sino, más bien, «de»; de forma que en lugar de decirse «sea [en] la entidad que practicó la corrección o [en] otra vinculada con ella», se debió decir «sea [de] la entidad que practicó la corrección o [de] otra vinculada con ella».

Con ello quedaría claro que la base imponible en la que se ordena realizar la imputación es la [de] una entidad determinada o la [de] otra vinculada con ella. En este caso, la redacción completa del mandato podría, intentando respetar su forzada estructura originaria, haber sido la siguiente: «la reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible se imputará en la base imponible [de] la entidad que practicó la corrección o en la [de] otra entidad vinculada con ella y, en ambos casos, en la [de] período impositivo en el que se haya producido dicha reversión». Pero, en cualquier caso, es evidente que funcionando como un complemento de la locución nominal «base imponible», el mensaje no cambia de sentido en absoluto y sigue permitiendo una clara alternancia que el TEAC ha cercenado llegando así, en su resolución, a una conclusión gramaticalmente inviable.

El análisis sintáctico que realiza, implícita e inconscientemente, creo, el TEAC ya lo he apuntado más arriba. Él entiende que el sintagma «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella» complementa de alguna manera al verbo «haya producido» del mandato y que, en consecuencia, la alternancia que se ofrece en él bascula entre haberse producido la reversión en la entidad que practicó la corrección o haberse producido en otra entidad vinculada con ella.

Sin embargo, ni las «reversiones» se «producen» en un sujeto pasivo ni, desde luego, la oración de relativo del mandato en la que se incluye el verbo «producir» admite un complemento como el señalado implícitamente por el TEAC.

Comenzando por este último punto, la gramática vuelve a ser tediosa pero imprescindible. «[...] en el que se haya producido dicha reversión» (sintagma que incluye el verbo «producir» al que el TEAC se agarra como un clavo ardiendo en su subconsciente) es una oración subordinada de relativo, también llamada por algunos gramáticos como proposición adjetiva. Las oraciones de relativo modifican al segmento que las precede (denominado «antecedente») y desempeñan, en la oración principal, la función típica del adjetivo.

En este caso, el «antecedente» de la oración de relativo es, sin ninguna duda, la locución sustantiva «periodo impositivo» y la oración de relativo realiza, sobre el «periodo impositivo», una de las dos funciones que pueden realizar este tipo de oraciones; la especificativa o restrictiva (por contraposición a la explicativa). Lo corrobora el hecho de que solo las oraciones de relativo especificativas puedan estar construidas en modo subjuntivo. Por tanto, en el presente caso, su misión es la propia de las relativas restrictivas; reducir los posibles referentes del «antecedente» seleccionado a uno solo (el concreto «periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión») de todos los que pertenecen a la clase designada por el grupo nominal («el periodo impositivo», que podría ser cualquiera).

Así pues, la oración de relativo «en el que se haya producido dicha reversión» únicamente puede, en este contexto, servir para restringir el significado de su antecedente («el periodo impositivo»). Aquello que no agregue circunstancias o matices del «periodo impositivo» o no complete su imagen expresando alguna particularidad de él, no puede formar parte de la oración de relativo.

«Sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella» no actualiza, apunta o precisa la significación de «el periodo impositivo» en modo alguno y, por tanto, no puede integrarse en la oración de relativo que incluye el verbo «haya producido» pues, como se ha dicho, la oración de relativo debe proporcionar información sobre su antecedente en la misma forma que lo hace un adjetivo. Por tanto, si no puede integrarse en la oración de relativo no puede funcionar como un complemento, sea del tipo que sea, de su núcleo verbal (el verbo «producir»), de suerte que es gramaticalmente imposible entender que el artículo 19.6 alude a la alternancia de que la reversión se haya «producido» en una u otra sociedad. Porque la alternancia entre dos sociedades no aporta –ni puede hacerlo– información adicional alguna sobre el «periodo impositivo». Por mucho que el TEAC se empecine en ello.

Por lo demás y en el contexto en el que nos movemos (el contable y el tributario), la «reversión» tiene dos claros significados. Uno, como «fenómeno» o «acontecimiento» –que, por tanto, no depende de sujeto pasivo alguno–, es la desaparición de las circunstancias conforme a las cuales el valor de un determinado activo experimentó un descenso en su cuantía y vuelve, de esta manera, al estado o condición que tuvo antes de producirse aquellas. La otra, como «acción» –dependiente, por tanto, de que el sujeto pasivo la lleve a cabo–, generalmente contable, de restituir, total o parcialmente, el valor por el que un elemento figura en el activo del balance utilizando para ello, y como contrapartida, un abono en la cuenta de resultados o en el patrimonio neto, según los casos.

Es más que evidente que la «reversión» que se menciona en la oración «el periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión» está concebida como un fenómeno o acontecimiento y no como una acción. Por tanto, como «fenómeno» o «acontecimiento», jamás puede considerarse que sucede o se «produce» ni en «la entidad que practicó la corrección» ni «en otra vinculada con ella» sino, tan solo y como indica el mandato del artículo, en un momento temporal determinado que aquí se inserta en un periodo impositivo concreto. El razonamiento del TEAC, comienza, así –y al margen del estricto campo gramatical en el que los ha perdido por completo–, a no tener pies ni cabeza; y no los tendría aunque diéramos de barato que la «reversión» a la que ahora se hace referencia hubiese de ser considerada como una «acción» (es decir, en el otro sentido antes apuntado) porque, aparte de que las acciones no se «producen» –que es la acción que expresa el art. 19.6–, sino que se ejecutan, realizan, efectúan, cumplen, consuman o actúan, la necesidad expresada por el mandato pasaría aquí a ser pura majadería y disparate, al ordenar algo así como que la reversión sea imputada cuando sea reflejada contablemente; ni antes ni después; esto es, cuando al sujeto pasivo le venga en gana hacerlo.

