

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ059469

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de julio de 2015

Vocalía 2.^a

R.G. 4830/2012

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Gastos de formación profesional. Para la aplicación de la deducción por gastos en formación profesional, deberán incluirse en la base de la deducción no sólo los gastos que estrictamente requieran la actividad formativa, sino también aquellos otros que estén directamente vinculados y sean indispensables para la misma, siempre que se acredite tanto la realidad de los mismos como la vinculación a la actividad de formación. Entre estos gastos vinculados podrán incluirse gastos por desplazamiento, manutención y estancia. También deberá incluirse en la base de la deducción la retribución satisfecha al personal del departamento de formación de la empresa, siempre y cuando esté dedicado exclusivamente a funciones de gestión y coordinación de cursos, y en el caso de no exclusividad, se incluirá la parte proporcional de las retribuciones satisfechas correspondiente al tiempo dedicado a tales labores. Sin embargo, no podrán incluirse los costes laborales del personal que asiste a los cursos, en definitiva, la entidad pretende considerar como un gasto de formación lo que, en términos económicos, se denomina coste de oportunidad, es decir, lo que el empleado deja de producir por asistir al mismo, o visto de otro modo, la «pérdida» en que incurre la empresa pagando el sueldo de un trabajador en formación. En ningún caso, estamos ante un gasto en sentido propio, y en consecuencia, no debe formar parte de la base de deducción. [Vid., en el mismo sentido, SAN, de 30 de mayo de 2013, recurso n.º 270/2010 (NFJ052396) y Resolución TEAC, de 29 de junio de 2006, RG 2316/2004 (NFJ023105)].

(Criterio 1 de 2) Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Fusiones. Complejo negocial. No existe motivo económico válido, sino razones puramente fiscales, en el complejo negocial realizado de venta de acciones seguida de una absorción puesto que, el verdadero interés de la absorbente no fue adquirir las participaciones de la entidad posteriormente absorbida, sino la compra del inmueble que constituía su único activo. En vez de comprar directamente el terreno a una Sociedad inactiva, compra sus acciones a los socios personas físicas que se benefician de una tributación reducida por aplicación de coeficientes de abatimiento procediendo posteriormente a la absorción para aplicar el diferimiento fiscal que le proporciona el régimen especial. Con ello se evita la tributación por las plusvalías que habría conllevado la venta directa del inmueble. Por tanto, la ausencia de motivo económico válido excluye la aplicación del régimen especial. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 27.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 13, 14, 19, 39, 40, 43, 83 y 96.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), arts. 33, 34 y 38.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106, 179, 183 y 191.

RD 2822/1998 (Rgto. General de Vehículos), Anexo II.

Directiva 90/434/CEE del Consejo (Régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones), art. 11.

Constitución Española, art. 106.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario).

En la Villa de Madrid, a fecha 2 de julio de 2015, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto las reclamaciones económico administrativas interpuestas por la entidad **VCYDS, S.A.**, con CIF:, y en su nombre y representación D. Ignacio H. M..., con NIF: y domicilio a efectos de notificaciones en C/ nº 3,, contra el Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de fecha 09-05-2012 relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004, 2005 y 2006 y su correlativo expediente sancionador.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 09-05-2012 el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre

Sociedades de los ejercicios 2004 a 2006, derivado del acta de disconformidad número A02-... incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **VCYDS, S.A.**, dominante del Grupo consolidado nº., entendiéndose rechazada la notificación de dicho Acuerdo por el obligado tributario con fecha 20-05-2012 al haber transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas sin que la entidad accediera a su contenido, y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 16-02-2009.

La entidad **VCYDS, S.A.** presentó declaración por los periodos impositivos objeto de comprobación por los siguientes importes:

Ejercicio	Base imponible del grupo	Líquido a ingresar
2004	3.142.790,98	504.972,97
2005	3.492.592,46	549.066,06
2006	4.315.369,20	643.838,93

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa los siguientes:

Ejercicio	Base imponible	Líquido a ingresar	Autoliquidación	Cuota del acta	Intereses demora	Deuda tributaria
2004	4.246.141,14	921.619,62	504.972,97	416.646,65	156.949,94	573.596,59
2005	4.603.382,08	1.014.207,25	549.066,06	465.141,19	152.024,36	617.165,55
2006	6.699.310,98	1.539.903,15	643.838,93	896.064,22	240.942,45	1.137.006,67

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad **VCYDS, S.A.**, constituida el 26-04-1974, la misma se encontraba clasificada en el epígrafe 5011 "CONSTRUCCIÓN COMPLETA, REPARACIÓN Y CONSERVACIÓN" del IAE.

Segundo.

Apreciada respecto de los ejercicios 2004 a 2006 la comisión de infracciones tributarias del artículo 191 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, se acordó iniciar procedimiento sancionador, entendiéndose rechazada la notificación del Acuerdo de imposición de sanción, de fecha 10-01-2013, por el obligado tributario con fecha 21-01-2013 al haber transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas sin que la entidad accediera a su contenido, imponiéndose sanciones leves al 50%.

Tercero.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

- En cada uno de los ejercicios comprobados realizó el obligado tributario dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) que la Inspección considera improcedentes tanto en lo que respecta a su cuantificación como a su materialización y cumplimiento del plazo legalmente establecido para realizar la inversión.

- La entidad dominante del Grupo dotó cada año una provisión con cargo a los resultados del mismo cuyo fin era abonar en el año siguiente una paga a determinados empleados, si bien, a juicio de la Inspección las referidas pagas no son líquidas ni exigibles hasta el ejercicio en que se abonan, por lo tanto no se trata de pagos pendientes, no teniendo la provisión la consideración de fiscalmente deducible cuando en el momento en que se dota aún no se ha generado para los trabajadores un derecho que determine una obligación pendiente de pago para la entidad.

- En los ejercicios comprobados la entidad dominante del Grupo para determinar sus respectivas bases imponibles dedujo las cantidades satisfechas a dos de sus socios por considerar que se trataba de retribuciones salariales y aportaciones a planes de pensiones. La Inspección considera que no se ha acreditado la relación

laboral de esos socios con la sociedad por lo que tienen el carácter de retribución del capital propio, lo que determina su no deducibilidad.

- En las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2004 a 2006 consignó el obligado tributario una serie de gastos que, a juicio de la Inspección, no son fiscalmente deducibles al no haber acreditado el contribuyente debidamente ni la causa que los motivó ni su correlación con la obtención de los ingresos.

- La entidad **NDGDI, SL**, perteneciente al Grupo, realizó en el ejercicio 2006 una serie de dotaciones a la "Provisión para terminación de obras", provisión que, a juicio de la Inspección, no tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible toda vez que la misma no se encuentra contemplada en el artículo 13.2 del TRLIS sino en el artículo 13.1 del mismo Texto Legal.

- Durante el periodo comprobado (2004-2006) la entidad **NDGDI, S.L.** computó como gasto fiscalmente deducible 6.211,34 € en concepto de amortización de un fondo de comercio derivado de una operación de fusión, considerando la Inspección dicha amortización no deducible al no formar parte ese fondo de comercio del patrimonio transmitido.

- Según contrato de fecha 18-02-2005 la entidad **NDGDI, S.L.** compró el 100% de las participaciones sociales de la entidad **AR., S.L.** por un precio de 1.139.603,00 €, siendo el único activo de la entidad adquirida una parcela de terreno sita en Vélez Málaga y destinada al uso residencial.

Mediante escritura pública de fecha 16-10-2006 **NDGDI, S.L.** absorbió a **AR., S.L.**, acogiéndose esta operación al Régimen Fiscal Especial previsto en el TRLIS. En la absorbente se contabilizó el traspaso de patrimonio de la absorbida dando de baja el importe de las inversiones por 1.139.580,00 €. En cuanto al terreno, figuraba en el balance de fusión de **AR., S.L.** por 1.351.827,00 € y se contabilizó en la absorbente por 2.218.687,51 €, reconociéndose un mayor valor de 866.860,51 € que correspondía a la diferencia entre el valor de los fondos propios y el precio pagado por las participaciones.

A juicio de la Inspección no resulta aplicable el citado Régimen Especial a la operación de fusión por ausencia de motivo económico válido debiéndose valorar el terreno por su valor de mercado.

- Dedujo el obligado tributario en la cuota del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2004 a 2006 importes en concepto de gastos de formación profesional, si bien, a juicio de la Inspección, procede eliminar de la base de cálculo de la deducción aquellos importes que habiendo sido computados por la entidad como gastos de la actividad formativa no han sido justificados ante la Inspección mediante la aportación de la correspondiente documentación, así como los costes salariales estimados por la entidad correspondientes a los empleados que en calidad de alumnos asistían a cursos formativos y los denominados gastos indirectos por gestión del departamento de formación, al no ser gastos en los que se incurre al desarrollar la actividad de formación en sí misma considerada.

- Aplicó el contribuyente en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005 una deducción para el fomento de las tecnologías de la información y comunicación, si bien, a juicio de la Inspección, siendo el porcentaje de deducción aplicable por los gastos de formación profesional del 5% en 2004, el importe deducible por los gastos a que se refiere el presente apartado ha de ser también del 5% en lugar del 10% aplicado por la entidad.

- Aplicó el contribuyente en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005 una deducción por actividades de innovación tecnológica, eliminando la Inspección dichas deducciones al derivar de los gastos realizados para la obtención y mantenimiento de los certificados de calidad expedidos por AENOR y MADRID EXCELENTE.

- Aplicó el contribuyente en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006 una deducción por actividades para proteger el medio ambiente, eliminando la Inspección dichas deducciones al no tener los elementos que las motivaron la consideración de vehículos industriales.

- Aplicó el contribuyente en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2004, 2005 y 2006 una deducción por contribuciones a planes de pensiones, eliminando la Inspección dichas deducciones de acuerdo con lo dispuesto en el punto tercero del presente Antecedente de Hecho.

Cuarto.

Notificado el Acuerdo de liquidación al obligado tributario con fecha 20-05-2012 fue promovida contra el mismo ante este Tribunal económico administrativo Central, la reclamación económico-administrativa nº 00/04830/2012 en fecha 19-06-2012.

Quinto.

Notificado el Acuerdo sancionador al obligado tributario con fecha 21-01-2013 fue promovida contra el mismo ante este Tribunal económico administrativo Central, la reclamación económico-administrativa nº 00/00833/2013 en fecha 04-02-2013.

Sexto.

Respecto del Acuerdo de liquidación han sido incorporados al expediente los antecedentes remitidos por el órgano de gestión cuya puesta de manifiesto se notificó al reclamante con fecha 25-04-2013, quien presentó ante este Tribunal escrito de alegaciones con fecha 24-05-2013, solicitando la anulación del citado Acuerdo planteando las cuestiones siguientes:

Primera. Cumplimiento de los requisitos establecidos por la norma respecto de la aplicación de la RIC.

Segunda. Deducibilidad de las provisiones dotadas en concepto de pagas a satisfacer a determinados empleados en el propio ejercicio en que se dotaron.

Tercera. Deducibilidad de las cantidades satisfechas por la entidad a dos de sus socios al tratarse de retribuciones salariales y procedencia de la admisión de la deducción por contribuciones a planes de pensiones.

Cuarta. Deducibilidad de los gastos correspondientes a las facturas recibidas de la AAVV FRM y de la Fundación EC.

Quinta. Deducibilidad de los gastos correspondientes a cuatro comidas celebradas con los trabajadores de la empresa.

Sexta. Procedencia de la deducción en cuota de los gastos por formación profesional.

Séptima. Procedencia de la deducción por inversiones para proteger el medio ambiente respecto de la maquinaria denominada por la compañía "aspirador impulsor".

Octava. Procedencia de la aplicación del régimen fiscal especial previsto en el TRLIS respecto de la operación de fusión de las entidades **NDGDI, S.L.** y **AR., S.L.** al existir motivo económico válido.

Séptimo.

Respecto del Acuerdo de imposición de sanción han sido incorporados al expediente los antecedentes remitidos por el órgano de gestión cuya puesta de manifiesto se notificó al reclamante con fecha 13-09-2013, presentando con fecha 18-10-2013 escrito en el que se limita a solicitar que se acumule la reclamación interpuesta frente a la sanción a la interpuesta frente a la liquidación tributaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico-administrativas por las que el reclamante solicita la nulidad de los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciar nos las recogidas en el apartado SEXTO del expositivo de los antecedentes de hecho.

Segundo.

Se refiere la primera alegación planteada por el interesado al cumplimiento de los requisitos establecidos por la norma respecto de la aplicación de la RIC, manifestando al respecto lo siguiente:

"Se adjuntó como ANEXO 1 al escrito de alegaciones formulado ante el órgano liquidador, cuadro explicativo de en qué medida con las inversiones materializadas (y justificadas mediante facturas aportadas durante la inspección y adjuntas al presente escrito) se habían cumplido los requisitos legales. En la parte superior del cuadro puede observarse, partiendo de las dotaciones a la RIC realizadas por Volconsa, como las inversiones realizadas por la propia Volconsa han servido para el cumplimiento de la materialización, quedando por diferencia, en algunos ejercicios, unas cantidades pendientes de materializar. Estas cantidades pendientes de materializar, son las que en la parte inferior del cuadro aparecen como el resto de dotación a materializar y sobre las que las inversiones de Nueva Dimensión Canaria completan en plazo (en todos los ejercicios, salvo en uno) el cumplimiento de la materialización.

Así, puede observarse que en la Reserva deducida en el ejercicio 2001 y dotada en el ejercicio 2002, efectivamente hay un defecto de materialización por importe de 76.579,64 €, cumpliéndose en el resto de ejercicios con las plazos establecidos por la norma. Consecuentemente, no puede considerarse minorar la deducibilidad de las Reservas para Inversiones en Canarias, salvo por el importe antes mencionado."

Señalando al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación dictado:

“Cuarto. Cuantificación de la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias.

...En virtud de este precepto la entidad redujo la base imponible en el importe de las dotaciones que en cada periodo impositivo había efectuado a la RIC, si bien la inspección considera que esas dotaciones fueron excesivas en la medida en que no se respetó el límite máximo establecido en el mismo precepto, pues comprueba que para determinarlo la entidad imputó el beneficio no distribuido a la parte del beneficio obtenido en la península, a pesar de que el citado artículo 27.2 exclusivamente se refiere al beneficio que “proceda de los establecimientos situados en Canarias”.

De lo anterior se desprende que efectivamente la entidad no calculó correctamente las dotaciones en cuestión...

Por tanto, se estima procedente confirmar la propuesta contenida en el acta, sin que sea posible realizar mayores precisiones, ya que la entidad no ha hecho uso de su derecho a presentar alegaciones.

QUINTO. Materialización de las cantidades destinadas a la Reserva para Inversiones en Canarias

...En relación con esta obligación la inspección propone practicar la siguiente regularización:

a) Incrementar la base imponible del ejercicio 2005 en 293.663,23 €, importe procedente de la RIC dotada en el ejercicio 2002 que no fue materializado antes del 31 de diciembre del año 2005.

b) Incrementar la base imponible de 2004, 2005 y 2006, respectivamente, en 31.747,65 €; 45.544,08 € y 315.761,34 €, cuantías que representan las inversiones en que se han materializado las reservas constituidas en años anteriores, pero que la inspección considera que no ha sido debidamente acreditada la realización de tales inversiones.

Dispone el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

“1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.

2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada periodo impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo periodo que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.

A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que corresponda a los incrementos de patrimonio afectos a la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detrído del conjunto de las mismas, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones.

3. La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse, en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:

a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo o que contribuyan a la mejora y

protección del medio ambiente en el territorio canario. A tal efecto se entenderán situados y utilizados en el archipiélago las aeronaves que tengan su base en Canarias y los buques con pabellón español y matriculados en Canarias, incluidos los inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

Tratándose de activos fijos usados, éstos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa.

b) La suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones locales Canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones.

A estos efectos el Gobierno de la Nación aprobará la cuantía y el destino de las emisiones, a partir de las propuestas que en tal sentido le formule la Comunidad Autónoma de Canarias, previo informe del Comité de Inversiones Públicas.

De no existir oferta suficiente de deuda cualificada de las instituciones canarias, para cubrir la demanda para la materialización de la reserva, excepcionalmente aquélla podrá sustituirse por Deuda Pública del Estado.

c) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades domiciliadas en Canarias, que desarrollen en el archipiélago su actividad principal, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán derecho al disfrute de ningún otro beneficio fiscal por tal concepto.

5. Los elementos en que se materialice la reserva para inversiones, cuando se trate de elementos de los contemplados en el apartado a) del artículo anterior, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

Cuando se trate de los valores a los que se refieren los apartados b) y c) del citado artículo, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos.

Los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

6. Las disminuciones de patrimonio relativas a los elementos afectos a la reserva para inversiones habidas con posterioridad al período de permanencia a que se refiere el apartado 5, no se integrarán en la base imponible a menos que se materialice el equivalente de su importe como una nueva dotación a la reserva para inversiones que deberá cumplir todos los requisitos previstos en esta norma.

La dotación correspondiente al importe de la disminución sufrida no dará derecho a la reducción de la base imponible prevista en el apartado 1.

7. El disfrute del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes con la deducción por inversiones y con la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15. ocho de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

8. La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma.

Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible.”

Señalando la citada Ley en su Exposición de Motivos lo siguiente:

“Ese necesario Régimen Económico Especial de Canarias concilia los principios de su diferencialidad, reconocidos en los ordenamientos español y comunitario, con el diseño operativo de un sistema impulsor a la actividad económica, la creación de empleo, la potenciación de sus distintos espacios insulares, la oferta y regulación de un foco de atracción a la iniciativa empresarial y a la presencia de inversor exterior.”

Así pues, habida cuenta de la finalidad de la norma, que no es otra que incentivar la reinversión de los beneficios obtenidos en actividades productivas sitas en Canarias, parece evidente que sólo los beneficios procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades económicas, empresariales o profesionales, deberán beneficiarse de la aplicación de la RIC, no debiendo

extenderse dicho régimen a los beneficios que, procediendo de la mera titularidad de activos, no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas.

Por ello, la RIC, conceptualizada como un importante estímulo fiscal a la realización en Canarias de actividades económicas que fomenten la creación de riqueza y el desarrollo económico de las Islas, y que implica la no tributación de hasta el 90% de los rendimientos obtenidos por ellas, exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales.

Así las cosas, pasaremos a continuación a exponer los hechos acaecidos en el caso que nos ocupa:

1. La entidad **VCYDS, S.A.** a efectos del cálculo de la RIC imputó enteramente el beneficio no distribuido a la parte del beneficio obtenido en la Península a pesar de que el artículo 27.2 de la Ley 19/1994, arriba expuesto, exclusivamente se refiere al beneficio que “proceda de los establecimientos situados en Canarias”, lo que incrementó el límite máximo para el cálculo de la base de la reserva, aspecto éste que ha sido regularizado por la Inspección no habiendo presentado el interesado alegación alguna al respecto.

2. Considerando la Inspección que los datos aportados por el obligado tributario respecto de las dotaciones efectuadas a la RIC eran cambiantes, incompletos e incluso contradictorios, procedió a realizar un requerimiento de información a la entidad del Grupo **NDC GYDI, S.L.**, entidad respecto de la que el contribuyente realizó en 2004 una aportación no dineraria suscribiendo acciones por importe de 3.229.000,00 €.

Con fecha 08-09-2011 **NDC GYDI, S.L.** remitió en respuesta al requerimiento efectuado un archivo denominado “*Inversiones en inmovilizado NDC.xls*” cuya información no coincidía con los datos que habían sido previamente proporcionados por **VCYDS, S.A.**

Con arreglo a esta última información no se materializó en plazo un importe de 293.663,23 € correspondiente a las reservas para inversiones en Canarias dotadas por el obligado tributario en 2002 cuyo plazo límite de inversión terminó, el 31-12-2005, inversión que debió haber realizado **NDC GYDI, S.L.** en aplicación de lo dispuesto en el citado artículo 27.4.c) de la Ley 19/1994, no habiendo acreditado el interesado que tales inversiones hubieran sido materializadas en plazo y siendo preciso señalar al respecto que la información que se requiere a un tercero puede obedecer a distintos motivos de manera que, si bien en muchos casos será distinta de la que el propio obligado tributario objeto de las actuaciones de Inspección puede facilitar a la Administración, en otros casos como en el que aquí nos ocupa pretenderá suplir las deficiencias en la información suministrada por éste, pudiendo tener también por objeto contrastar la propia información facilitada por el mismo, si bien, en cualquier caso, nada ha manifestando el interesado en contra de la información suministrada por **NDC GYDI, S.L.**

3. No ha acreditado el contribuyente, ni durante el procedimiento inspector ni en las alegaciones formuladas, la materialización de las reservas dotadas en 2002, 2003 y 2004 que debió realizar **NDC GYDI, S.L.** por cuenta de **VCYDS, S.A.** como consecuencia de la suscripción por ésta de acciones de aquella, al tiempo que no figura en la documentación aportada por **NDC GYDI, S.L.** el desglose de las inversiones realizadas para materializar directamente sus propias RIC y las realizadas a consecuencia de la suscripción de acciones por parte de **VCYDS, S.A.**, no habiendo aportado tampoco la documentación acreditativa de las adquisiciones realizadas por cuenta del obligado tributario.

4. Respecto de la información suministrada, tanto la aportada durante el procedimiento inspector como la aportada en fase de alegaciones, hace referencia la Inspección en el Acuerdo de liquidación dictado a la existencia de una serie de deficiencias basadas fundamentalmente en que no se facilitaron de forma completa y adecuada los datos y documentos reiteradamente solicitados, no habiendo procedido ni una ni otra entidad a identificar y separar las inversiones realizadas por **NDC GYDI, S.L.** respecto de las reservas dotadas por **VCYDS, S.A.** y las inversiones realizadas por **NDC GYDI, S.L.** respecto de las reservas por ella dotadas.

5. Respecto de las facturas aportadas, las mismas no permiten verificar que las reservas se materializaran correctamente, debiendo haber aportado el interesado documentación complementaria que acreditara a qué tipo de reservas debían ser imputadas las inversiones dado que esa falta de acreditación posibilitaría que mismas inversiones fueran imputadas a ambas reservas, siendo preciso asimismo señalar que la sola presentación de las facturas no acredita que los activos estuvieran situados en el archipiélago canario, que fueran utilizados en el mismo y que fueran necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales del sujeto pasivo, tal como exige el artículo 27.4.a) de la Ley 19/1994 antes transcrito.

6. Las alegaciones planteadas en este punto por el interesado son una mera transcripción literal de las formuladas respecto de la propuesta de liquidación, consistiendo éstas únicamente en la explicación de un cuadro que, a juicio del reclamante, sería suficiente para acreditar que las inversiones materializadas cumplieron los requisitos legales, cuadro que tal y como ha sido expuesto fue detalladamente analizado en el Acuerdo de liquidación.

7. Respecto de las obligaciones formales, de acuerdo con los términos previstos en el artículo 27.3 de la Ley 19/1994, la reserva para inversiones en Canarias deberá figurar en los Balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

En el caso que nos ocupa no figura la RIC debidamente individualizada en los Balances de la entidad presentados en el Registro respecto de cada ejercicio, solicitando la Inspección en Diligencia número 11, de 18-04-2011, la acreditación de que el requisito legal exigido fue cumplimentado para cada uno de los tres ejercicios objeto de verificación (2004, 2005 y 2006) si bien, según quedó recogido en Diligencia número 14, de 19-07-2011, la entidad puso de manifiesto en información proporcionada con fecha 08-07-2011 que: *“en los balances entregados en papel de los ejercicios 2004 y 2005 sí que existe el desglose de la cuenta 113 Reservas Especiales por la RIC dotada en cada año, no obstante volvemos a facilitarles copia de las hojas de dichos balances”*.

No obstante lo anterior, podemos comprobar que si bien según el Balance de Cuentas a 31-12-2006 presentado ante la Inspección figura cierta información correspondiente a las Reservas para inversiones en Canarias dotadas por el obligado tributario, en los Balances de las Cuentas presentadas en el Registro Mercantil no figuran debidamente separadas tales reservas.

En las Memorias de las Cuentas Anuales de los ejercicios 2004, 2005 y 2006 presentadas en el Registro Mercantil y aportadas por la entidad ante la Inspección tampoco figura la siguiente información:

a) Importe de las dotaciones efectuadas a la reserva con indicación del ejercicio en que se efectuaron. Tan sólo figura la dotación con cargo a los beneficios del ejercicio a que se refieren, pero sin detalle de las reservas dotadas en los ejercicios anteriores.

b) Importes de las reservas pendientes de materialización, con indicación de los ejercicios en que se hubieran dotado.

c) Importe y fecha de las inversiones, con indicación del ejercicio en que se produjo la dotación de la reserva, así como la identificación de los activos en que se materializa.

d) Importe y fecha de las inversiones anticipadas a la dotación.

e) Importe y fecha de las inversiones efectuadas que supondrían la materialización de la reserva prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994, dotada por la entidad así como los ejercicios durante los cuales la misma se iba a mantener en funcionamiento.

En lo que respecta al carácter sustancial del cumplimiento de los requisitos formales dispone la Audiencia Nacional en sentencia de 28-06-2007, lo siguiente:

“... la aplicación de los beneficios fiscales derivados de la reserva referida exige que sus requisitos se cumplan de forma rigurosa, máxime teniendo en cuenta que del texto de la referida normativa se desprende el carácter constitutivo, y no meramente formal, de la acreditación singularizada reclamada para la obtención de los beneficios.”

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia ha manifestado este Tribunal en anteriores ocasiones, entre otras en resoluciones de 29-06-2006 y de 13-07-2006, que la dotación a la RIC es un beneficio fiscal y por ello es importante el cumplimiento de los presupuestos formales establecidos en la Ley para su disfrute. Tal como se indica en la citada resolución de 13-07-2006 (RG 3776/05):

“...no se trata simplemente de unos requisitos meramente formales, sino que es presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de resultados y en ella contemplen la dotación a la RIC y todo ello dentro del plazo que marca la normativa mercantil.”

Por su parte en la también citada resolución de 29-06-2006 dispuso este Tribunal lo siguiente:

“Por último, hacer nuevamente hincapié en que en el caso de la RIC se trata de un incentivo fiscal de gran potencialidad, de una reducción en la base imponible por un importe equivalente a la reserva dotada, que puede alcanzar el 90 % del beneficio del ejercicio con determinados límites. No tomar en consideración que la normativa aplicable, dado el carácter tan especial de la RIC, exige una serie de requisitos, entre ellos los de carácter temporal, significaría tanto como dejar al arbitrio del contribuyente el llevar a cabo una dotación a la reserva, con la consiguiente minoración de la base imponible del Impuesto en cualquier momento que le pareciese oportuno, retroactivamente respecto de los ejercicios anteriores, sin haber presentado en su momento el compromiso a que hacia referencia el Tribunal Superior de Justicia ni su reflejo en la base imponible del Impuesto declarado en plazo.”

Por tanto, de acuerdo con lo hasta aquí expuesto, teniendo en cuenta tanto el incumplimiento de los requisitos formales legalmente exigidos así como las restantes circunstancias concurrentes, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto, siendo preciso señalar que, en lo que respecta a la carga de la prueba, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003 General Tributaria, si el obligado tributario pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso en lo

que respecta a la aplicación de reducciones en base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, debe ser el propio sujeto pasivo quien pruebe los hechos constitutivos de dicho derecho.

Resulta así que la carga de la prueba recae sobre la Administración en cuanto atañe a los hechos que sirven de fundamento al derecho que se reclama, correspondiendo al reclamante la de los hechos obstativos y extintivos de tal derecho, de tal manera que, si bien la Administración debe probar la concurrencia del hecho imponible que fundamenta la liquidación impugnada (por ejemplo, un aumento sobre los ingresos declarados) es el interesado quien debe probar el cumplimiento de los requisitos exigidos a efectos de poder aplicar las reducciones en cuestión. En este sentido son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. STS 16-11-1977; STS 30-09-1988; STS 27-02-1989; STS 25-01-1995; STS 01-10-1997) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, reducciones en base, deducciones de cuota o requisitos de deducibilidad de gastos, por tanto, si no se acredita la realidad de los hechos que permitan su aplicación, tal y como acontece en el presente caso, no podrá entenderse que ha nacido el derecho a su disfrute.

Tercero.

Alega en segundo lugar el reclamante la deducibilidad de las provisiones dotadas en concepto de pagas a satisfacer a determinados empleados en el propio ejercicio en que se dotaron, manifestando al respecto lo siguiente:

“En el caso que nos ocupa, los empleados de la compañía tienen reconocido desde hace muchos años, que parte de su retribución estará constituida por una parte proporcional de los beneficios de la empresa (lo cual la inspección no pone en duda), lo que comúnmente se denomina paga extraordinaria de beneficios, sin que a 31 de diciembre de cada año pueda determinarse el importe exacto (si aproximado) de la cuantía de dicha retribución.

Consecuentemente, estamos hablando de una retribución que se devenga por el trabajo realizado durante el año en el que se obtienen los beneficios, quedando obligada la compañía a su abono, pero no cuantificable el mismo hasta determinar definitivamente el importe de los resultados de la compañía. Sobre este particular, el artículo 19 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades establece que los ingresos y los gastos se deben imputar al periodo en que se devengan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera.

En el caso de autos, efectivamente la obligación de pago no es exigible a 31 de diciembre de cada año, porque entre otros motivos no es posible determinar exactamente el resultado del ejercicio sobre el que calcular la retribución, pero desde luego ha nacido la obligación de atenderla, es decir, se ha devengado el derecho de cobro por parte de los trabajadores.

Por lo tanto, entendemos que la deducibilidad del gasto, que no se discute por la inspección, debe corresponderse con el ejercicio en el que efectivamente se provisionan.”

Señalando la Inspección en el Acuerdo de liquidación:

“La cuestión que estos hechos suscitan consiste en dilucidar si nos encontramos o no ante una provisión para responsabilidades de las contempladas en el artículo 13.2.a) del TRLIS.

Dicho precepto establece: (...)

Su aplicación al presente caso está supeditada a considerar que las pagas en cuestión son “pagos pendientes debidamente justificados...”, de manera que la entidad en el ejercicio en que dota la provisión asume una responsabilidad cierta y exigible de proceder a su abono.

En tal sentido la inspección ha podido comprobar que la denominada “paga de beneficios” corresponde sólo a determinados empleados no a todos, que depende de una serie de circunstancias como la valoración de su productividad, su categoría profesional, su permanencia en la empresa en el momento del pago y que, en todo caso, está supeditada a la obtención de beneficios.