Llegados a este punto, no hay mucho más que se pueda decir en el plano sintáctico: la reversión de un deterioro o corrección de valor debe integrarse, alternativamente, en una u otra base imponible o, dicho de otra forma; el ingreso asociado a toda reversión (entendida como «acción») debe incorporarse, alternativamente, o bien en la base imponible de la entidad que practicó la corrección o bien en la de otra entidad vinculada con ella y, en ambos casos, en la del periodo impositivo en el que se haya producido la reversión (entendida esta última como fenómeno). Esto, por sí solo, demuele por completo la conclusión alcanzada por el TEAC en su resolución. Porque esta, al considerar que, siempre y en todo caso, «la recuperación del valor debe integrarse en la base imponible de la entidad que practicó la corrección de valor», pretende amputar la alternancia que, de manera diáfana, contempla la ley, haciéndola inviable. Cuando la ley contempla tan claramente dos alternativas, sostener, como hace el TEAC, que solo existe una de ellas es paralogizar de una manera ostensible.

Es verdad que el texto de ambos artículos (19.6 y 11.6) no aclara, en modo alguno, de qué concretas circunstancias depende que la incorporación del ingreso asociado a la reversión de un deterioro se deba hacer en una u otra base imponible. Pero la respuesta, afortunadamente, no puede ni debe buscarse en la gramática porque en el Derecho está meridianamente clara.

## 6. El Derecho

¿Qué es, exactamente, el artículo 19.6? El TEAC dice, en su resolución, que se trata de una norma de imputación temporal especial («dicho precepto establece un criterio especial de imputación temporal», dice en su fundamento de derecho segundo). No soy de esa opinión. Una norma de imputación temporal sirve, exclusivamente y por muy especial que sea, para identificar el concreto periodo impositivo al que pertenece la base imponible en la que se deberá integrar un gasto, un ingreso o una simple magnitud, ya sea esta positiva o negativa. Pero no puede servir, en modo alguno, para engendrar o definir ingresos, gastos o magnitudes que no estén creados o precisados ya en alguna otra parte del ordenamiento jurídico.

Y es evidente que, en la concepción del TEAC, el artículo 19.6 se refiere a la imputación de una magnitud positiva (la «reversión» que dice que se debe imputar) que no «existe» en sitio alguno porque en ninguno se regula: las «reversiones», como concepto jurídico, solo se regulan en el derecho contable (Plan General de Contabilidad –PGC–, fundamentalmente) y en él no existen aquellas que afecten a deterioros asociados a activos cuya titularidad no se ostente ya en el momento de la supuesta reversión, como pretende el TEAC. Su razonamiento es, pues, una falacia porque, conforme a él, en el artículo 19.6 se estaría regulando, exclusivamente, la imputación temporal de algo que, sin embargo, no existe en el ordenamiento jurídico.

El artículo 19.6 debe ser, necesariamente, algo más que una norma de imputación temporal. Necesidad sobre la cual, sin embargo, no puede sostenerse, sin más, que dicho artículo sea una verdadera norma definitoria del hecho imponible del impuesto sobre sociedades. Más en concreto, definitoria de una parte de ese hecho imponible: la integrada por la categoría –inérita fuera del precepto y que el TEAC pretende que existe, pero sin aclarar dónde– de las «reversiones de deterioros asociados a activos cuya titularidad ya no se detente». La construcción gramatical del mandato no da para diluir tamaña entelequia.

La redacción del precepto, como ha quedado acreditado, solo da para considerar que, más allá de su condición de norma de imputación temporal de perogrullo es, también y sobre todo, una norma de imputación personal. Porque su finalidad única es identificar –para alterarlo respecto del esperable– el sujeto pasivo al que pertenece la base imponible en la que se debe integrar un ingreso o magnitud que, necesariamente, ya tienen que estar definidos y regulados en algún otro sitio del ordenamiento jurídico. Eso es lo que hace –lo único que puede hacer gramaticalmente– el sintagma «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma»; identificar a quién pertenece la base imponible en la que se deberá integrar un determinado ingreso o magnitud positiva.

De manera que lo único que puede admitirse es que, mediante dicha identificación (su fin primordial), el sintagma viene también a transformar el mandato (aunque de forma indirecta y siempre subordinada a aquel fin principal) en una norma definitoria del hecho imponible. Pero esto último sucede, insisto, como un mero epifenómeno: al identificar el sujeto pasivo al que pertenece la base imponible en la que se debe producir la imputación de un

determinado ingreso, se provoca el efecto secundario de desarticular algunas de las características de las que gozan, en los sitios del ordenamiento jurídico que los regulan, esos ingresos o magnitudes a los que se refiere el artículo 19.6 (las «reversiones») que quedan, con ello, privados de tales características. ¿Y de cuáles se les priva? Pues –siendo este efecto de supresión puramente accesorio al fenómeno principal (que es la imputación personal) sin poder tener influencia sobre él– se les priva, exclusivamente, de aquellas características que aquellos ingresos o magnitudes no podrían conservar sin que ello impidiese, simultáneamente, la imputación personal que en él se regula. Pero de ninguna otra; así de sencillo.

Con independencia de cuántas tenga, es muy importante centrarse en dos características que son propias de las «reversiones» y, sobre todo, también de los «deterioros» –anverso de los que aquellas son el mero reverso–, porque ambas características (y más en concreto, su conservación o remoción por el art. 19.6) son el fulcro sobre el que descansa la correcta interpretación de este último.

Para poder demostrar que las dos características a las que me refiero son innatas a las reversiones y que se deben dar obligatoriamente ante toda reversión es necesario exponer, previamente, varias consideraciones, pero, en todo caso y por claridad expositiva, anticipo ya someramente cuáles son esas características y me centro, inmediatamente después, en tales consideraciones:

- Solo a quien previamente haya reconocido el deterioro de un activo le compete la obligación de reflejar su reversión.
- Y solo le compete si sigue siendo titular del activo deteriorado en el hipotético momento en que debiera reflejarse la reversión.

Vamos ahora con esas consideraciones; tras las cuales retomaré, de nuevo, un análisis algo más detallado de estas dos características.

Para averiguar la solución que ofrece el Derecho a la cuestión que se ha señalado al final del epígrafe titulado «Más gramática» es indispensable analizar la evolución que ha experimentado, desde su origen, el actual artículo 11.6 y, más en concreto, el que antes he identificado como su sujeto paciente. Este comenzó siendo «la recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor»; en 2008 pasó a serlo «la reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro» y actualmente lo es «la reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible».