Todas esas circunstancias vienen a suponer que las referidas pagas no son líquidas ni exigibles hasta el ejercicio en que se abonan, por lo tanto no se trata de pagos pendientes. En la misma línea la DGT viene señalando, entre otras en la consulta 1405/07 reproducida en el informe, que la provisión no tendrá la consideración de fiscalmente deducible cuando en el momento en que se dota aún no se ha generado para los trabajadores un derecho que determine una obligación pendiente de pago para la entidad, tal como acontece en el presente caso.”

Dispone el artículo 13 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) regulador de la provisión para riesgos y gastos, en la redacción vigente en los periodos impositivos que aquí nos ocupan lo siguiente:

“1. No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles:

a) Las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida.”

Con fecha 19-07-2011 hizo entrega la entidad a la Inspección de un archivo denominado “ACLARACIÓN PAGA DE BENEFICIOS” manifestando lo siguiente:

“En comité de dirección se aprobó el reparto del 20 % (ejercicio 2004) y el 25 % (ejercicios 2005 y 2006) del beneficio antes de provisiones e impuesto del grupo de empresas, como aportaciones sociales al personal de dirección, jefes de obra, encargados, capataces y personal de oficina con una antigüedad mínima de 1 año, a distribuir entre estos según criterios de productividad fijados por cada jefe de departamento con el visto bueno de los accionistas de la empresa, divididas en los siguientes conceptos : Plan de pensiones, seguro de salud , seguro de vida y paga de *beneficios*.”

Podemos comprobar por tanto que se trata de una paga que parece no corresponder a todos los empleados ya que está en función de circunstancias tales como la existencia del acuerdo del comité de dirección, la antigüedad de los trabajadores, la valoración de su productividad, su categoría profesional y su permanencia en la empresa en el momento del devengo, consistiendo en el reparto del 20% y del 25%, según se acuerde cada ejercicio, del beneficio antes de provisiones e impuestos del Grupo de empresas, estando supeditada en todo caso a la obtención de beneficios.

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia es preciso traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 02-03-2011 (recurso de casación núm. 2152/2006) en cuyo Fundamento de Derecho Cuarto se dispuso lo siguiente:

“Los dos motivos siguientes son susceptibles de un tratamiento conjunto, en ellos se alegan como infringidos las mismas normas.

En un caso, la no deducibilidad de los gastos incluidos en concepto de incentivos extraordinarios, consistentes en la adjudicación de acciones del Banco a los empleados por haber alcanzado determinados objetivos. En el otro, por la no deducibilidad de las cantidades destinadas a cubrir los compromisos destinados al pago de los premios de antigüedad de los empleados, que se encuentran reconocidos en el Convenio Colectivo de la Banca Privada (RCL 2007, 1601).

Lo primero que se ha de precisar sobre el punto controvertido es el de que la naturaleza salarial de estos conceptos proclamada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo nada tiene que ver con la naturaleza fiscal de los mencionados gastos.

Fiscalmente, el artículo 13.1 de la Ley supedita la deducibilidad de las provisiones a que los gastos o deudas sean ciertos.

Los gastos mencionados serán ciertos sólo el año en que se devenguen, y no antes pues en ambos casos quién constituyó el derecho lo supeditó a la concurrencia de ciertas circunstancias y al transcurso de periodos temporales determinados, razón por la que, en uno y otro caso, es improcedente la deducción pretendida en el ejercicio en que se pretende, lo que obliga a desestimar ambos motivos.”

En este mismo sentido es de destacar la sentencia del Tribunal Supremo de 18-03-2011 (recurso de casación núm. 5488/2006) en cuyos Fundamentos de Derecho Séptimo y Octavo se indicó lo siguiente:

“SEPTIMO. Como antecedente de la resolución del sexto motivo debe señalarse que algunas entidades del grupo dotaron el denominado “Fondo de acciones 2001/2002”, para recoger los compromisos de incentivar a determinados empleados mediante un plan consistente en la adjudicación de acciones del Banco....en condiciones favorables, siempre que se hubiese alcanzado un determinado volumen de beneficio y los empleados continuasen prestando sus servicios en el plazo de 5 años.

La Inspección consideró que la Ley 43/1995 se aparta de la normativa mercantil y contable respecto de las provisiones para riesgos y gastos probables, pues el artículo 188 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas obliga a dotar la referida provisión para la cobertura de "...gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas que están claramente especificados en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertos y estén indeterminados en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha en que se producirán..."; en cambio, el artículo 13.1 de la Ley 43/1995 dispone que "...No serán deducibles las dotaciones a las provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables...". Por ello, para que la dotación sea fiscalmente deducible debe existir un quebranto o pérdida cierta en relación con un hecho concreto aunque pueda estar indeterminada temporal y cuantitativamente.

En cambio, la entidad recurrente sostuvo que los cargos efectuados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias por los conceptos premios de antigüedad e incentivos extraordinarios (acciones) constituyen, de acuerdo con la normativa contable del Banco de España, remuneraciones del personal no vencidas, pendientes de pago y devengados contable y fiscalmente cada año, y que no están afectados por los dispuesto en el artículo 13 de la Ley 43/1995, puesto que el gasto y su cuantía se basa en hechos ya producidos: existencia de contraprestaciones recíprocas entre empleado y empleador, y haberse prestado efectivamente el servicio en el año de que se trate.

La sentencia da la razón a la Administración, argumentando en los siguientes términos:

(...)

Nuestra respuesta al motivo debe partir de que en Derecho Laboral se ha discutido la naturaleza salarial o no de los rendimientos sobre acciones y opciones, por su influencia en la base de cotización a la Seguridad Social y en la indemnización por despido, habiéndose llegado a la conclusión de tratarse de una contraprestación salarial, a partir de la Sentencia de la Sala Cuarta de este Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2001 (RJ 2002, 2362) (recurso de casación para la unificación de doctrina 3295/2000, si bien existe otra sentencia idéntica de la misma fecha, referida a recurso de casación diferente).

Ahora bien, este tipo de remuneración, tiene un carácter atípico, por cuanto el rendimiento no es la opción en sí misma considerada (mera expectativa), sino el que deriva para el trabajador o empleado en el momento de hacer efectiva la misma, lo cual solo puede tener lugar en este caso si se hubiera alcanzado un determinado volumen de beneficios y si mantiene aquella condición en la fecha convenida (2001 o 2002), lo que pone de relieve que se trata de un tipo de remuneración salarial tendente a incentivar la productividad y fidelización.

Las circunstancias que habían de concurrir precisamente en 2001 y 2002, unido a que llegada dicha fecha ha de ser el trabajador o empleado el que decida si ejercita o no su derecho, dan a la situación tal incertidumbre, que impide considerar deducible la provisión practicada, pues el artículo 13.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades, dispone: "...No serán deducibles las dotaciones a las provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables..."

Contra las propuestas que durante la elaboración del Proyecto de Ley pretendieron establecer la regla general de deducibilidad para este tipo de provisiones, el texto definitivo optó por su no admisión, manteniendo la exigencia del hecho que determina la provisión, que ha sido tradicional en el Derecho Tributario por permitir una correcta y real determinación de la base imponible.

Pero es que a la conclusión que nos lleva el carácter de ciertas que han de tener las provisiones nos conduce igualmente el principio del devengo que recoge el artículo 19 de la Ley 43/1995, en el que se dispone: "Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

Tanto los ingresos como los gastos se incorporan a la base imponible en función de su devengo, a diferencia del régimen contenido en los artículos 22 de la Ley 61/1978, de 27 diciembre y 88 de su Reglamento de 1982, en el que los ingresos se incorporaban con el devengo y los gastos cuando se producían.

Ahora bien, para determinar el momento del devengo de ingresos y gastos hay que estar a la "corriente real de bienes y servicios que los mismos representen", y en el presente caso, la provisión practicada no tiene tal causa en el ejercicio 1997, pues precisamente la Sentencia de 24 de octubre de 2001 antes referida, confirmó la desestimación de la pretensión del trabajador, habida cuenta de que "cuando el demandante planteó su acción el 30 de octubre de 1998 en solicitud de abono de 1.856.504 ptas., cantidad en la que valora su derecho relativo a la adhesión firmada sobre el plan correspondiente al año 1998, es manifiesto que no se había cumplido el plazo de carencia de ejercicio, que se estableció el 24 de marzo de 2001, por lo que en el momento en que el demandante ejercitó la acción, el derecho aún no era exigible, con independencia de la naturaleza salarial o no del concepto retributivo..."

No negamos por tanto la naturaleza salarial de la remuneración; tampoco que pueda practicarse la correspondiente provisión contable. Lo que negamos, por las razones que acabamos de indicar, es que tal provisión sea deducible en el ejercicio en que se pretende, esto es, en 1997.

Por tanto, se desestima el motivo.

OCTAVO. En relación a la deducibilidad de los gastos para hacer frente a compromiso de antigüedad reconocidos en el Convenio Colectivo de la Banca, la sentencia rechaza la pretensión de la entidad hoy recurrente con la siguiente argumentación:

"Considera la entidad recurrente que procede la deducción de las dotaciones al Fondo de Antigüedad en que se contabilizan determinados compromisos adquiridos con el personal, al responder a compromisos derivados del Convenio Colectivo de Banca Privada.

Se trata de los compromisos asumidos por la entidad con los empleados que lleguen a cumplir un determinado número de años en activo en alguna de las sociedades del Grupo; de forma que, en el supuesto de baja anticipada, no surge devengo alguno en favor del empleado.

Pues bien, el argumento jurídico anterior es plenamente aplicable a la regularización practicada por la sociedad, pues en el fondo se trata de idéntica cuestión que la antes tratada."

En el séptimo motivo se alega infracción del artículo 10.3 de la Ley 43/1995, en relación con la Norma Decimotercera de la Circular del Banco de España 4/1991 y con el Grupo 6, Subgrupo 64, de la Tercera Parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, alegándose igualmente infracción por inaplicación del artículo 13.1 de la Ley 43/1995 y jurisprudencia para resolver las cuestiones objeto de debate.

Sin embargo, el motivo, en el que se alega la infracción de los mismos preceptos que en el anterior, debe ser rechazado también en función de la misma argumentación."

De acuerdo con lo anterior, podemos determinar que en el momento en que la dotación se constituye,- en el ejercicio anterior a aquél en el que se devengará, cuantificará y abonará-, la paga de beneficios no es un pago pendiente, porque no es una obligación líquida, ni vencida, ni exigible y no se ha generado un derecho de los trabajadores que determine una obligación de pago pendiente de la entidad, siendo estos gastos ciertos en el año en que se devenguen y no antes vía provisión pues la empresa al constituir el derecho lo supeditó a la concurrencia de unos requisitos.

En atención a lo expuesto ha de desestimarse la pretensión actora en relación con la regularización de esta cuestión.

Cuarto.

Se refiere la tercera cuestión planteada por el interesado a la deducibilidad de las cantidades satisfechas por la entidad a dos de sus socios al tratarse de retribuciones salariales así como a la procedencia de la admisión de la deducción por contribuciones a planes de pensiones, manifestando al respecto lo siguiente:

"Tampoco admite la inspección la deducibilidad en la base del impuesto de las retribuciones salariales percibidas por los socios de la compañía, por cuanto, siempre según la inspección, no ha sido acreditada la relación laboral de aquellos con la entidad, y como consecuencia de lo anterior tampoco la deducción en cuota de las aportaciones realizadas por la sociedad a sus planes de pensiones.

Sin embargo, se ha aportado documentación que obra en el expediente de como D. E..., en la Delegación de, donde reside desde hace ya unos años, encargado de la gerencia de demoliciones, firma los contratos de obra, contratos de alquiler de locales, contratos de arrendamiento de servicios de seguridad, designa los ingenieros expertos para la realización de diversas obras, además de los pliegos de condiciones para optar a concursos, así como determinadas ofertas y presupuestos.

Así mismo, obran en el expediente las Actas de las reuniones de departamentos de los años 2005 y 2006, presididas por los propietarios de la compañía, donde se debaten sobre cuestiones propias de la gestión interna de la compañía, que exceden notablemente de la mera función de socios y que prueban la gran implicación que éstos tienen en el día a día de la empresa.

A mayor abundamiento, debe considerarse que desde el punto de vista del socio, en el caso de que la deducibilidad de los salarios por su labor en la compañía pudiesen ser objeto de discusión, sería sumamente más económico recibir dichos rendimientos como rentas del ahorro (dividendos) sujetas en el IRPF a un tipo de tributación mucho más bajo que como rendimientos del trabajo sujetos a la tarifa general.

Consideramos, por tanto, que las retribuciones salariales satisfechas a los propietarios de la sociedad, D. E.... y D. M..., responden a la contraprestación por el trabajo que efectivamente desempeñan dentro de la empresa, debiendo admitirse su deducibilidad en la base imponible del impuesto sobre sociedades, así como la deducción en la cuota de las aportaciones realizadas a sus planes de pensiones."

Manifestando al respecto la Inspección lo siguiente:

“...si efectivamente las cantidades en cuestión han sido abonadas por la condición de socios de sus perceptores, es evidente que no procede su deducibilidad; en cambio, si se trata de salarios resulta igualmente obvio que son deducibles.

En consecuencia, la cuestión a dilucidar es si resulta acreditada o no la relación laboral que permite calificar las retribuciones discutidas como salariales, calificación que supone su carácter deducible.

La documentación incorporada al expediente acredita los siguientes extremos:

. No han sido aportados los contratos de trabajo de los socios, D. M... y D. E....., aunque han sido reiteradamente solicitados.

. Dichos socios ostentan el cargo de Consejeros Delegados de **VCYDS, S.A.**, de manera solidaria e indistinta.

. Dicha entidad abona las cuotas correspondientes a la Seguridad Social en el régimen de trabajadores autónomos, de los referidos socios.

. No se ha aportado documentación alguna en la que aparezca fijada la retribución a percibir por la realización de funciones de administrador o consejero-delegado.

. Se ha aportado documentación que pone de manifiesto; por un lado, que el Sr. E..., en la delegación donde reside, firma contratos de obra, de alquiler de locales y de arrendamiento de servicios de seguridad, y designa ingenieros expertos; y por otro lado, que ambos socios asistieron en 2005 y 2006 a las reuniones de departamentos donde se debaten cuestiones propias de la gestión interna de la compañía.

Lo anterior permite, en primer lugar, afirmar que no se ha aportado documento alguno que acredite la existencia de una relación laboral entre los socios y la sociedad; y en segundo lugar, deducir que la documentación aportada pone de manifiesto que no ha existido tal relación, porque el régimen de cotización a la Seguridad Social es el propio de los socios con poder de dirección, y porque las actuaciones a las que se refieren los restantes documentos son las propias de quienes tienen poder de decisión.

En definitiva, no se ha acreditado que haya existido relación laboral alguna por lo que, consecuentemente, no cabe admitir la deducibilidad de las cantidades satisfechas a los socios, lo que supone confirmar la regularización propuesta en el acta.”

Dispone el artículo 14 del TRLIS, regulador de los gastos no deducibles, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

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

a) Los que representen una retribución de los fondos propios.

...

e) Los donativos y liberalidades.

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

A efectos de resolver la presente controversia es preciso poner de manifiesto los hechos siguientes:

1. Con arreglo a la escritura de protocolización de acuerdos sociales otorgada por **VCYDS, S.A.** el día 23-09-2004, el cargo de Consejeros Delegados de la entidad, de manera solidaria e indistinta, era ostentado por D. M... y D. E.....

2. Según consta en Diligencia número 10 de 25-03-2011 y siguientes, los contratos de trabajo de los dos socios de la entidad, requeridos en diversas ocasiones por la Inspección, no fueron proporcionados.

3. En Diligencia nº 12, de 31-05-2011, manifestó el contribuyente respecto de las retribuciones de los miembros del Consejo de Administración, que las dietas de sus miembros eran aprobadas por el Consejo de Administración de la sociedad anualmente, a cuyos efectos acompañó el certificado del acuerdo correspondiente para cada ejercicio objeto de comprobación.

4. Por lo que se refiere a la distribución de resultados, la propuesta de su distribución figura en las Cuentas Anuales, que son aprobadas con posterioridad, aportando copia del acuerdo de aprobación para cada ejercicio objeto de comprobación.

5. En el ANEXO VI de la Diligencia nº 14, de 19-07-2011, figura copia de la documentación acreditativa del abono por parte de la entidad de las cuotas correspondientes a la Seguridad Social en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de D. M... y D. E....., como corresponde a los socios con poder de dirección de cualquier Sociedad Anónima, conforme lo previsto en el RD Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, ya que se

incluyen obligatoriamente en el Régimen Especial de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de Consejero o Administrador, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de la sociedad.

6. Con fecha 03-08-2011 aportó el contribuyente a la Inspección documentación en la que se indicaba que D. E....., en la Delegación de, donde residía desde hacía ya algunos años, encargado de la gerencia de demoliciones, firmaba los contratos de obra, contratos de alquiler de locales, contratos de arrendamiento de servicios de seguridad y designaba los ingenieros expertos para la realización de diversas obras.

7. Respecto a la retribución del cargo de Administrador, recogen los Estatutos sociales en su artículo 21 lo siguiente:

“El Consejo de Administración desempeñará su cargo de forma retribuida y consistirá la citada retribución en sueldo y/o dietas y/o una participación en ganancias. Cuando consista en una participación en las ganancias, será del 5% de los beneficios y sólo podrá ser deducida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4%.”

8. No obstante lo anterior, no ha acreditado el interesado ninguna retribución por la realización de funciones de Administrador o de Consejero Delegado.

A efectos de resolver la presente controversia pasaremos en primer lugar a exponer la sentencia del Tribunal Supremo de 21-01-2010, dictada en el recurso de casación núm. 4279/2004, que si bien referida a la legislación anterior a la Ley 43/1995 sirve como criterio interpretativo en cuanto a la cuestión que nos ocupa[1], en la que señala:

“...Concluyendo, como señalamos en nuestras Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Quinto y Noveno), «a efectos fiscales, en virtud de las normas mercantiles y tributarias, la posibilidad de retribuir a los administradores de sociedades anónimas y, como consecuencia, considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende en todo caso de que estos últimos estén previstos en los estatutos sociales. El protagonismo que la L.S.A. reclama de los estatutos en este concreto punto, según ha venido afirmando la Dirección General de Registros y del Notariado (D.G.R.N.), en lo que ya constituye una cláusula de estilo, está “en armonía con su naturaleza de norma rectora de la estructura y funcionamiento de la entidad y con la exigencia de plenitud y especificación en sus determinaciones y para garantía de los legítimos intereses de los socios actuales y futuros” [entre otras, Resoluciones de 20 de febrero de 1991 (BOE de 5 de marzo de 1991), FD 3; y de 26 de julio de 1991 (BOE de 5 de septiembre de 1991), FD 2].

Desde el punto de vista estrictamente fiscal, interesa únicamente observar que la previsión estatutaria es la que permite determinar que para la sociedad esa remuneración -y no otra- es obligatoria, o, dicho de manera más precisa, que el gasto, de conformidad con el art. 13 de la L.I.S., puede calificarse como necesario para el ejercicio de la actividad y no -total o parcialmente- como una liberalidad».

QUINTO. *No siendo, como hemos dicho, cuestionable la necesidad de que la remuneración de los administradores venga determinada en los estatutos de la sociedad para que puedan ser considerados fiscalmente deducibles, la cuestión gira en torno a precisar cuándo puede considerarse que dicha retribución aparece efectivamente fijada y, por ende, debe considerarse obligatoria.*

En este sentido, comenzamos poniendo de manifiesto en las referidas Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo) que, para considerar que la remuneración de los administradores es un gasto obligatorio a efectos de su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades no basta con que los estatutos sociales hagan una mención a las mismas, sino que, además, como ha señalado la Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal de 21 de abril de 2005 (rec. cas. núm. 249/2005), «la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos con certeza y no ser contraria a lo dispuesto» en el art. 130 del T.R.L.S.A. [FD Tercero; recogen esta afirmación la Sentencia de la Sala Primera de 12 de enero de 2007 (rec. cas. núm. 494/2000), FD Tercero; y la Sentencia de esta Sala de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero], no pudiendo «modificarse por el Consejo de Administración, pues para hacerlo es necesario modificar los Estatutos en Junta General» (Sentencias de 21 de abril de 2005, cit., FD Tercero; de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).

Y para que pueda apreciarse que los estatutos establecen la retribución de los administradores «con certeza» es preciso que se cumplan, al menos, tres requisitos que especificamos en las Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo), de los cuales sólo dos de ellos es preciso subrayar ahora para la resolución de este proceso. El primero de ellos es que, como ha advertido la citada Sentencia de 21 de abril de 2005, los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo», de manera que «[n]o es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento» (FD Tercero; se citan las Resoluciones de la

Dirección General de los Registros de 18 de febrero y 26 de julio de 1991; en el mismo sentido, Sentencias de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero). «Los Estatutos -en efecto- no pueden recoger los distintos sistemas legales de retribución y dejar a la junta la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento, sino que deben precisar el sistema retributivo a aplicar de modo que su alteración exigirá la previa modificación estatutaria» (FD Tercero; se citan las Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 25 de marzo y 4 de octubre de 1991; en los mismos términos, Sentencia de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).

Así lo ha puesto de manifiesto, por lo demás, la D.G.R.N. al señalar, por ejemplo, con fundamento en los arts. 9.h), in fine, y 130, ambos del T.R.L.S.A., que «cuando se prevea retribución para los administradores», los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo, de modo que su alteración exigirá la oportuna modificación estatutaria previa» (Resolución de 20 de febrero de 1991, cit., FD 3); que «[n]o es suficiente la mera previsión estatutaria de varios sistemas alternativos dejando al arbitrio de la Junta la determinación de cuál de ellos haya de aplicarse en cada momento» (Resolución de 26 de julio de 1991, cit., FD 2); y que «lo que resulta inexcusable, si se quiere retribuir a estos cargos, es la determinación estatutaria clara e inequívoca del específico sistema de retribución que podría aplicarse, definido de modo preciso, completo y ajustado a los límites legales» [Resolución de 17 de febrero de 1992 (BOE de 14 de mayo de 1992), FD 3]. En suma, en primer lugar, aunque las sociedades anónimas pueden optar por diferentes sistemas de retribución, sea cual fuere la modalidad por la que se opte -una remuneración fija, una cantidad variable, o un sistema mixto que combine los anteriores-, ésta debe quedar reflejada claramente en los estatutos de la entidad.

Ahora bien, como asimismo recalcábamos en las tantas veces citadas Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo), es evidente que con la mera designación en los estatutos de la «forma de retribución» no se cumple el mandato legal. Además, en segundo lugar, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, contrariamente a lo que mantiene la representación procesal de Afex Electronics, S.A. (pág. 3 de su escrito de oposición), no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos. Así lo ha afirmado en términos contundentes esta Sección cuando, en las Sentencias de 17 de octubre de 2006 (FD Cuarto) y de 6 de febrero de 2008 (FD Tercero), varias veces citadas, ha dejado claro que «cuando la retribución se basa en una participación en los beneficios los estatutos deben determinar concretamente la participación, condicionándose la detracción a la cobertura de determinadas atenciones». En este sentido, y para el ámbito estrictamente mercantil, la D.G.R.N. ha indicado que no es «suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución sin indicar cuál será el contenido de ésta» (Resolución de 20 de febrero de 1991, cit., FD 3); y que «la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias, es decir, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los estatutos con toda certeza, y ser también claramente determinable su base», porque, en otro caso «la inseguridad de la fijación, sobre su propia variabilidad, podría redundar [tanto] en perjuicio de los administradores», «como de los propios accionistas -y especialmente de los minoritarios, cuya participación podría eventualmente verse afectada por la decisión de la mayoría de atribuir una participación elevada a los administradores-», «además de que las cautelas que introduce la ley, al exigir que sea cubiertas determinadas atenciones que estima preferentes (cfr. art. 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) no quedarían completadas sin una exacta fijación de la participación en los beneficios» [Resolución de 6 de mayo de 1997 (BOE de 30 de mayo de 1997), FD 2].

SEXTO. Una vez señalados algunos -sólo algunos- de los requisitos que deben cumplirse necesariamente en la fijación en los estatutos de las sociedades anónimas de las remuneraciones de sus administradores para que éstas constituyan un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, procede comprobar si los estatutos de ...S.A. cumplen fielmente con las referidas exigencias. Y, para este menester, es conveniente recordar que el art. 33 de dichos estatutos dispone que «[l]a retribución de los administradores no podrá exceder del veinte por ciento (20%) de los beneficios líquidos, después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal, de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo mínimo de un cuatro por ciento (4%)».

Por otro lado, interesa asimismo señalar que, consta en el expediente administrativo que el 31 de diciembre de 1991, la Junta General de ... S.A. acordó la distribución de resultados del ejercicio 1990 en el que se incluía una partida de 120.000.000 ptas. en concepto de participación de los administradores en beneficios.

Pues bien, de la mera lectura del precepto estatutario transcrito se desprende que, como mantuvo la Inspección de tributos, los estatutos de ...S.A. no cumplen con los requisito antes expuestos, que permitirían considerar deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las remuneraciones de los Administradores de dicha sociedad, dado que, como mantiene el Abogado del Estado -y no ponen en duda ni la Sentencia impugnada ni la propia parte recurrida-, el citado art. 33 no establece que con carácter obligatorio deberá retribuirse a los administradores de la entidad recurrida, ni establece, para el caso de que se acuerde, una concreta modalidad de retribución, sino que únicamente prevé un límite cuantitativo máximo de la misma para cuando se dé tal eventualidad (el veinte por ciento de los beneficios líquidos, después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal, de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo mínimo de un cuatro por

ciento); límite máximo que, además, como hemos señalado, no es suficiente a los efectos de permitir la deducibilidad de la remuneración de los miembros del Consejo de Administración, dado que tanto la L.S.A. (así lo ha señalado la D.G.R.N.) como, desde luego, por lo que aquí interesa, el art. 13 de la L.I.S., exigen que -si este es el sistema elegido- el porcentaje de participación en beneficios de la entidad esté perfectamente determinado.

De lo anterior se infiere que los estatutos de ... S.A. no establecen el sistema de retribución de los administradores de la sociedad «con certeza», porque el referido art. 33 no está definido en términos tales que permitan sostener que las cantidades satisfechas por dicha sociedad en el ejercicio 1990/1991 a sus administradores eran obligatorias, necesarias y, por lo tanto, deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Sentado lo anterior, no puede aceptarse la alegación de la parte recurrente en el sentido de que «no resulta procedente que la Administración tributaria se irroque potestades de control de si los estatutos sociales cumplen o no la normativa mercantil, para pretender fundamentar en esta norma administrativa la deducibilidad alegada por el administrado» (págs. 3-4). Y es que es claro que la Administración tributaria no ha calificado ni cuestionado en ningún momento la validez del citado precepto estatutario, sino que se ha limitado a considerar que el mismo no cumple con los requisitos que, conforme a la norma tributaria -el art. 13 L.I.S. permiten la deducción de la remuneración de los administradores de sociedades anónimas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Y, conviene subrayarlo ahora, eso es, exactamente, lo que hacemos ahora y lo que esta Sección se limitó a hacer en las Sentencias, ya citadas, de 13 de noviembre de 2008 (como en la de 15 de enero de 2009), en las que llegamos a la conclusión, no de que el precepto de los estatutos de la sociedad entonces concernida, que regulaba la retribución de los administradores, era nulo por ser contrario a la L.S.A. o al R.R.M. -decisión que, sin duda, hubiera excedido de las atribuciones que nos concede la LJCA-, sino, simplemente, que su contenido no permitía afirmar que la retribución satisfecha en el ejercicio examinado por dicho concepto -y no otra era obligatoria; requisito éste -el de la obligatoriedad- ineludible, conforme al ordenamiento tributario -el citado art. 13, en conexión con el art. 14.f), ambos de la L.I.S. para que un determinado gasto sea deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, debemos concluir subrayando, una vez más, tal y como hicimos en las Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Séptimo y Undécimo), que, efectivamente, no corresponde a la Sala Tercera de este Tribunal decidir en este proceso acerca de la validez de los estatutos de ... S.A. desde la perspectiva estrictamente mercantil. Pero sí poner de relieve que para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 13 de la L.I.S., no basta con que dicho gasto se haya efectivamente producido, sino que es conditio sine qua non que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable; sin que en este momento, porque no lo requiere la resolución del presente proceso, sea preciso señalar si es o no, asimismo, condición suficiente, o si, por el contrario, se precisa la concurrencia de otra u otras adicionales relacionadas con la cuantía. No cumpliendo los estatutos de Af.E., S.A. con el referido requisito, debe entenderse que la remuneración satisfecha por dicha entidad a sus Administradores en el ejercicio 1990/1991 no resultaba deducible, por lo que el recurso de casación instado por el Abogado del Estado debe ser estimado».

En este mismo sentido ha dispuesto el Tribunal Supremo en reciente sentencia de 05-02-2015 (rec. nº 2448/13), por la que se confirma el criterio de la resolución de este TEAC de 16-06-2010 (RG 4323/08) que está en el origen de la casación y resuelve un caso relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, esto es, vigente ya la Ley 43/1995, lo siguiente:

“CUARTO. Como otras tantas veces, nuestra respuesta viene condicionada por los supuestos de hecho sobre los que surge la controversia, según exposición de la Sala de instancia, la fundamentación del fallo de la sentencia y el planteamiento de las partes a través de sus escritos de interposición del recurso y oposición al mismo.

Pues bien, en el presente caso, debemos partir de que la recurrente no combate la valoración de los datos enumerados en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia impugnada, antes transcrito, que permite llegar a la Sala sentenciadora a la conclusión de que “lo percibido por D. C....., tanto en concepto de Consejero Delegado, como en concepto de Ingeniero Jefe Superior, debe ser considerado a los efectos que se enjuician como <<retribución de administradores>>.”

Por otra parte, el litigio se centra no en si es deducible o no del Impuesto de Sociedades el importe de las retribuciones de los administradores de la sociedad recurrente, sino si es deducible o no dicho importe, pero solo en cuanto exceda del 3% de las ganancias de aquella, según limitación de sus estatutos.

En efecto, como quedó reflejado en los Antecedentes, la Inspección incrementó los ajustes positivos en el importe correspondiente a retribuciones de administradores que no tienen el carácter de fiscalmente deducibles, al exceder de los límites estatutarios y tanto la resolución del TEAC como la sentencia impugnada confirmaron este criterio, debiendo señalarse que ésta última, tras una extensísima exposición, concluye en el Fundamento de

Derecho Cuarto que “En el supuesto que se enjuicia no puede olvidarse, pues no resulta controvertido, de un lado, que el artículo 19.11.2.1 de los Estatutos de la sociedad, recoge que: “La retribución de los Administradores consistirá en una participación en las ganancias del tres por ciento” y, de otro, que las retribuciones combatidas se han excedido de dicho porcentaje, lo que conlleva que la conclusión que se alcance no pueda ser otra que la de no poder calificar de fiscalmente deducible el exceso en las retribuciones, por no reunir los requisitos exigibles para su admisión como gasto de la sociedad.”