Aunque en principio parezca que las verdaderas protagonistas del mandato son, dependiendo de su versión, «la recuperación» y «la reversión» –porque de ellas se predica la imputación– lo cierto es que el protagonismo corresponde, realmente, a la «corrección de valor», la «corrección valorativa» y el «deterioro» a los que, según las formas que ha adoptado el mandato, aparecen vinculadas aquellas. Esto es lógico si se tiene en cuenta que

sin «corrección de valor», «corrección valorativa» o «deterioro» previos no hay ni «recuperación», ni «reversión», ni cosa que lo valga.

Los términos «corrección de valor», «corrección valorativa» y «deterioro» son nociones propias del derecho mercantil y, más concretamente, del derecho contable. Y conforme a las reglas que rigen en ellos (en el derecho mercantil y en el contable), cualquier elemento que se registre en alguna de las partidas que figuran en las cuentas anuales debe ser objeto de una valoración; «La asignación de un valor es el último paso necesario antes de contabilizar toda transacción o hecho económico», reconoce la exposición de motivos del vigente PGC.

Con el transcurso del tiempo el valor que es necesario asignar a un activo para poder registrarlo contablemente cambia por razones muy diversas. Entre estas el PGC incluye el «deterioro del valor», al que, cuando se produce, se asocia la obligación de practicar una «corrección valorativa» o «corrección de valor».

Conviene tener muy claro, por tanto, que la «corrección valorativa» o «corrección de valor» de las que hablamos no son más que el mecanismo contable mediante el cual se reduce el valor con el que un elemento del activo aparece registrado en las cuentas anuales. Esto quiere decir que ambos grupos nominales deben, en este concreto contexto, ser entendidos como una acción y no como un fenómeno. Ninguno de ellos significa la aparición de las circunstancias conforme a las cuales el valor de un determinado activo experimenta un descenso en su cuantía (fenómeno) sino la acción (dependiente, por tanto, de un acto humano) de reducir el valor por el que un elemento figura en el activo del balance y que se lleva a cabo o ejecuta mediante un mero apunte contable.

Así pues, el «deterioro» y la «corrección de valor» afectan, exclusivamente, al valor del activo y no es correcto –o, al menos, no es muy preciso o certero– calificarlos como gastos ni tiene mucho sentido imputarlos en cuenta de resultados o base imponible alguna, como pretende el artículo 19.6.

Ahora bien, como la contabilidad está regida por el sistema de partida doble, la reducción del valor del activo que se consigue mediante una «corrección valorativa» exige, necesariamente, una contrapartida contra la que registrarla. Dicha contrapartida sí es un gasto; gasto que sí debe imputarse a la cuenta de resultados, excepto que proceda su imputación directa al patrimonio neto.

Y lo mismo sucederá cuando cesen o dejen de existir las circunstancias que hayan motivado el reconocimiento de una «corrección valorativa» o «deterioro» en el valor contable de un activo; estos (corrección valorativa o deterioro) se deberán revertir o eliminar, con objeto de lograr que el activo en cuestión vuelva a aparecer reflejado en el balance por el valor que tendría en ese momento (en el momento en el que cesen las circunstancias citadas) de no haber sido registrado el deterioro. Y por eso, debe tenerse igualmente claro que la primera de las dos «reversiones» que cita el artículo 19.6 no deja de ser otro mecanismo contable idéntico a los antes señalados sin que tampoco sea muy preciso o acertado calificarlo como

ingreso (por mucho que así lo haga el PGC) ni imputarlo en cuenta de resultados o base imponible alguna, excepto por el hecho de que la reversión también necesita de una contrapartida contable que, esta sí, opera como un ingreso y sí debe imputarse en la cuenta de resultados.

Por consiguiente, solo es aceptable calificar a un «deterioro» como gasto y a su «reversión» como ingreso de manera impropia y porque el sistema de partida doble embrida unos y otros (la alteración del valor del activo con el gasto o el ingreso) de tal manera que no es posible separarlos; y refiriéndose exclusivamente a uno necesariamente se señala también, siquiera sea indirectamente, al otro.

Todo lo anterior pone de manifiesto dos pormenores o particularidades que son de especial importancia en el presente análisis.

La primera particularidad es que, de la misma manera que sucede con el «deterioro» y la «corrección de valor» a los que se refiere el artículo 11.6, «la reversión» que se menciona en este artículo (y también la «recuperación» a la que se refería la versión de 1995 –es decir, el art. 19.6–) debe ser entendida como una acción y no como un fenómeno. Me estoy refiriendo, lógicamente, a la «reversión» que conforma o constituye el núcleo del sujeto paciente del mandato (la primera, pues, de las dos «reversiones» que cita el art. 19.6) y no a la «reversión» que se integra en la oración de relativo de aquel que, como antes expliqué, solo puede ser concebida como un fenómeno salvo que queramos admitir un precepto con significado sandio. La «reversión» que actúa como sujeto paciente no significa la desaparición de las circunstancias conforme a las cuales el valor de un determinado activo experimentó un descenso en su cuantía (fenómeno) sino la acción (dependiente, por tanto, de un acto humano) de restituir, total o parcialmente, el valor por el que un elemento figura en el activo del balance; acción que, hay que advertirlo, depende o es desencadenada por el fenómeno (nuevamente la «reversión») al que se refiere la oración de relativo citada. En resumen, la acción de revertir se llevará a cabo cuando se produzca el fenómeno de la reversión.

La segunda particularidad es que la «reversión» a la que se refiere el artículo 19.6 es una acción que se desarrolla, exclusivamente, en el ámbito contable y que consiste en efectuar un cargo, bien en la cuenta que refleje el valor del activo bien en la cuenta que refleje su deterioro, con abono a una cuenta de ingreso. Prueba irrefutable de aquella exclusividad es –siento volver a echar mano de la gramática– la necesidad de introducir en la redacción del artículo una oración subordinada de relativo («que haya sido fiscalmente deducible») que, en caso contrario, hubiese sido superflua. Ello quiere decir que probablemente el perímetro de aplicación del artículo 11.6 tan solo se extienda a aquellas reversiones de deterioros o correcciones de valor que deban efectuarse de conformidad con las previsiones del PGC. Lo cual es de una importancia capital porque, de ser esto así, quedarían excluidas del ámbito de aplicación del artículo 11.6 determinadas partidas extracontables (pues respecto de estas estaría de más la adjetivación que, mediante la proposición «que haya sido fiscalmente deducible», efectúa el art. 19.6) que, habiendo podido reducir la base imponible del impuesto sobre sociedades en el pasado sean susceptibles de incrementarla en el futuro; sería el caso de la «diferencia» que pasó a regular el artículo 12.3 del Real Decreto Legis-

lativo 4/2004 tras la redacción que, para los periodos impositivos iniciados a partir del día 1 de enero de 2008, le dio a dicho artículo la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