.... Volviendo ahora a la controversia que hemos de resolver, recordamos que ésta se contrae tan solo a si resultan o no deducibles de la base imponible del Impuesto de Sociedades las cantidades abonadas a los administradores, en cuanto excedan del 3% de las ganancias, que es la limitación establecida en los estatutos.

Pues bien, en los casos de previsión estatutaria debidamente concretada, nuestra doctrina, expuesta a lo largo de las sentencias anteriormente reseñadas, pero principalmente, en las de 30 de octubre de 2013 y 2 de enero de 2014, es la de la improcedencia de la deducción de las retribuciones concedidas a los administradores cuando ello se hace en pugna con lo previsto en los estatutos, sin que la Junta General tenga competencia para adoptar decisiones en contra de lo en ellos previsto.

Y esta es la que debemos aplicar en el caso presente, en el que, insistimos una vez mas, el objeto de la controversia queda reducido a si resulta o no deducible de la base imponible del Impuesto de Sociedades, el importe de la retribución satisfecha a los administradores en cuanto exceda del límite del 3% fijado en los Estatutos de la sociedad recurrente.

En todo caso, ya se ha expuesto con anterioridad que no existe inconveniente en calificar de liberalidad no deducible, la retribución reconocida al administrador cuando los Estatutos de la sociedad establecen el carácter gratuito del cargo, por lo que resulta congruente la aplicación del mismo criterio al supuesto de concesión de retribución por encima del límite fijado en aquellos.

Finalmente, conviene también dejar indicado que, como dice el TEAC en la resolución impugnada en la instancia “el hecho de admitir su deducibilidad por el mero hecho de estar reflejados dichos importes en las cuentas aprobadas por la Junta General llevaría a la Hacienda Pública a tener que admitir como fiscalmente deducible cualquier gasto contabilizado y aprobado por la Junta General de las sociedades, hecho que evidentemente no es así.”

Por todo lo expuesto, se desestima el motivo.”

De acuerdo con lo anterior, podemos determinar que a efectos de analizar la deducibilidad por parte de la entidad de las retribuciones satisfechas a los Administradores es preciso en primer lugar comprobar que los Estatutos sociales establecen la retribución de los mismos con certeza, esto es, **precisando el concreto sistema retributivo**, si bien, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, no bastará con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los Estatutos.

En el caso que nos ocupa, señalan los Estatutos que la retribución del Consejo de Administración consistirá en sueldo y/o dietas y/o una participación en ganancias que será del 5% de los beneficios y sólo podrá ser detráida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4%.

Pues bien, de la mera lectura del precepto estatutario transcrito se desprende que los mismos no cumplen con los requisitos antes expuestos que permitirían considerar deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las remuneraciones de los Administradores de dicha sociedad, dado que no establecen la obligatoriedad de retribuir a los Administradores de la entidad, ni establecen siquiera, en última instancia, un límite cuantitativo máximo al no estar excluida la posibilidad de combinar dos o más sistemas retributivos, límite máximo que como hemos señalado ni siquiera es suficiente a los efectos de permitir la deducibilidad de la remuneración de los miembros del Consejo de Administración, dado que si el sistema elegido es el de el porcentaje de participación en beneficios de la entidad debe estar perfectamente determinado.

De lo anterior se infiere que los Estatutos de la entidad no establecen el sistema de retribución de los Administradores de la sociedad «con certeza», porque el referido artículo 21 de los mismos no está definido en términos tales que permitan sostener que las cantidades satisfechas por dicha sociedad a sus Administradores eran obligatorias, necesarias y, por lo tanto, deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, no siendo suficiente con que dicho gasto se haya efectivamente producido, sino que es “conditio sine qua non” que los Estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable.

Además de lo anterior, es preciso hacer hincapié en que no ha quedado acreditado por el interesado que las percepciones percibidas por los socios fueran percepciones salariales al no haber quedado acreditada la existencia de una relación laboral, ordinaria o especial, de los socios con la entidad, no habiendo aportado el reclamante los respectivos contratos de trabajo reiteradamente solicitados por la Inspección y constituyendo las funciones realizadas por D. E....., encargado de la gerencia de demoliciones, de firmar los contratos de obra, los de alquiler de locales y los de arrendamiento de servicios de seguridad así como de la designación de los ingenieros

expertos para la realización de diversas obras, en meras funciones propias de la dirección y gerencia de la entidad.

En atención a lo expuesto ha de desestimarse la pretensión actora en relación con la regularización de esta cuestión.

Quinto.

En lo que respecta a la deducción en cuota de las aportaciones realizadas a los planes de pensiones de los socios, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, introdujo este incentivo en el artículo 43 del TRLIS, según el cual:

“1. El sujeto pasivo podrá practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por ciento de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo.”

Podemos comprobar por tanto que tales deducciones serán aplicables en aquellos casos en que las contribuciones se imputen a favor de los trabajadores, de manera que, no habiendo quedado acreditado en el caso que nos ocupa que las percepciones percibidas por D. M.... y D. E..... fueran percepciones salariales de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho anterior, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras también en este punto.

Sexto.

Alega el reclamante en cuarto lugar la deducibilidad de los gastos correspondientes a las facturas recibidas de la AAVV FRM y de la FEC, manifestando al respecto lo siguiente:

“Tal y como puede observarse en las facturas aportadas que obran en el expediente, los servicios recibidos de estas entidades lo han sido por la “Información y asesoramiento sobre las ayudas y obras en la insonorización acústica a los vecinos afectados por la zona del aeropuerto de”. Como se manifestó a la inspección por el representante de la compañía, los servicios contenidos en esas facturas obedecen a los trabajos de captación y organización de las comunidades de vecinos a los que V CYDS, S.A. ha realizado obras de aislamiento acústico, obras que por otra parte, ha venido realizando prácticamente desde el año 2000 (en que tenían lugar los encargos) hasta hoy, por lo que desconocemos los motivos que niegan la relación del gasto con la obtención de ingresos.

Se adjuntó un resumen de los ingresos obtenidos por las obras de insonorización del aeropuerto derealizadas en 11 comunidades de propietarios, durante los ejercicios 2005 y 2006, que ascendieron a la cantidad de 9.920.875 euros y 5.677.930 de euros respectivamente, por lo que resulta obvia la rentabilidad de dichos gastos.

Entendemos, por tanto, que al existir la correlación temporal entre los ingresos y los gastos que la inspección ponía en duda, debe admitirse la deducibilidad de los mismos.”

Disponiendo al respecto la Inspección:

“Por lo que se refiere al importe relativo a la AAVV FM del ejercicio 2005 y a parte del importe referido a la Fundación EC, respecto de los que sí se han aportado las facturas correspondientes, consta en el expediente que los pagos se realizaron de forma periódica y prolongada, al menos durante los tres ejercicios comprobados, pero sin que la entidad haya aportado contrato alguno que fundamente una prestación de servicios continuada, ni tampoco se han aportado, ni siquiera detallado, los informes, estudios, encuestas..., en que se habrían materializado los servicios prestados.

Lo único que se ha obtenido es la descripción contenida en las facturas y lo manifestado por la entidad en la diligencia nº 8, desprendiéndose de todo ello que el servicio facturado a VCYDS, S.A es el asesoramiento que la Federación y la Fundación prestan a los vecinos de una serie de barrios con el fin de que se decidan a acometer obras de insonorización que serán adjudicadas a VCYDS, S.A

También consta en el expediente, concretamente en la diligencia nº 12, que desde 1999 VCYDS, S.A viene siendo adjudicataria de la mayoría de los referidos trabajos de insonorización.

Por todo ello, se considera que no se ha acreditado debidamente ni la causa que motiva los gastos ni su correlación con la obtención de unos ingresos que la empresa ya sabía que iba a obtener, lo que en definitiva supone confirmar la regularización practicada.”

Con el objeto de realizar el análisis pertinente que permita a este Tribunal resolver la presente controversia pasaremos a continuación a exponer el artículo 106.3 de la LGT en el que se regulan las normas sobre medios y valoración de las pruebas, que establece, respecto a lo que aquí nos interesa, que los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria, si bien, en aquellos casos en que la factura no cumpla con todas las condiciones formales para considerarse como completa, la interpretación que ha prevalecido es que el gasto será deducible en la medida en que la realidad del mismo se justifique por cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho, dado que la factura es un medio de prueba prioritario, pero no el único (DGT 13-10-03, 12-05-04, CV 16-11-06).

Un requisito colateral es que el gasto debe responder a un hecho económico real, es decir, debe responder a la contraprestación de operaciones efectivamente realizadas y no simuladas o ficticias, aunque estén registradas contablemente.

Así pues, en cuanto al gasto deducible por el Impuesto sobre Sociedades, cabe destacar que, en aplicación de lo dispuesto en el ya citado artículo 105 de la LGT, si el obligado tributario pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso, la deducción de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades, debe ser el propio sujeto pasivo quien pruebe los hechos constitutivos de dicho derecho.

El artículo 14 del TRLIS, expuesto en el Fundamento de Derecho CUARTO anterior, regula los gastos no deducibles, determinando en su apartado 1.e), lo siguiente:

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

e) Los donativos y liberalidades.

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

Así pues, en cuanto a la admisión de la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades cabe destacar los siguientes requisitos:

1. Contabilización del gasto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de reservas (artículo 19.3 del TRLIS).

Artículo 19.3 del TRLIS: *“No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.”*

2. Justificación mediante factura completa o cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho. Además el gasto debe corresponderse con una operación efectivamente realizada (artículo 106.3 del TRLIS; RD 2402/1985; TEAC 19-01-01; DGT CV 16-11-2006).

Al respecto, la tesis que debe imponerse en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades es aquella que permite la libertad de prueba a la hora de justificar el gasto. En el bien entendido de que la exigencia de factura tiene relevancia en lo que se refiere a la carga de la prueba, esto es, que en el caso de que el sujeto pasivo no aporte una factura completa, será él quien deba acreditar la deducibilidad del gasto por los medios de prueba que estime convenientes debiendo por otra parte tenerse en cuenta que, aún aportándose dicha factura, la Inspección de los Tributos, en uso de sus facultades, puede verificar el resto de los requisitos exigidos en cuanto a la admisión o no de su deducibilidad.

3. Imputación según criterio de devengo (artículo 19.1 del TRLIS), con las excepciones previstas en el segundo párrafo del artículo 19.3 del TRLIS para el caso de gastos/ingresos imputados en un período impositivo posterior/anterior al de su devengo.

Artículo 19.1 del TRLIS: *“Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.”*

4. Correlación con los ingresos de la sociedad, en contraposición al concepto de liberalidad reflejado en el artículo 14.1.e) anteriormente transcrito.

5. Principio de efectividad del gasto. Ello supone que un gasto, para ser deducible, debe ser efectivo y, por tanto, debe responder a una operación efectivamente realizada. La prueba y justificación de dicha realidad recae

por expresa disposición del citado artículo 105 de la Ley General Tributaria sobre quien pretende el ejercicio de tal deducción, esto es, sobre el obligado tributario. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la deducción de los gastos está condicionada a la efectiva realidad de los mismos, si el sujeto pasivo no prueba esta circunstancia, no puede ejercitar tal derecho sin que la Administración Tributaria tenga que soportar la carga de la prueba.

Artículo 105.1 de la LGT: *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”*

6. Necesidad del gasto. A este respecto resulta necesario aclarar que la norma fiscal no recoge de una manera directa este requisito de deducibilidad del gasto pero sí que se infiere del principio de correlación de ingresos y gastos tal y como recoge la Consulta de la DGT de 11-05-2004, cuando dispone que:

“...aquellos gastos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente, no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.”

Así, cuando se incumpla alguno de los requisitos mencionados, se procederá a corregir el resultado contable con el objeto de determinar la base imponible por el método de estimación directa según los términos previstos en el artículo 10.3 del TRLIS: *“En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”*

Pues bien, partiendo de lo anterior, pasaremos a continuación a exponer los hechos acaecidos en el caso que nos ocupa:

1. En Diligencia nº 8, de 17-09-2010, se hizo constar:

“En cuanto al apartado 3, la naturaleza de la prestación recibida de la Fundación EC; en el archivo denominado FEC. pdf se recoge textualmente lo siguiente:

“Los trabajos realizados por la Fundación EC para VCYDS, S.A consistieron en la información y asesoramiento a los vecinos sobre las ayudas para la realización de las obras de insonorización acústica en las viviendas afectadas por la zona del aeropuerto de Para ello ayudaba y apoyaba a VCYDS, S.A en la concertación de reuniones con las comunidades de propietarios para informarles de cómo podían tramitar la realización del proyecto y las obras de insonorización de las viviendas con VCYDS, S.A, que eran subvencionadas por Aena.”

Las facturas presentadas fueron expedidas mensualmente, por importe de 5.809,78€ cada una, hasta un total de 116.195,60€ en el año 2006 y en el concepto figura "Información y asesoramiento sobre las ayudas y obras en la insonorización acústica a los vecinos afectados por la zona del Aeropuerto de"

Se requiere un mayor detalle de los trabajos realizados por la Fundación de Estudios Ciudadanos para VCYDS, S.A, así como información detallada de las obras realizadas de insonorización de las viviendas (Importes, fechas de ejecución, comunidades de propietarios o inmuebles en las que se realizaron, copia de los contratos suscritos para su ejecución ...).”

2. Aún habiendo solicitado reiteradamente la Inspección aportación de mayor detalle de los trabajos realizados por la Fundación EC para VCYDS, S.A, así como información detallada de las obras realizadas de insonorización de las viviendas tales como importes, fechas de ejecución, comunidades de propietarios o inmuebles en las que se realizaron así como copia de los contratos suscritos para su ejecución, no ha aportado el interesado documentación alguna al respecto.

3. Las facturas relativas a AAVV FM fueron emitidas en concepto de *“Información y asesoramiento sobre las ayudas y obras en la insonorización acústica a los vecinos afectados por la zona del Aeropuerto de"*, sin que un mayor desglose de la misma haya sido aportado.

Pues bien, de acuerdo con lo anterior, podemos comprobar que no habiendo acreditado el interesado aspectos tales como: qué viviendas, qué vecinos, qué fechas, qué ayudas, cómo repercutió en VCYDS, S.A el asesoramiento realizado a los vecinos, cuántas horas de trabajo, careciendo de cualquier otro soporte documental distinto de las facturas para sustentar un gasto que ascendió en 2006 a un importe declarado de 116.195,60 € y habiendo podido solicitar el interesado a ambos proveedores la documentación requerida por la Inspección, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto no habiendo quedado suficientemente acreditado por el reclamante si realmente incurrió en los referidos gastos en el ejercicio único y exclusivo de sus funciones no

pudiéndose aceptar de otro modo una justificación en su deducción más allá de la reducir su carga impositiva improcedentemente.

Séptimo.

Se refiere la sexta alegación planteada por el interesado a la deducibilidad de los gastos correspondientes a cuatro comidas celebradas con los trabajadores de la empresa, manifestando al respecto lo siguiente:

“Sobre este particular, ya se indicó que en la empresa existe la tradición de celebrar dos comidas anuales con el personal de la compañía, una coincidiendo con la celebración de la festividad navideña y otra con carácter previo a las vacaciones de verano. Esgrime la Administración que no se acredita la existencia de tal costumbre por cuanto las facturas llevan fecha de abril y diciembre de 2005 y de junio y septiembre de 2006 y que el número de comensales que figura en cada una es diverso y no se aproxima al número de trabajadores de la compañía.