Aunque esto último no sea el objeto de estas notas, sí quisiera realizar una digresión sobre ello y, con tal efecto, comenzar recordando que, después de poner sistemáticamente un límite al gasto contable asociado al deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de determinadas entidades, la Ley del impuesto sobre sociedades optó, a partir de 2008 y respecto de las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, por apartarse por completo de la regulación contable (mediante una enmarañada composición, muy propia de nuestro legislador tributario, que hizo pensar a algunos que se permitía, para tales valores, duplicar la deducción del gasto asociado a su deterioro) creando, a efectos fiscales exclusivamente, una figura equivalente a la de las «pérdidas por deterioro» –expresión utilizada por el PGC de entonces, el de 2007– y a la que denominó «diferencia» y que, lógicamente, en lugar de integrarse en la cuenta de resultados, se incorporaba directamente en la base imponible, primero con signo negativo y, después –en los ejercicios siguientes–, con signo positivo; en concreto se señalaba que tales «cantidades se integraran como ajuste positivo en la base imponible del periodo impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio». Hay que advertir que la ley no calificaba en ningún momento a dicho acto de integrar la «diferencia» en la base imponible con signo positivo como «reversión» por mucho que sí dijese que las «diferencias» «deducidas tendrían la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación».

Siguiendo con la digresión, también quisiera apuntar que lo que regula el artículo 11.6 es la imputación temporal de una «reversión», esto es –y como he señalado antes– de una acción contable mediante la cual se restituye a su origen el valor de un activo que previamente haya sido objeto de un «deterioro» o «corrección de valor». Y aunque es verdad que podría afirmarse que los valores representativos de participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a los que se les aplicó, desde el 1 de enero de 2008, el artículo 12.3 también fueron objeto de una «corrección de valor», una «depreciación» o un «deterioro» (por la equiparación que se encargó de formular dicho artículo) es harto dudoso que el acto de integrar dicha diferencia como ajuste positivo en la base imponible pudiese ser calificado como una «reversión», porque la equiparación que he señalado (que las «diferencias» «deducidas tendrían la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación») no se extendía a la «reversión» y probablemente se hizo únicamente a efectos de que la «diferencia» deducida no pudiese gozar, al integrarse, en su caso, con signo positivo en la base imponible, de la exención por doble imposición que preveía el artículo 21 de la ley; a efectos de que la compensación de las bases imponibles negativas de la sociedad absorbida al amparo del régimen especial de fusiones no pudiese contravenir la limitación prevista en el artículo 90.3 de la ley; y a efectos de evitar un exceso de la deducción por doble imposición prevista en el artículo 30 de la ley. Pero no hay nada que permita extender, más allá de lo dicho, el ámbito de la equiparación. De forma que la integración de la «diferencia» positiva solo muy forzosamente encajaría en la «reversión» a la que aludía y regulaba el artículo 19.6 y a la que alude y regula el artículo 11.6.

A fin de cuentas, es más que probable que el de la participación en otras sociedades, principal –aunque no exclusivo– campo de aplicación originario del artículo 19.6 –nacido en 1995–, fuese asfixiado hasta su casi completo exterminio por el propio legislador mediante la modificación que, en 1998, introdujo en el artículo 12.3 sin la necesaria readaptación que precisaba aquel. El descuido o la torpeza del legislador en este punto habrían sido, sin embargo, superados por los de algunos operadores jurídicos que, sin percatarse de ello, estarían permitiendo al artículo 19.6 seguir, como un cid cualquiera, ganando batallas en aquel campo después de muerto: hasta el punto de haber resucitado en la nueva LIS sin otra transfiguración que la de su ordinal.

En todo caso, y concluido el excurso, hay que hacer notar que, al conformar esta figura (la de la «diferencia») al margen de los cimientos que proporciona la contabilidad –asentándola exclusivamente en los del impuesto sobre sociedades–, el legislador tributario tuvo la precaución de hacerla funcionar como si estuviese también regida por el principio de partida doble que impera en aquella, de forma que advirtió que siempre que se incorporase a la base imponible una «diferencia» negativa ello comportaría la minoración del valor (lógicamente, el valor fiscal, no el contable) de las participaciones, es decir, del activo al que iba asociada la «diferencia». Y, por tanto, si no fuese posible sostener o mantener la deducción de la «diferencia» en el tiempo, es decir, si la «diferencia» a integrar en la base imponible de los ejercicios siguientes fuese positiva, ello incrementaba, en igual medida y en tales ejercicios, aquel valor fiscal. Con ello se incrustó en la Ley del impuesto sobre sociedades una sincronía inexcusable o, si se prefiere, un peculiar principio de partida doble mediante el cual, la integración de una «diferencia» negativa o positiva en la base imponible por el motivo expresado comportaba, también y simultáneamente, una reducción o un incremento inapelables, respectivamente, de lo que la LIS denomina, sin definirlo, «valor fiscal».

Por consiguiente, en el derecho contable –y también en el tributario que atañe al impuesto sobre sociedades– resulta inconcebible –por imposible jurídicamente– que exista un gasto asociado a un deterioro o corrección de valor que no comporte, de forma simultánea, la reducción del valor del activo deteriorado ni, lo que es capital a los efectos que aquí interesan, que exista un ingreso asociado a la reversión de un deterioro o corrección de valor que no conlleve, de forma simultánea, un incremento del valor del activo afectado. Y esto sucede, como he explicado, aun cuando abandonemos el terreno contable y nos adentremos en una figura exclusivamente fiscal, como es la «diferencia» que se reguló, entre 2008 y 2013, en el artículo 12.3 de la Ley del impuesto sobre sociedades (RDLeg. 4/2004) porque para ella –para la «diferencia»– rigió, a tales efectos, un principio de «partida doble fiscal» que, por la manera en que fue formulado, resultaba, y resulta aún, tan infranqueable o invulnerable como lo es el que gobierna y preside el PGC. Y quienes quieran negar esto deberían, por pura coherencia, comenzar por admitir que el antiguo artículo 12.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004 no comportaba, en la misma medida en que se «amortizaba» el mal llamado «fondo de comercio financiero» en él regulado, una reducción del coste de adquisición de las participaciones afectadas.

Gasto y reducción del valor están, en la configuración legal, inexorablemente unidos de la misma e inescindible manera en que lo están ingreso y recuperación del valor y uno no

puede existir ni es concebible en el plano jurídico si el otro no existe o no es posible. Y solo en este sentido los términos son reemplazables, de modo que, quizá, ni el artículo 19.6 ni el artículo 11.6 deberían haberse referido a la «reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible» sino «al ingreso o magnitud gravable que estén asociados a la reversión de un deterioro o corrección de valor que, a su vez, estén ligados a un gasto o magnitud deducible o desgravable». Aunque, rizando el rizo, acaso debería haberse empleado, en lugar del adjetivo «deducible», el participio «deducido»; diferencia sobre la que la DGT ha construido una magnífica teoría recaudatoria –digna de un análisis específico que dejo para otro momento porque supondría, en parte, un retorno a la aburrida gramática– y conforme a la cual, aunque un gasto asociado a un deterioro no haya sido «deducido» en el pasado, si hubiese sido «deducible» en él –en el pasado– será obligatorio tributar en el futuro por el ingreso asociado a su reversión (por ejemplo, V0758/2013 y V0757/2013).

Hechas estas precisiones, parece venial el pecado de referirse, en un comentario como este, a los gastos e ingresos antes señalados denominándolos «deterioro» y «reversión». Y así lo haré (referirme a ellos de esa manera); pero que lo haga la misma ley del impuesto transforma a aquel en grave, capital o mortal.

Conforme a todo lo que ha quedado dicho, no creo que nadie pueda discutir ya que, en condiciones normales (quiero decir, al margen de las «anormales condiciones» que introduce el art. 11.6), la obligación de reconocer el ingreso que, ineludiblemente, está aparejado a una reversión exige, también inapelablemente, que se den dos condiciones muy específicas en la entidad –o el sujeto pasivo– en cuya base imponible se integrará tal ingreso; y que sin la concurrencia de aquellas dos condiciones nadie se atrevería a sostener que aquellos –entidad o sujeto pasivo– están constreñidos por dicha obligación. Es más; no es que nadie esté compelido por aquella obligación sino que, de hecho –y sobre todo de derecho (es decir, en el plano jurídico y por la forma en que está configurada la Ley del impuesto sobre sociedades)–, nadie puede reconocer un ingreso asociado a una reversión salvo que:

- él mismo haya reconocido (o, en la teoría «recolectora» de la DGT, haya podido reconocer) el gasto aparejado al deterioro previo y sin el cual no existe ninguna reversión ni cosa que lo valga y
- él mismo sea titular del activo en el momento en que cesen las circunstancias que le permitieron reconocer el deterioro que haya de revertirse pues, de no serlo (titular), la contrapartida imprescindible del ingreso asociado a tal reversión no podría ser el valor –ya sea el contable y por tanto el fiscal, ya sea el fiscal exclusivamente–, del activo en cuestión y el principio de partida doble, configurado en la forma en la que antes lo he explicado, resultaría imposible de aplicar (salvo mediante el uso de contrapartidas que comportasen una adulteración del propio principio para dejarlo reducido a algo meramente formal).

Pues bien, quizá ahora se pueda comprender mejor la función que viene a desempeñar el sintagma «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con aquella».

Tal función no es otra más que la de dinamitar el primero de los requisitos que ha quedado señalado, haciéndolo inexigible cuando concurren las circunstancias que detalla el artículo 11.6 (esto es, que exista la vinculación que allí se señala). Pero en su virtud únicamente puede decaer el primero de ellos; porque su redacción –la del sintagma– no es apta (por mucho que el TEAC, secundado ahora por la AN, porfíe en lo contrario) para aniquilar o hacer desaparecer el segundo de los requisitos (el de ser titular jurídico del activo en el momento en el que se produzca la reversión). Se equivoca el TEAC –y lo hace de plano– al creer que es el segundo requisito el que ha sido suprimido a consecuencia del sintagma aquí analizado, porque el único extirpado por este ha sido el primero de ellos.

«Sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con aquella» está permitiendo o habilitando la posibilidad de que la obligación de revertir un deterioro o corrección de valor alcance, también, a otra entidad que no sea aquella que lo reflejó y reconoció, por ello, un gasto o una reducción en su base imponible. La regla jurídica general explicada más arriba que impide a cualquier otro sujeto distinto del que lo haya dotado revertir un deterioro y por tanto restablecer a su valor originario el activo deteriorado, queda eliminada o anulada en los supuestos a los que se refiere el artículo 19.6, pues la obligación de revertir se extiende, también, a «otra entidad vinculada» con aquella que practicó la corrección. Para quien esté vinculado con aquel sujeto pasivo que reconoció el deterioro se quiebra la prohibición de incrementar el valor del activo por encima del «valor fiscal» que tuviese al adquirirlo y se le obliga a ello utilizando, como contrapartida, un supuesto ingreso por la reversión de un deterioro que él no dotó.

Pero, insisto, lo único anulado por el artículo 19.6 –porque es lo único que su redacción puede anular– es el primero de los requisitos señalados. De ningún modo el segundo; quien revierta un deterioro en ejecución del mandato contenido en el artículo 19.6 no tendrá por qué ser él mismo quien haya reconocido previamente tal deterioro, sino que dicho reconocimiento podrá haber sido realizado por otra entidad vinculada con él pero, desde luego, de lo que sí tendrá que seguir siendo capaz ese sujeto pasivo es de incrementar, simultáneamente al reconocimiento del ingreso asociado a la reversión, el valor fiscal del activo cuyo deterioro se revierta.

Por consiguiente, el segundo de los requisitos que se ha expuesto más arriba se mantiene intacto también –porque nadie lo ha removido– en los supuestos de hecho que regula el artículo 19.6 de la LIS y tiene, necesariamente, que cumplirse para poder aplicar el mandato. Porque el sintagma en él incrustado («sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con aquella») no exime o libera en modo alguno –ni puede hacerlo– de su cumplimiento.