En primer lugar, las facturas tal y como consta en la página 9 del acuerdo de liquidación objeto de la presente reclamación, son de fechas 31 de mayo y 31 de diciembre de 2005 y de fecha 18 de julio y 20 de noviembre de 2006, es decir, bastante más cercanas a las festividades señaladas por la compañía de lo que la inspección pretende hacer creer.

Además, dada la extensión geográfica en la que la compañía desarrolla su actividad (M., C..., C..., C. y L., fundamentalmente) es evidente la imposibilidad de que en dichas celebraciones se congregue a todo el personal de la compañía, por lo que tampoco este argumento esgrimido por la inspección contradice lo manifestado por esta parte.”

Señalando la Inspección en el Acuerdo de liquidación:

“... las comidas en cuestión serán deducibles sólo si cabe considerarlas como gastos por relaciones públicas o como gastos efectuados con el personal de la empresa con arreglo a los usos y costumbres.

Según se deduce de la documentación incorporada al expediente, la entidad argumentó su deducibilidad manifestando que se trataba de comidas que tradicionalmente celebra con sus trabajadores. Sin embargo, la inspección ha comprobado que dadas las fechas en que se han celebrado, mayo, noviembre y julio, no corresponden a tradición o costumbre alguna, solo la comida celebrada en diciembre. Pero, en todo caso, también se ha comprobado que el número de comensales es diverso y no se aproxima ni remotamente al número de trabajadores de la empresa, por lo que han de considerarse como liberalidades.”

A efectos de atender la presente alegación es preciso señalar que son fiscalmente deducibles los gastos soportados por la empresa en sus relaciones con los clientes y proveedores que se entiendan que corresponden a la actividad de relación pública de la empresa así como aquéllos que con arreglo a los usos y costumbres de la empresa se efectúen con respecto a su personal. Pueden entenderse dentro de estos gastos los derivados de la entrega de obsequios a clientes y proveedores, comidas con los mismos y el coste de hospedaje y manutención consecuencia de los desplazamientos de los clientes y proveedores a cargo de la empresa. Todos estos gastos deben ser deducibles en la medida en que la causa probada de los mismos esté, directa o indirectamente, relacionada con la actividad económica del contribuyente.

No obstante, no se oculta que la deducibilidad del gasto se condiciona a su justificación, para lo cual no vale en todos los casos la simple factura o documento de pago sino que, además, debe acreditarse las personas que han sido beneficiarias de los mismos, circunstancia que no siempre es fácil de justificar.

Habría que recordar, por tanto, que nos encontramos ante un tipo de gastos que por su naturaleza discurren a través de una línea cuya frontera, acerca de su deducibilidad o no, siempre resulta compleja en su delimitación, tanto porque puedan considerarse como uso privativo, o como donativos y liberalidades.

En este mismo sentido cabe citar la resolución de este Tribunal de 02-03-2011 (RG 330/10), confirmada por SAN de 13-03-2014, rec. nº. 150/2011, en la que se determina:

“(...) todos los gastos incurridos en el desarrollo de una actividad empresarial, e incluso en el ámbito de las necesidades privadas, son susceptibles de ser justificados al objeto de acreditar la realidad del “hecho económico real” al que responde el gasto. En este caso en concreto, la justificación o acreditación de este “hecho económico” (la entrega de regalos de diverso tipo a clientes y proveedores), no debe ceñirse a la mera salida de fondos (a su pago material) o al mero registro contable de una supuesta operación, sino que se ha de acreditar verazmente que dicho hecho económico se produjo (se requiere la identificación de los destinatarios...). De lo contrario, este concepto genérico de gastos, sería un cajón de sastre en el que tendría cabida cualquier pago realizado por un sujeto pasivo, no ya en el marco de su actividad empresarial, sino incluso fuera de dicho ámbito.”

Y el mismo criterio se ha mantenido en resoluciones posteriores tales como la de 07-05-2015 (RG 1012/13) por citar una de las más recientes.

En conclusión, podemos determinar que no se admitirá respecto de los gastos ahora analizados la deducibilidad de aquéllos respecto de los que no ha sido aportado por el obligado tributario documento alguno que permita acreditar la identidad de sus destinatarios así como su vinculación a los usos y costumbres de la empresa, no pudiéndose aceptar de otro modo una justificación en su deducción más allá de la reducir su carga impositiva improcedentemente mediante la inclusión de gastos de naturaleza particular o personal o, en todo caso, cuya correlación con los ingresos de la actividad no ha sido probada, si bien, partiendo de lo anterior así como de lo expuesto en el Fundamento de Derecho anterior respecto a la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades, habiendo comprobado la Inspección las fechas en que se celebraron las comidas en cuestión (mayo, noviembre y julio) así como la diversidad del número de comensales en cada una de ellas, que no se aproxima ni remotamente al número de trabajadores de la empresa, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Octavo.

Alega a continuación el interesado la procedencia de la deducción en cuota de los gastos por formación profesional, manifestando al respecto:

“Sobre este particular se ha expresado el TEAC en Resolución de 16 de marzo de 2006 (rec. 7544/2003) considerando que dentro de la base de deducción podrán incluirse no sólo los gastos que estrictamente remuneren la actividad docente o formativa, sino aquellos otros que estén directamente vinculados y sean indispensables para aquella actividad formativa y, obviamente, siempre que tanto la realidad de los mismos como la vinculación aludida queden debidamente acreditados.

Esta parte considera que dado que dichos cursos se han realizado durante la jornada laboral de los trabajadores asistentes, es evidente que la entidad ha soportado el coste laboral de los trabajadores que han asistido a dichos cursos, ya que seguro de hacerlo fuera de la jornada laboral el volumen de asistencia hubiese sido considerablemente inferior, por lo que los gastos correspondientes al salario de los trabajadores durante la asistencia a los cursos es un coste más, de los incurrirlos por la compañía, para la realización de la formación, por lo que deben formar parte de la base de deducción.”

Disponiendo al respecto la Inspección:

“...los gastos a considerar como base para calcular la deducción serán solamente aquellos en que incurra la entidad como consecuencia de la actividad formativa que desarrolle; sin embargo en el presente caso la entidad ha considerado como tales gastos una estimación del coste salarial correspondiente a los empleados que en calidad de alumnos asisten a los cursos. Consideración que no cabe admitir, tal como propone la inspección.”

La deducción por gastos de formación profesional aparece recogida en el artículo 40 del TRLIS, que establece:

“1. La realización de actividades de formación profesional dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del cinco por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo, minorados en el 65 por 100 del importe de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades, e imputables como ingreso en el período impositivo.

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de formación profesional en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 10 por 100 sobre el exceso respecto de ésta.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior se considerará formación profesional el conjunto de acciones formativas desarrolladas por una empresa, directamente o a través de terceros, dirigido a la actualización, capacitación o reciclaje de su personal y exigido por el desarrollo de sus actividades o por las características de los puestos de trabajo. En ningún caso se entenderán como gastos de formación profesional los que, de acuerdo con lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tengan la consideración de rendimientos del trabajo personal”.

A efectos de resolver la presente controversia es preciso traer a colación las resoluciones de este Tribunal de 29-06-2006 (RG 2316/04 y 2320/04) en las que se dispuso:

“QUINTO. La tercera y última de las categorías a analizar se refiere a los costes laborales del personal asalariado que participa en los cursos como alumnos, correspondiente al tiempo que duran los mismos.

La Inspección de los Tributos los excluye al considerar que constituyen un rendimiento del trabajo, siendo aplicable el último inciso del apartado 2 del artículo 36 de la LIS: “En ningún caso se entenderán como gastos de formación profesional los que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tengan la consideración de rendimientos del trabajo personal.”

La reclamante por su parte entiende que dicho inciso ha de interpretarse conjuntamente con el texto que le precede, queriendo la norma excluir realmente los gastos de formación que no se encuentran vinculados con la actividad de la empresa o las características del puesto de trabajo.

Este Tribunal considera, en línea con la Inspección, que no estamos en este caso ante un gasto de capacitación del personal, sino ante el propio gasto de personal; es decir, que la existencia del personal contratado al que se dirige la acción formativa opera como presupuesto previo para la existencia de la deducción, ya que sin personal contratado, no habría deducción. Lo contrario, sería confundir, como señala la Inspección, el requisito de la contratación del personal con la propia deducción.

En definitiva, la entidad reclamante pretende considerar como un gasto de formación lo que, en términos económicos, se denomina coste de oportunidad, es decir, lo que el empleado deja de producir por asistir al mismo, o visto de otro modo, la “pérdida” en que incurre la empresa pagando el sueldo de un trabajador en formación. En ningún caso, estamos ante un gasto en sentido propio, y en consecuencia, no debe formar parte de la base de deducción.

Por este motivo, se deben desestimar en este punto las alegaciones de la reclamante y confirmar el criterio de la Inspección.”

Dichas resoluciones de este Tribunal Central han sido confirmadas por las SAN de 14-04-2008 (rec. nº. 811/2006) y 02-06-2008 (rec. nº. 812/2006). Y más recientemente se ha pronunciado en el mismo sentido SAN de 30-05-2013, rec. nº. 270/2010.

De acuerdo con lo anterior, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto no pudiendo formar parte de la base de deducción los salarios corrientes de los trabajadores durante los días que duraron los referidos cursos.

Noveno.

Se refiere la séptima alegación planteada por el reclamante a la procedencia de la deducción por inversiones para proteger el medio ambiente respecto de la maquinaria denominada por la compañía “aspirador impulsor”, manifestando al respecto lo siguiente:

“Gran parte de la inversión realizada por la compañía se materializó en vehículos cuya finalidad es la de recogida y tratamiento de aguas residuales y pozos negros. Para ello, además del vehículo propiamente dicho, es necesaria la maquinaria que recoge y trata el residuo, denominado por la compañía equipo “aspirador impulsor”, que (dicho de una manera sencilla), por un lado aspira el agua residual que recoge (y que posteriormente se transporta a centros de tratamiento de residuos), mientras que por otro impulsa a gran presión agua limpia para limpieza de los conductos y alcantarillas y a los que la administración no consideró susceptibles de acogerse a la deducción.

Sin embargo, el Anexo II del RD 2822/1998 de 23 de diciembre donde se establecen las definiciones y categorías de los vehículos, en su clasificación por criterios de utilización, con el número 60 señala el “Extractor de fangos”, vehículo dotado de una bomba de absorción para limpieza de pozos negros y alcantarillas, que es precisamente el denominado equipo impulsor y a lo que la compañía dedica estos vehículos.”

Determinando al respecto la Inspección:

“La deducción aplicada es la contenida en indicado apartado 2, por lo que ha de tomarse en consideración lo dispuesto en el artículo 34 del RIS, cuyo apartado 2 considera vehículos industriales o comerciales, “aquellos vehículos que el Anexo II del RD 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, define como camiones, furgones o furgonetas...”

De acuerdo con esta normativa no cabe sino confirmar la propuesta inspectora, pues resulta evidente que conforme a ella no cabe considerar como vehículos industriales a los elementos que la inspección excluye de la deducción, ya que; o bien se trata de equipos complementarios de trabajo industrial que pueden ser acoplados a otros vehículos industriales, como es el caso de las barredoras, quitanieves, aspiradores impulsores, equipos

robotizados de inspección visual; o bien no tienen relación alguna con los vehículos industriales, como es el caso del resto de los elementos excluidos.”

Señalando el Informe de disconformidad lo siguiente:

“Es preciso señalar, en primer lugar, que si bien el equipo aspirador impulsor, como dice la compañía, “por un lado aspira el agua residual que recoge (y que posteriormente se transporta a centros de tratamiento de residuos), mientras que por otro impulsa a gran presión agua limpia para limpieza de los conductos y alcantarillas, las inversiones realizadas por el sujeto pasivo en este tipo de equipamientos no son susceptibles de ser incluidas en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 39 del TRLIS, en cuanto que la entidad no ha acreditado que tales inversiones fueran instalaciones en sentido estricto, que estuvieran incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medio ambiental, ni que tal administración hubiera certificado la convalidación de la inversión.

No cabe entender, con arreglo a las definiciones de vehículos recogidas en el ANEXO II A del RD 2822/1995, de 23 de diciembre, que el importe de la adquisición de equipos complementarios de trabajo industrial, como pueden ser las barredoras, las cuchillas quitanieves, los equipos aspiradores impulsores o los equipos robotizados de inspección visual, que pudieran ser acoplados (o no) a camiones, a cabezas tractoras y a otros vehículos industriales o comerciales de transporte en sentido estricto, formen parte de la base de la deducción por este concepto, puesto que son equipamientos independientes y no constituyen por sí mismos vehículos de transporte por carretera.”

Las deducciones por inversiones medioambientales se encuentran reguladas en el artículo 39 del TRLIS, que en su redacción vigente desde el 12-03-2004 hasta el 31-12-2005 disponía:

“1. Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de **instalaciones** industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales para la mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

2. La deducción prevista en el apartado anterior también se aplicará en el supuesto de adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, sólo para aquella parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica.

3. Asimismo, podrá deducirse de la cuota íntegra el 10 por 100 de las inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades que se citan a continuación:

- a) Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.
- b) Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.
- c) Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.
- d) Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel).

4. La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.”

La redacción de este artículo vigente desde el 01-01-2006 hasta el 05-03-2011 se modificó en el apartado 2 respecto del tipo de deducción en el siguiente sentido:

“2. La deducción prevista en el apartado anterior será del 12 por 100 en el supuesto de adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, sólo para aquella parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica.”

Por su parte el artículo 33 del Real Decreto 1777/2004 de 30 de julio por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, regulador del ámbito de aplicación de las instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente, dispone:

“De acuerdo con lo establecido en el artículo 39 de la Ley del Impuesto, los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra el 10 por ciento del importe de las inversiones realizadas en elementos patrimoniales del inmovilizado material destinados a la protección del medio ambiente, consistentes en:

a) Instalaciones que tengan por objeto alguna de las siguientes finalidades:

- 1.ª Evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales.*
- 2.ª Evitar o reducir la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas y marinas.*
- 3.ª Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correctos desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales.*

b) Activos materiales nuevos destinados al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades definidas a continuación:

- 1.ª Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.*
- 2.ª Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.*
- 3.ª Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.*
- 4.ª Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel).”*

Determina el artículo 34 del Real Decreto 1777/2004, regulador del ámbito de aplicación respecto de los vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, lo siguiente:

“1. La deducción a que se refiere el artículo anterior se aplicará también en el supuesto de adquisición de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera nuevos y que, tratándose de vehículos con motor diésel o con motor de encendido por chispa alimentado con gas natural o gas licuado del petróleo, cumplan los requisitos sobre emisión de gases, partículas contaminantes y humos establecidos en la Directiva 88/77/CEE.

2. A estos efectos, se considerarán vehículos industriales o comerciales:

a) Aquellos vehículos que el anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, define como camiones, furgones y furgonetas; autobuses o autocares, articulados o no, incluidos los de dos pisos; vehículos acondicionados y mixtos adaptables, así como tractocamiones.

Las inversiones en tractocamiones que se lleven a cabo conjuntamente con su correspondiente semirremolque, ya sea simultáneamente o a lo largo del mismo período impositivo, tendrán la consideración en su conjunto de vehículos industriales a los efectos de aplicar la deducción a que se refiere este título.