Todo lo señalado hasta ahora quiere decir que el mandato del artículo 11.6 solo puede entenderse e interpretarse en aquella manera que permita o no impida incrementar el valor fiscal del activo deteriorado en un importe equivalente al del ingreso que se ordena reconocer en él. Y como –salvo en el ámbito de las operaciones vinculadas, en el que no nos encontramos por mucho que el art. 19.6 exija que concorra vinculación– aún no se han inventado la fiscalidad ni la contabilidad «telepáticas» mediante las cuales un ingreso en una entidad sea capaz de provocar un incremento en el valor del activo de otra, el mandato del

artículo 19.6 no puede realizarse en la forma en la que lo hace el TEAC, sino en la otra –la única– que resulta compatible con el resto del ordenamiento jurídico tributario.

Esto es, la expresión señalada («sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con aquella») habilita la posibilidad –o, más precisamente, genera la obligación– de reconocer el ingreso asociado a una reversión para quien, no habiendo reconocido –ni habiendo podido reconocer– el gasto aparejado al deterioro que se revierte, esté vinculado con quien sí lo hizo o lo pudo hacer y sea titular del activo en el momento en que surja la obligación de reversión. El sintagma está –porque es lo único que puede hacer– señalando, como obligada a revertir, a otra entidad que, no habiendo practicado la corrección por deterioro, esté vinculada con quien sí lo hizo y, además, sea titular del activo en el momento en el que surja la obligación de revertir. Ese y solamente ese, es –y puede, sin sugerencias, ser– el abierto sentido de la expresión «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella».

El otro requisito que ha quedado señalado más arriba (la inevitable revalorización del activo afectado) no puede considerarse menoscabado por nada ni por nadie y, por tanto, no puede ignorarse con el descaro que emplea el TEAC en su resolución; quien aparece como nuevo obligado a revertir debe ser, necesariamente, titular del activo cuyo valor se revierte pues esa es la única manera de poder incrementar simultáneamente el valor fiscal de ese activo y respetar, así, el ordenamiento jurídico tributario en su conjunto. Y quien no lo sea (titular), sencillamente, no puede quedar sometido a la obligación de revertir que impone el artículo 19.6.

En resolución, quien haya reconocido un gasto asociado al deterioro de un activo no puede quedar obligado a reconocer el ingreso ligado a la reversión de dicho deterioro si no es ya titular del activo en el momento en el que cesen las circunstancias que permitieron reconocer el deterioro, porque se trata de uno de los dos requisitos de inexcusable concurrencia que ninguna norma del ordenamiento tributario ha removido en forma alguna, ya que el artículo 19.6 el que ha removido –y el que, con su redacción, puede únicamente alcanzar a remover– es, exclusivamente, el otro.

## 7. La elusión

La elusión del impuesto es la credencial que permite al TEAC y a la AN sentirse seguros a la hora de traspasar los límites que impone el artículo 3.1 del Código Civil. Aderezando el término con expresiones que, sin denotar nada técnicamente, connotan mucho emocionalmente, la elusión se termina por convertir en el salvoconducto que, hoy en día, permite sostener casi cualquier solución jurídica prescindiendo del contenido de la ley; el fraude. Basta con decir que lo perseguido con un determinado comportamiento es el «lavado de un ingreso» (conjunto de palabras que el TEAC repite por tres veces en su resolución logrando, con ello, que también lo haga la AN) para que su evitación mediante cualquier procedimiento –incluyendo entre ellos a la mera arbitrariedad– se considere legítima, sin más. Siempre, claro está, prescindiendo de los incómodos cauces que exigen los artículos 15 y 16 de la LGT y 6.4 del Código Civil.

El fraude fiscal es algo demasiado serio como para solucionar un problema jurídico que lo involucre en los escasos 5 párrafos (uno solo en el caso de AN) que, entre abluciones o lavados varios, le dedica el TEAC al asunto. Pero si las cosas siguen así, se terminará considerando «elusivo» el hecho de renunciar a una herencia por la exclusiva razón de carecer de medios económicos suficientes para atender el pago del impuesto sobre sucesiones con el que está gravada.

El mandato que expresa el artículo 19.6 fue introducido por primera vez en el ordenamiento tributario en el año 1996; lo fue mediante la Ley 43/1995. Esta ley estuvo precedida por lo que, el 17 de mayo de 1994, el entonces secretario de Estado de Hacienda presentó como el «Informe para la reforma del impuesto sobre sociedades» que, casi de inmediato, pasó a ser conocido como «libro blanco»; según algún autor, «tanto por el color de su portada como por su parecido, conscientemente buscado, con otro informe, de junio de 1990, sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio».

Entre las finalidades básicas de ese informe se encontraba, según él mismo expresaba, la de «difundir los principales aspectos de la reforma del impuesto sobre sociedades, explicitando las causas que [la] justifican [...]». Por lo que se refiere a la medida que ahora nos interesa, en él se decía lo siguiente:

Finalmente, como complemento de la admisión de las disminuciones de patrimonio reflejadas a través de la dotación a una provisión fundamentada en la depreciación del elemento de que se trate, debe establecerse un régimen correlativo de incremento de patrimonio en el supuesto de recuperación de valor, en armonía con las normas contables previstas al efecto. Por pura coherencia, dicho régimen debe extenderse a aquellos casos en los que la recuperación del valor se produce en (*sic*) transmisión de elementos patrimoniales a sociedades vinculadas o de la transmisión a terceros independientes seguida en un breve plazo de tiempo de la adquisición del activo previamente transmitido.

Desde luego que no está bien expresado, pero no creo que se pueda sostener con la rotundidad con la que lo hace el TEAC que la finalidad del precepto sea otra que la de la «pura coherencia». Signifique esto lo que signifique, su parecido con la «indudable finalidad antielusoria» que indica aquel tribunal es más que discutible, salvo que este último término –«antielusorio»– sea alguna otra cosa más que el resultado de emplear el prefijo *-orio* –en lugar del más apropiado *-ivo*– sobre las respectivas bases verbal y nominal «eludir» y «elusión».

El texto inédito del libro blanco parece haber sido retocado por alguien mediante la introducción en él –en el texto original– de una frase sin sentido («casos en los que la recuperación del valor se produce en transmisión de elementos patrimoniales a sociedades vinculadas») que no permite conocer con exactitud el motivo de la norma salvo que, haciendo un juego de palabras, queramos elucubrar o fantasear con que un escaso conocimiento de las preposiciones llevó al redactor del libro a utilizar «en» (en lugar de emplear la mucho más apropiada «tras») y a omitir el artículo «la» tras ella (esto es, «tras "tras"»).