- b) Los turismos destinados al servicio público de viajeros provistos de taxímetro.*
- c) Los automóviles acondicionados para el transporte de personas enfermas o accidentadas.”*

Previendo el artículo 38 del mismo Texto Legal, que:

“1. Para practicar la deducción en los supuestos a que se refiere el artículo 33.a) deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que la inversión se realice para dar cumplimiento a la normativa vigente en materia del medio ambiente sobre emisiones a la atmósfera, vertidos a las aguas, así como producción, recuperación y tratamiento de residuos industriales o para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa.

Se entenderá que la inversión cumple este requisito siempre que se efectúe dentro de los plazos y en las condiciones previstas en la citada normativa.

b) Que la inversión se lleve a cabo en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente en materia medioambiental.

La prueba del cumplimiento de este requisito se realizará mediante la certificación de convalidación de la inversión expedida por la referida Administración.

2. La certificación de convalidación de la inversión medioambiental deberá indicar a estos efectos que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que las inversiones se han realizado en ejecución de los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración competente señalando la normativa a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior y expresando la idoneidad de las inversiones para la función protectora del medio ambiente que las mismas persigan.

b) Que las inversiones realizadas permitan alcanzar los niveles de protección previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos establecidos.”

Así las cosas, es preciso señalar que el equipo aspirador impulsor, objeto de la presente alegación, no es un vehículo industrial o comercial de transporte por carretera. Es un equipamiento que puede colocarse en un vehículo de transporte por carretera o en otro lugar, como una plataforma, por ejemplo. Su instalación no consta que contribuya de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica. Tampoco es un semirremolque que deba ir necesariamente anejo a un tractocamión, definiendo el Anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos el concepto de semirremolque como: “Vehículo no autopropulsado diseñado y concebido para ser acoplado a un automóvil, sobre el que reposará parte del mismo, transfiriéndole una parte sustancial de su masa”.

Pues bien, de acuerdo con lo anterior, no habiendo acreditado el interesado que tales inversiones fueran instalaciones en sentido estricto, que estuvieran incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medio ambiental, ni que tal Administración hubiera certificado la convalidación de la inversión, requisitos todos ellos exigidos a efectos de poder aplicar la deducción en cuestión, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras en este punto, habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal en resolución de 05-09-2013 (RG 6458/11).

Décimo.

Por último alega el reclamante la procedencia de la aplicación del Régimen Fiscal Especial previsto en el TRLIS respecto de la operación de fusión de las entidades **NDGDI, S.L.** y **AR., S.L.** al existir motivo económico válido, manifestando al respecto lo siguiente:

“En el caso de autos, NDGDI entidad dedicada a la promoción inmobiliaria de edificaciones con el fin de adquirir un terreno se vio obligada a adquirir las participaciones de AR., S.L. (en adelante AR...) entidad propietaria de aquél (seguramente la tributación de los iniciales propietarios del terreno era más ventajosa haciéndolo de esta manera).

Una vez adquirida la propiedad de las participaciones y por ende del terreno, la sociedad tenía intención de promover sobre el mismo una promoción inmobiliaria, circunstancia finalmente realizada, estando en el momento de la actuación inspectora totalmente enajenada la promoción allí desarrollada. Lo cierto es que considerando que AR., S.L. era una entidad cuyo único activo era un terreno y no tenía personal contratado, no era posible desarrollar el proyecto con sus recursos, circunstancia que si era posible desde NDGDI.

Haberlo hecho desde AR., S.L. hubiese supuesto tener que llevar dos contabilidades, tener que facturar desde NDGDI a AR., S.L. todos los servicios de gestión administrativa, de desarrollo inmobiliario y de gestión comercial, además de tener que dotar a la misma de financiación necesaria para remunerar dichos servicios. Es decir, prestarle dinero para pagar nuestras propias facturas.

Por otro lado, los bancos sí admitían la posibilidad de financiar el desarrollo de la promoción desde una estructura como la NDGDI, suficientemente asentada y con activos suficientes para garantizar la devolución de los préstamos, pero no a AR., S.L., que como bien ha señalado la administración su único activo consistía en un terreno.

Por tanto, la operación de fusión, además de soslayar determinados problemas y duplicidades administrativas, era absolutamente imprescindible para poder financiar el desarrollo de la promoción, es decir, más que existir motivo económico válido, se trataba de un motivo económico necesario.

Además señala la inspección que la transmisión realizada supuso para el grupo fiscal una ventaja fiscal o una tributación más ventajosa, lo cual es absolutamente falso. No entendemos que ventaja fiscal o tributación más ventajosa ha obtenido el grupo cuando una vez enajenadas la totalidad de las viviendas de la promoción (las últimas en el año 2009) las posibles plusvalías diferidas han quedado totalmente gravadas.

La propia normativa contable (y consecuentemente fiscal) ha permitido el diferimiento en la tributación de los resultados obtenidos en las promociones inmobiliarias hasta que las mismas estuviesen substancialmente terminadas y fuesen entregadas (posibilidad de considerar como anticipos, no ventas, las cantidades que los compradores abonaban mientras se desarrollaban las promociones), con el fin de que el coste fiscal pueda ser financiado con el importe de las ventas y ayudar así al desarrollo de las promociones inmobiliarias. De esta manera se retrasaba hasta el final el gravamen sobre la efectiva revalorización de los terrenos sobre los que se asentaban así como sobre el margen de beneficio existente en la construcción.

Sin embargo, la propuesta de la inspección es totalmente contraria a este principio, obviando los evidentes motivos de reestructuración administrativa y de racionalización de las actuaciones ya expuestos, además de la falta de ventaja fiscal por cuanto la totalidad de los beneficios (incluidos los que derivan del terreno que ahora pretende imputarnos) quedaron ya totalmente gravados.

... Absolutamente correcta la apreciación inicial de que la intención era adquirir el terreno aunque totalmente errónea que con la operación de fusión se obtenía la ventaja fiscal. En concreto, fueron los vendedores los que no quisieron vender el terreno y sí las participaciones de la sociedad propietaria, dado que las participaciones tenían una antigüedad suficiente para que la venta quedase exenta de tributación (exención parcial o total de las ganancias patrimoniales de bienes adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994) y en esa operación de compraventa se obtuvo una tributación más ventajosa, pero no en la operación de fusión. Y además la ventaja fiscal, sustentada en la normativa tributaria la disfrutaron los entonces vendedores, no los ahora reclamantes.

De hecho, si se hubiese adquirido el terreno y no las participaciones y con posterioridad se hubiese sobrevalorado el terreno transmitido en 759.394,56€ (como ha hecho la administración), la base imponible se hubiese incrementado a la sociedad transmitente, no a la adquirente, con lo que la ventaja fiscal nunca puede atribuirse a los hoy reclamantes.

Entendemos que la inspección no ha probado la tributación más ventajosa para esta parte y que sin embargo sí que ha quedado probado el motivo económico válido de la operación, por lo que debe minorarse la base imponible en el importe propuesto.”

Disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación:

“...el fundamento del régimen especial está en que la causa que motive las operaciones acogidas al mismo ha de sustentarse en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad ha de desempeñar un papel neutral. En tanto que cuando la causa que impulsa esas operaciones es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica, entonces no es de aplicación el régimen especial.

En el presente caso, la documentación incorporada al expediente pone de manifiesto que el motivo real de la operación fue la adquisición de un terreno propiedad de una entidad que prácticamente no desempeñaba actividad alguna. Este fin se habría conseguido comprando directamente el inmueble, sin necesidad de la operativa realizada que ha supuesto la adquisición del 100 por 100 de las participaciones de la entidad propietaria del terreno y posterior fusión por absorción.

Por tanto, la operación de fusión carece de un motivo económico válido que la justifique, lo que permite presumir que su finalidad era aprovechar las ventajas fiscales que ofrece el régimen especial.”

En este mismo sentido, en el Informe de disconformidad se hizo constar:

*“Se advierte que el propio sujeto pasivo menciona como motivo fundamental de la fusión la integración en la empresa absorbente ND, SL de un terreno propiedad de **AR., S.L.** para su desarrollo inmobiliario y posterior venta, lo que efectivamente ha ocurrido, motivo que puede justificar una compra, una operación urbanística, una transmisión, una decisión comercial, etc.. pero que no parece una motivación de fundamento para acometer una reorganización empresarial acogida a los beneficios que para el impulso de estas operaciones establece el Impuesto sobre Sociedades.*

En cuanto a la ventaja fiscal obtenida, aunque no sea necesario concretarla para la denegación del régimen, el simple hecho de la aplicación del régimen de diferimiento, la tributación de las rentas puestas de manifiesto para los vendedores en el IRPF en vez de en el Impuesto sobre Sociedades, la posibilidad de actualizar la plusvalía tácita existente en el terreno adquirido, la posible obtención de una diferencia de fusión en la integración entre ambas sociedades, la no sujeción de la transmisión de la parcela al impuesto sobre el Valor Añadido y otras ventajas similares son razones suficientes para apreciar motivación de índole contable y fiscal en la operación, más que una verdadera motivación económica.”

Así las cosas, a efectos de resolver la presente controversia, pasaremos a continuación a transcribir el artículo 83 del TRLIS que determina en su redacción vigente en los periodos impositivos que nos ocupan y respecto a lo que aquí nos interesa lo siguiente:

“1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) Dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.”

El apartado c) anterior contempla la llamada fusión impropia, que tiene lugar cuando una entidad, titular de la totalidad del capital social de otra, procede a su absorción, siendo dicha operación la llevada a cabo en el caso que nos ocupa.

El artículo 96.2 del TRLIS establece respecto a lo que aquí nos interesa lo siguiente:

“2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.”

La mención a los motivos económicos válidos refleja en términos similares lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Directiva de Fusiones (Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros), que disponía que:

“Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones reguladoras del régimen especial o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de valores: a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscal”.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de 17-07-1997, ha considerado por su parte que:

*“...para comprobar si la operación contemplada tiene como objetivo principal, o como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, las autoridades nacionales competentes deben proceder, en cada caso, a un **examen global de dicha operación**. Tal examen debe ser susceptible de control jurisdiccional. Conforme a la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Directiva, los Estados miembros pueden establecer que el hecho de que la operación contemplada no se haya efectuado por motivos válidos constituye una presunción de fraude o de evasión fiscal. A ellos les corresponde determinar los procedimientos internos necesarios para tal fin, respetando el principio de proporcionalidad (...) c) El concepto de motivo económico válido con arreglo al artículo 11 de la Directiva 90/434 debe interpretarse en el sentido de que es más amplio que la búsqueda de una ventaja puramente fiscal, como la compensación horizontal de pérdidas”.*

Interesa destacar que el análisis de la concurrencia de un motivo económico válido requiere partir de las siguientes consideraciones, a saber:

1. El citado precepto, anteriormente transcrito, establece como requisito que estas operaciones (en el presente, la fusión por absorción) tengan por finalidad principal la reestructuración o racionalización de las operaciones económicas, de forma que si no concudiese este fin dichas operaciones se estarían beneficiando

incorrectamente de un beneficio fiscal consistente en el diferimiento de la tributación de las plusvalías derivadas de las mismas hasta el momento en que tuvieran lugar, en su caso, las posteriores transmisiones, estando ello dentro del concepto del fraude o evasión fiscal al que alude el artículo 96.2 del TRLIS.

2. Este régimen tributario responde a un principio básico, la neutralidad, esto es, que la aplicación del tributo no altere el comportamiento de los sujetos pasivos, de modo que la regulación contenida en el TRLIS no estimula la realización de las operaciones antedichas pero tampoco las obstaculiza, porque su ejecución no origina carga tributaria alguna ni otro beneficio fiscal que el consistente en el diferimiento de aquélla.

La neutralidad se alcanza a través de dos técnicas tributarias:

a) No integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que grava a las entidades transmitentes de los incrementos y disminuciones patrimoniales correspondientes a los bienes transmitidos.

b) Las entidades adquirentes deben valorar los elementos recibidos, a efectos fiscales, por el importe que tenían con anterioridad a la realización de la transmisión.

3. El principal beneficio del citado Régimen Especial es, como se ha señalado, diferir la tributación de manera que, tratándose de un régimen que económicamente beneficia al contribuyente (de ahí que haya optado por acogerse al mismo) será a éste a quien le incumba la carga de la prueba del cumplimiento de los requisitos legalmente exigidos para poder aplicar dicho Régimen Especial a la operación en cuestión. Y así lo ha confirmado este TEAC, entre otras, en resolución de 26-10-2010 (RG 3399/09), donde también se discutía la aplicación del Régimen Especial y se decía:

“El principal beneficio del citado régimen especial es, como se señaló, diferir la tributación, y es el sujeto pasivo quien debe probar la concurrencia del requisito; como señala el artículo 114 de la LGT/1963, tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo.”

En el mismo sentido se ha pronunciado más recientemente este Tribunal en su resolución de 06-02-2014 (RG 807/12) en la que se transcribe el criterio en el mismo sentido expresado por la Audiencia Nacional en sentencia de 24-05-2012 (rec. nº. 2233/2010) y del Tribunal Supremo en sentencia de 22-03-2012 (rec. nº. 190/2009).

4. En la aplicación del artículo 96.2 del TRLIS no podemos atenernos exclusivamente al tenor literal de sus palabras, sino que se han de valorar sus antecedentes, su contexto y la finalidad de la norma, que es garantizar el principio de neutralidad impositiva, evitando que los motivos fiscales obstaculicen las operaciones de reestructuración de empresas.

5. En consecuencia, la valoración del cumplimiento de dicho requisito requiere un examen global de las circunstancias que concurren en cada operación, lo que deberá efectuarse en fase de comprobación administrativa.

No podemos enunciar, a priori, criterios objetivos susceptibles de aplicación generalizada que permitan identificar aquellas operaciones de fusión que se consideren, por su mera concurrencia, realizadas “principalmente” con fines de fraude o evasión fiscal. Por ello, el examen de la finalidad de la operación exige analizar no sólo la operación de fusión en sí misma considerada, sino también las pruebas aportadas por el interesado al objeto de acreditar la concurrencia de este requisito, así como las que obren en el expediente y también los actos anteriores y posteriores a la operación, para, a la luz de todos estos extremos, determinar la validez o no del motivo económico.

Los hechos acaecidos en el presente caso fueron los siguientes:

· Mediante contrato de fecha 18-02-2005 la entidad **NDGDI, S.L.** compró el 100% de las participaciones sociales de **AR., S.L.** por un precio de 1.139.603 €, siendo el único activo de la entidad adquirida una parcela de terreno sita en V... M... y destinada al uso residencial.

· Mediante escritura de 16-10-2006 NDGDI, S.L. absorbió a **AR., S.L.**, acordándose acoger esta operación al Régimen Fiscal Especial previsto en el TRLIS.

· En la absorbente se contabilizó el traspaso de patrimonio de la absorbida dando de baja el importe de las inversiones por 1.139.580 €. En cuanto al terreno, éste figuraba en el balance de fusión de **AR., S.L.** por 1.351.827 € y se contabilizó en la absorbente por 2.218.687,51 € reconociendo un mayor valor de 866.860,51 € que correspondía a la diferencia entre el valor de los fondos propios y el precio pagado por las participaciones.

Pues bien, con independencia de la carga de la prueba, el propio reclamante reconoce en sus alegaciones que la entidad absorbida carecía de una verdadera estructura empresarial propia al carecer de personal y ser su único activo el terreno en cuestión, siendo incapaz de desarrollar cualquier tarea relativa a la gestión administrativa, desarrollo inmobiliario y gestión comercial al tiempo que carecía de financiación para poder

remunerar tales servicios, por lo que difícilmente cabe hablar que la fusión persiguiera una finalidad de **reestructuración empresarial** cuando en la entidad absorbida no existía estructura empresarial alguna.