Y aunque yo no me atreva a descartar por completo que la evitación del fraude estuviese entre aquella «pura coherencia» que se cita como tal finalidad, creo que el mandato del artículo 19.6 podría entroncar, mucho mejor, con la finalidad que se expresaba al inicio del libro bajo un epígrafe cuyo título –muy expresivo– era «el marco presupuestario de la reforma del impuesto sobre sociedades» y que se podría condensar de la siguiente forma; la permisión de ciertos gastos se hubo de compensar con la creación de determinados ingresos para lograr, con ello, la reducción del déficit público por debajo del 3 % sobre el PIB en el escaso periodo temporal que, entonces, demandaban las condiciones de convergencia económica que eran necesarias para integrar a España en la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria, prevista para 1997. Vamos, que el puro equilibrio recaudatorio podía haber sido la única razón de ser del mandato comprendido en el artículo 19.6 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades. Sorprende la similitud que guarda el contenido de dicho epígrafe con ciertos pasajes de los apartados I y II de la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 3/2016 al que me referiré casi de inmediato.

De ser todo esto cierto, la «antielusión» en la que se enroca el TEAC para dar una salida aparentemente airosa a su conclusión no sería más que un mero epifenómeno del verdadero fenómeno perseguido con el artículo 19.6: incrementar la recaudación. Y siendo un epifenómeno aquel fenómeno accesorio que, acompañando al principal, no puede tener influencia sobre él, el razonamiento seguido por el TEAC no pasaría de ser uno más de los muchos fraudes jurídicos que diariamente se cometen en el ámbito del Derecho para arrimar, cada uno, el ascua a su sardina. La Administración también defrauda. Y lo hace, además, amparada por el privilegio que le otorga el principio de autotutela reconocido en el artículo 39 para su vertiente declarativa y en el artículo 99 para la ejecutiva, ambos de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Si se busca un símil adecuado, enseguida se termina dando con una norma cuya finalidad recaudatoria está –de momento– bien y ampliamente reconocida: el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, que dio nueva redacción al punto 3 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, del impuesto sobre sociedades. Digo reconocida no solo por lo que toca a parte de su expresivo título [Real Decreto-Ley «por el que se adoptan medidas [...] en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas»] sino, sobre todo, por su exposición de motivos; en la que un legislador rapsoda, mediante el hoy tan difundido como estomagante melindre del «ensanchamiento de la base imponible», no creo que quisiese «afectar gravedad y señorío» a esta –a la base imponible– sino, tan solo, alimbarar lo que, en crudo, hubiese quedado expresado como una actuación más propia de Luis Candelas; recaudar a toda costa y como fuere sin reparar en las menudencias impuestas por un ya exangüe artículo 31.1 de la Constitución española.

Si no fuese porque aquella delatora exposición de motivos está indisolublemente unida a aquel real decreto-ley, alguien podría, en el futuro, fantasear con una supuesta función «antielusiva» del precepto que, con tal punto de vista, habría nacido, no para recaudar, sino para combatir los innumerables procesos de disolución y liquidación de participadas con los que los sujetos pasivos –aunque trataron, con ellos, de huir del propio número 3 de la disposición

transitoria indicada– lo habrían pretendido hacer –huir– de su número 1. De forma tal que, relegando la recaudación y convirtiendo al «fraude» en el principal ingrediente interpretativo de la norma, dicho número 3 sería fácilmente aplicable, también –e incluso principalmente–, en los casos en los que se hubiese disuelto la sociedad participada (cosa esta última que, por lo que hace relación a otras consideraciones que no vienen ahora al caso, es, para mí, incuestionable).

Para evitar lo que dice el TEAC que pretende evitar el artículo 19.6 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades se diseñaron los artículos 15 y 16 de la LGT. Con ellos y especialmente con el segundo, sería posible, en el plano teórico, incorporar «la recuperación del valor [de un elemento patrimonial que haya sido transmitido en] la base imponible de la entidad que practicó la corrección de valor» –como pretende el TEAC en su resolución– en lugar de tener que hacerlo allí donde solo lo permite hacer el empleo del artículo 19.6: en la base imponible de «la entidad vinculada con ella» y que hubiese adquirido tal elemento patrimonial. Cuestión distinta sería, por su complejidad práctica, resolver el impedimento que, al acudir a los artículos 15 y 16 de la LGT, surgiría de la ineludible necesidad de incrementar el valor del activo en el mismo importe de la reversión gravada; necesidad que, casi con toda probabilidad, operaría como un elemento neutralizador de la recuperación del gravamen supuestamente eludido, dejando dicha recuperación reducida a la «nada» al ser preciso transformar la reversión del deterioro en su día deducido en una simultánea disminución patrimonial producida con ocasión de la transmisión del activo a la entidad vinculada; pues la retroacción del ineludible incremento del valor del activo al momento en el que fue transmitido a favor de la «otra entidad vinculada» se me hace inevitable salvo que ese incremento se integrase en la misma base imponible en la que lo hiciese la reversión, solución esta que sería, si cabe, más neutralizante aún del gravamen.

En todo caso, suponiendo que el artículo 19.6 fuese una norma antielusión, existiría una gran diferencia entre él y los artículos de la LGT señalados (15 y 16); estos permiten luchar contra cualquier elusión porque son flexibles y definen de manera genérica el supuesto de hecho al que resultan aplicables. Basta, en el primer caso, con acreditar que, mediante el empleo de cualquier tipo de negocio jurídico que pueda ser calificado de artificioso o impropio o de irrelevante para algo más que no sea el ahorro fiscal, se ha evitado total o parcialmente el hecho imponible o que se ha minorado la base o la deuda tributaria para exigir el gravamen que hubiera correspondido al negocio jurídico propio. Y en el segundo caso, basta con acreditar la simulación (absoluta o relativa) para someter a gravamen el hecho imponible real y no el simulado.

Pero el artículo 19.6 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (y su correlato; el 11.6 LIS), concebido como lo concibe el TEAC, funciona –o debería hacerlo– de una manera muy diferente; porque permite prescindir por completo de los cauces –y entre ellos y de manera especial, del elemento subjetivo– que exige la LGT para aplicar alguno de sus dos artículos (el 15 o el 16). ¿A cambio de qué? De exigir el hecho imponible estrictamente en la forma en la que aparece configurado en él. Y no en la forma en la que quien lo aplique considere que debe hacerse. En la norma ya está perfecta y plenamente configurado cuál es el concreto hecho imponible que se quiere gravar en los supuestos de hecho

que contempla y si aquel –el hecho imponible– no coincide con el supuestamente eludido ello no habilita para someter a gravamen este, sino solo para exigir aquel, por mucho que al TEAC tal limitación le incomode y trate de soslayarla sin afectación ninguna.

El conflicto en la aplicación de la norma y la simulación no crean hechos imponibles. Tan solo permiten someter a gravamen aquel que se haya evitado artificialmente o aquel que se haya ocultado tras otro simulado. Sin embargo, el artículo 19.6 sí creó un hecho imponible nuevo al permitir someter a gravamen una magnitud en un sujeto pasivo diferente de aquel en quien lo permitirían –aunque, como ya he señalado, sin eficacia práctica alguna– el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación. Mientras que el artículo 19.6 habilita la exigencia del gravamen en la entidad vinculada que haya adquirido el activo de quien fue su titular en el momento en el que fue posible deducir el deterioro que aquel –el activo– experimentó, el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación solo permitirían exigirlo de este último titular; pero no de la entidad con él vinculada. Esta es la diferencia fundamental entre las dos instituciones reguladas por los artículos 15 y 16 de la LGT y el artículo 19.6 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades; y no es posible traspasar la frontera que delimita a unos del otro empleando este último artículo para inmiscuirse en el campo de acción en el que aquellos despliegan su eficacia, ni viceversa. Dicho campo es, para los artículos 15 y 16 de la LGT, el sujeto pasivo que dedujo el deterioro del activo mientras que, para el artículo 19.6 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, lo es el sujeto pasivo que esté vinculado con él.

Así pues, el artículo 19.6, suponiendo que fuese concebido con la finalidad con la que lo concibe el TEAC, lo sería, en todo caso, para extender el gravamen más allá de donde los artículos 15 y 16 de la LGT podrían alcanzar pues, para ellos, al quedar fuera de su alcance la entidad vinculada con aquella que dedujo el deterioro, también era inaccesible provocar el necesario efecto simultáneo que el ordenamiento jurídico tributario exige, inexorablemente, que se produzca en estos casos: el incremento sincrónico del valor fiscal del activo deteriorado por un importe equivalente al del deterioro sometido a gravamen.

## 8. Conclusión

El TEAC, al que recientemente y renegando de sí misma ha secundado la AN en su Sentencia de 14 de noviembre de 2019, pretender sostener en sus resoluciones que el sintagma «sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella» que contiene el artículo 19.6 del que fue texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (RDLeg. 4/2004) y cuya función actualmente es desempeñada por el artículo 11.6 de la LIS, es un elemento modificador del verbo «revertir» que –conjugado en antepresente de subjuntivo– incluye dicho precepto. Sin dicha premisa, todo el razonamiento de sus resoluciones se viene abajo.

Pero la pretensión del TEAC es gramaticalmente inviable: no es posible que aquel sintagma forme parte de la oración de relativo que incluye al verbo señalado, pues su función

gramatical solo bascula entre dos posibles alternativas: ejercer como complemento circunstancial o como complemento de régimen preposicional del verbo «imputar».

Lo anterior supone que cualquier reversión que haya de practicarse conforme al artículo 19.6 debe, necesariamente, incorporarse, de forma alternativa, bien en la base imponible de la entidad que practicó la corrección o bien en la de otra entidad vinculada con ella. Por el contrario, el TEAC pretender amputar dicha alternancia afirmando que, siempre y en todo caso, «la recuperación del valor debe integrarse en la base imponible de la entidad que practicó la corrección de valor» y negando que se deba hacer en la de «otra vinculada con ella». Ello constituye un incumplimiento abierto y palmario de la norma.

La opción por una u otra alternativa está condicionada por la propia configuración del impuesto sobre sociedades (y no por la arbitrariedad, como parece dar a entender el TEAC para, con ello, desechar la opción): siempre será obligatoria aquella de las dos que permita incorporar el importe de la reversión, además de como ingreso, como mayor valor fiscal del activo afectado. Y ello solo es posible considerando que el ingreso lo debe integrar aquel sujeto pasivo que, en el momento mismo de practicar la reversión, sea también titular o propietario de dicho activo. Esto es, la entidad vinculada a la que se haya transmitido el activo objeto del deterioro.

El precepto carece, al menos como objetivo principal, de la finalidad antielusiva que le atribuyen el TEAC y la AN. Su propósito es tan recaudatorio como el que reconoció de sí mismo el Real Decreto-Ley 3/2016 en su exposición de motivos y, en todo caso, para alcanzar el propósito que ambos tribunales pretenden sería preciso acudir a los artículos 15 o 16 de la LGT, únicos que, por su configuración legal, permitirían integrar la reversión del deterioro en la base imponible de un sujeto pasivo que no sea propietario del activo deteriorado en el momento de dicha reversión.

Aun así, tengo serias dudas de que el TS reconduzca, en un hipotético recurso de casación, la interpretación del artículo 19.6 a los límites de los que nunca debió salir porque, hoy en día, el fraude ha devenido en una institución prodigiosa: basta con apelar a él para conseguir el milagro de extender el hecho imponible de cualquier impuesto mucho más allá de los confines que le son propios. El fraude ya no es una figura que permite someter a gravamen aquellos hechos imponibles que un impuesto quería gravar sino, sobre todo, un instrumento que está permitiendo a la Agencia Tributaria gravar aquellos otros que están mucho más allá de los límites naturales del propio impuesto. Dicho con la misma afectada delicadeza del legislador tributario, se ha dejado de perseguir el «ensanchamiento de las bases imponibles» para codiciar el «ensanchamiento» –por la vía de hecho– del propio hecho imponible. Por ello, y aunque hoy suene a guasa, no descarto que en el futuro se termine considerando «elusivo» el hecho de renunciar a una herencia por la exclusiva razón de carecer de medios económicos suficientes para atender el pago del impuesto sobre sucesiones con el que está gravada.