Por lo que respecta a la **reducción de costes** aunque ésta existiera no es suficiente para justificar la aplicación de los beneficios fiscales derivados de la fusión pues, como tiene dicho este Tribunal en resoluciones de 31-05-2007 (RG 2651/05) y de 03-04-2008 (RG 4214/05) (la primera no recurrida y la segunda confirmada por SAN de 04-04-2012, rec. n.º. 173/2009):

“La argumentación del interesado, en el sentido de entender que el motivo económico válido fue el ahorro de costes, no es compartida por este Tribunal Central ya que los citados costes deben ser insignificantes al no tener actividad alguna la entidad XXXX SA y, además, para la eliminación de los citados costes la entidad XXXX SA podía haber procedido directamente a su disolución y liquidación sin tener que integrar su patrimonio en la entidad recurrente mediante una fusión. Lo indiscutible es que dicho hecho no supone un motivo económico con entidad suficiente como para justificar la citada fusión desde el punto de vista mercantil..(..).”

En este sentido, se rechaza como motivo económico válido para la aplicación del Régimen Especial la reducción de costes organizativos como consecuencia de la fusión en la medida en que este ahorro es inherente a toda operación de integración y no puede compararse con las ventajas fiscales obtenidas por la aplicación del régimen de neutralidad fiscal.

En el mismo sentido se ha pronunciado más recientemente este Tribunal Central en resoluciones tales como las de 05-03-2014 (RG 815/12) y de 11-09-2014 (RG 6777/12) citando esta última la STS de 24-04-2013 (rec. n.º. 5431/2010) que se pronuncia en el mismo sentido.

Y también el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha pronunciado sobre esta materia en los apartados 48 y 49 de la sentencia de 10-11-2011, Foggia:

“48. (...) el ahorro en los costes resultantes de la reducción de los gastos administrativos y de gestión mediante la desaparición de la sociedad absorbida es inherente a toda operación de fusión por absorción en la medida en que esa última implica, por definición, una simplificación de la estructura del grupo.

49. Pues bien, si se admite sistemáticamente que el ahorro de los costes estructurales resultantes de la reducción de los gastos administrativos y de gestión constituye un motivo económico válido, sin tener en cuenta los otros objetivos de la operación proyectada y más en particular las ventajas fiscales, la regla enunciada en el artículo 11º, apartado 1, letra a) de la Directiva 90/434 se vería privada completamente de su finalidad, que consiste en salvaguardar los intereses financieros de los Estados miembros al establecer, con arreglo al noveno considerando de dicha Directiva, la facultad de estos últimos de denegar la afiliación de las disposiciones previstas por la Directiva en caso de fraude o de evasión fiscal.”

Llegados a este punto es preciso traer también a colación la resolución de este Tribunal de 23-11-2006 (RG 1569/05) en la que en un supuesto muy similar al que ahora nos ocupa, dispusimos:

“Con carácter previo al análisis de la cuestión planteada, conviene realizar dos precisiones. En primer lugar, que la apreciación de los fines se ha de realizar en el marco de un examen global de la operación, tal y como mantiene el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sentencia de 17 de julio de 1997), de modo que se ha de atender no sólo a la fusión que nos ocupa, realizada en el año 2000, sino también a los actos previos y posteriores, en particular, la adquisición previa por parte de la interesada en 1999 de todas las participaciones de En segundo lugar, debe precisarse el régimen vigente en el año 2000. Según la redacción del artículo 110.2 de la LIS vigente en el año 2000, a la hora de denegar el régimen especial de diferimiento, debe acreditarse, como señala la reclamante, que el fin principal de la operación sea el fraude o la evasión fiscal. Ahora bien, una vez sentado lo anterior, no puede ignorarse tampoco el origen comunitario de la citada cláusula anti-abuso, así como la necesidad de interpretar su sentido de acuerdo con la directiva comunitaria de la que emana. Por ello, puede y debe tenerse en cuenta también la existencia (o no) de motivos económicos válidos, como un elemento que puede coadyuvar a conceder o denegar dicho régimen especial.

En el caso que nos ocupa, y comenzando por la previa transmisión a la interesada de las participaciones de ... este Tribunal aprecia en dicha operación un claro ánimo de elusión fiscal. Veamos:

- Si hubiera vendido directamente los terrenos, habría tenido que integrar en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades el incremento de patrimonio obtenido. Pero además, al ser una entidad en régimen de transparencia fiscal, debería haber imputado la base imponible a sus socios personas físicas. Estos la integrarían en su base imponible, parte general, del I.R.P.F., tributando a la escala progresiva del impuesto.

- Al vender los terrenos indirectamente, mediante la venta del 100% de las acciones, los socios de ... tributan en sede del IRPF por la plusvalía de las acciones. La correspondiente a las acciones que se poseen desde la constitución de la sociedad no tributa por aplicación de los coeficientes a los que se refiere la Disposición Transitoria Novena de la Ley 40/1998. Por la parte restante, correspondiente a las acciones que se reciben como consecuencia de la ampliación de capital de 1994 (93,50%), la aplicación de los coeficientes de la D.T. 9ª permiten reducir el incremento gravado en un 14,28%. Al mismo tiempo, dicho incremento de patrimonio tributa al tipo fijo del 20%, al haberse generado en más de dos años, y no a la escala general del impuesto.

Tales ventajas fiscales obtenidas deben incardinarse en el concepto de evasión fiscal, pues se obtienen como consecuencia de un artificio de operaciones o negocios jurídicos, cuyo único fin es evitar o minorar la carga tributaria que normalmente correspondería por la operación realizada. Así, si atendemos al objetivo pretendido, éste no era sino la venta de unos terrenos a la reclamante. Y para ello, se articulan dos negocios jurídicos sucesivos, en primer lugar, la venta de las participaciones de la sociedad titular de los terrenos, y en segundo lugar, la fusión impropia por absorción de ésta por su nuevo socio único. De este modo, se llega, por otro camino, al mismo resultado, la adquisición de los terrenos. Se puede razonar por ello que subyace, en el fondo de las operaciones, un claro ánimo elusivo. Obsérvese que en ningún momento se está pronunciando este Tribunal sobre las ventajas fiscales en sí del régimen de diferimiento. Pues si tales ventajas fueran las únicas obtenidas, y la operación respondiera a una racionalización o reestructuración empresarial, no cabría sino conceder el régimen; dicho de otro modo, no tendría sentido aplicar la cláusula antifraude precisamente para evitar el diferimiento que el régimen especial conlleva, pues en ese caso nunca resultaría aplicable dicho régimen. Por el contrario, nos ceñimos a resaltar las ventajas fiscales que derivan de la previa adquisición de las participaciones de ... en virtud del examen conjunto de las operaciones a que venimos obligados.

Por lo que refiere al cauce formal para declarar la inaplicabilidad del régimen especial, la reclamante considera que debió seguirse el procedimiento de fraude de ley. Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado este Tribunal Central (Resolución de 30 de septiembre de 2005, Vocalía 10.ª, R.G. 2126/2003). El artículo 110.2 de la LIS, según redacción vigente para el ejercicio objeto de comprobación, establecía, como antes hemos indicado, que: "Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 97 de esta Ley, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen establecido en el presente capítulo y se procederá por la Administración Tributaria a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos". Puede observarse que el artículo 110.2 tan sólo hace mención al artículo 97 de la LIS y en ningún momento se remite al artículo 24 de la LGT como manifiesta la reclamante. Se refiere a un supuesto de aplicación de un beneficio regulado en la norma tributaria que la Inspección considera que no resulta aplicable por incumplimiento de los requisitos exigidos por esa norma para obtener dicho beneficio. En el presente supuesto no hay una norma eludida ni una norma de cobertura sino que simplemente se opta por un régimen fiscal especial regulado en una sola norma, LIS, pero que la Inspección estima que no procedía por cuanto no se cumplen los requisitos legales necesarios. Y es necesariamente la Administración quien, a través de la correspondiente Inspección, compruebe el cumplimiento de los mismos tal y como se desprende del artículo 110.2 que comienza señalando "cuando como consecuencia de la comprobación administrativa...". Además, en este caso, no se está tratando de probar que existe una intencionalidad de fraude o evasión fiscal, sino de si se han cumplido los requisitos necesarios que prevé la norma, tal y como ocurriría con cualquier otro beneficio fiscal regulado en la LIS. A estos efectos el RGIT en el artículo 2.º g) dispone que corresponde a la Inspección verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de cualesquiera beneficios, desgravaciones o restituciones fiscales, así como comprobar la concurrencia de las condiciones precisas para acogerse a regímenes tributarios especiales. Por tanto, en el presente caso, no procede la instrucción del procedimiento especial de declaración de fraude de Ley.

Hasta aquí, en lo que se refiere a la acreditación de los fines de fraude o evasión fiscal. Bastaría con ello, como decimos, para denegar la aplicación del régimen especial. No obstante lo cual, nos pronunciaremos igualmente acerca de los motivos económicos de la operación, pues la propia reclamante se refiere también a ellos. La entidad señala que como promotora precisaba obtener para su actividad terrenos o solares, teniendo dichos terrenos. Se intentó en un primer momento la compra directa de los terrenos que interesaban, (no todos), pero los socios de se opusieron. Finalmente se acordó la adquisición de dicha sociedad. En relación con lo anterior, resulta claro que el motivo subyacente en la adquisición de la sociedad ... era, a nuestro juicio, la compra de los terrenos que componían su activo. Ahora bien, la reclamante trata de rebatir la equivalencia de dicha operación con la compra directa de los solares, señalando que no pretendía adquirir la totalidad de terrenos. Sin embargo, en ningún momento indica que terrenos le interesaban, y porqué, y cuales no. Alude a dificultades financieras para adquirir todos los terrenos, pero lo cierto es que finalmente adquiere la sociedad y con ella todos los terrenos.

Por lo que se refiere a los motivos económicos de la fusión impropia, señala la interesada que, una vez adquirida la sociedad, se decidió llevar a cabo la promoción de los solares directamente por la matriz, mediante la fusión impropia, frente a la decisión de realizar la promoción a través de la filial, opción más costosa pues suponía

crear una nueva estructura empresarial: duplicar costes laborales, adquisición de licencias informáticas, dotarla de contactos, garantías, etc. A juicio de este Tribunal, no resulta de dicha argumentación un motivo económico válido, como pudiera ser la reorganización o reestructuración empresarial. Efectivamente, resulta antieconómico duplicar estructuras empresariales dentro de un mismo grupo empresarial. Pero nadie dice que ello resulte obligatorio. Que la filial sea la titular formal de los terrenos no obliga necesariamente a que la promoción de los mismos se lleve a cabo con sus propios medios materiales o humanos. Sin querer entrar en criterios de oportunidad económica, parece evidente que existen múltiples fórmulas, contractuales o de otro tipo, para que esos medios, materiales y humanos, fueran los propios de la matriz, sin tener que duplicar nada.

Por lo tanto, deben desestimarse las alegaciones de la reclamante. En consecuencia, confirmamos la inaplicación a la fusión que nos ocupa del Régimen especial de FEAC, por haberse realizado con fines de evasión fiscal, a lo que contribuye la ausencia de motivos económicos válidos.”

Resolución que fue confirmada por la Audiencia Nacional en sentencia de 06-10-2008 (recurso contencioso-administrativo núm. 85/07) disponiendo:

“La Sala debe ratificar el criterio de la Administración pues, a la vista de las circunstancias que acompañaron a la operación de fusión, antes descritas sucintamente, y que se encuentran extensa y pormenorizadamente expuestas en el acta de disconformidad y su informe ampliatorio, se constata que la sociedad RES....SA, quería adquirir unos terrenos para poder promover y construir, objetivos que podía alcanzar bien vendiendo VP..., SL los terrenos directamente, o bien disolviendo la sociedad, que llevaba años inactiva, y restituyendo las aportaciones a los socios. En el primer caso, VP...SL tendría que haber tributado integrando en su base imponible el incremento de patrimonio obtenido, y en el segundo, dicho incremento de patrimonio debía haber sido gravado de acuerdo con el art. 15 de la LIS. Los socios de dicha sociedad optaron por llevar a cabo una venta del 100% de las participaciones en el capital social y la posterior fusión impropia, acogidos al régimen especial de diferimiento previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de modo que las plusvalías puestas de manifiesto con ocasión de la fusión, no son objeto de gravamen ni en sede de la sociedad que se absorbe, ni en la de sus socios, difiriéndose las plusvalías hacia el futuro hasta el momento en que tengan lugar ulteriores transmisiones, conforme a los arts. 98 y 102 de la LIS. Y así, la venta por los socios de VP... SL, de las participaciones representativas del capital social no es objeto de gravamen, al aplicar los socios los coeficientes reductores previstos por la normativa del IRPF, que anulan el incremento de patrimonio producido. De esta forma, se consigue enajenar el solar que tienen previsto vender sin incurrir en ningún coste fiscal, al beneficiarse con una transmisión de participaciones y no directamente de un bien patrimonial, de la no sujeción mediante la aplicación de los coeficientes reductores establecidos para las ganancias patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad.

De todo ello se deduce con claridad que, ciertamente, la operación de fusión en debate no tuvo como finalidad la reestructuración o reorganización empresarial, sino la venta indirecta de un inmueble, no respondiendo por tanto dicha operación de fusión a ningún motivo económico válido, pues la finalidad de acoger la operación de fusión al Régimen Especial ha sido de carácter fiscal, al perseguir como objetivo la no tributación en la venta del inmueble, sin que se haya acreditado ninguna otra justificación económica .

Debe así rechazarse la tesis de la actora, que sostiene la improcedencia de la Inspección al utilizar el criterio de ausencia de un motivo económico válido, y en definitiva, no habiendo acreditado que la operación de fusión realizada responda a un auténtico interés económico, la única conclusión que se alcanza es que se trató de una complicada operación, que si bien pudo también conseguir otros resultados, fue articulada con la finalidad de obtener un beneficio fiscal.”>>

En conclusión, a la vista de lo hasta aquí expuesto, en base a las operaciones societarias descritas, en el caso que nos ocupa no se aprecia que se pretendiera llevar a cabo ninguna operación de reestructuración o racionalización de las actividades que permitiera conseguir una mayor eficacia en la gestión o funcionamiento de la actividad desarrollada ni un relevante ahorro de costes, sino que lo único que se pretendía era conseguir una ventaja fiscal derivada de la aplicación del Régimen Especial de fusiones.

Las consideraciones relativas a la existencia o no de un motivo económico válido deben tener en cuenta las circunstancias de hecho previas y concurrentes a la operación de fusión propiamente dicha. Ello no es objeto de controversia y en el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resoluciones tales como la de 27-06-2013 (RG 4853/10) que a su vez se hacía eco del criterio expuesto al respecto en STS de 28-06-2012 (rec. nº. 1259/2009) y en STJUE de 17-07-1997, Asunto C-28/95.

Pues bien, el examen global de la operación nos lleva a coincidir con la Inspección en que la operación realizada consistió en la compra indirecta de un inmueble siendo la finalidad de la fusión la mera transmisión del elemento patrimonial de la entidad absorbida.

En este sentido, si bien los motivos económicos que expone el reclamante en su escrito, a priori, pueden resultar válidos, si se examina la fusión en su contexto global se aprecia que el verdadero interés de la entidad

absorbente no fue adquirir las participaciones de la entidad posteriormente absorbida sino la compra de su único activo, siendo necesario indagar sobre los motivos por los que tuvo lugar una adquisición de participaciones sociales en lugar de la compra directa del inmueble, si bien a la vista de los hechos no se aprecia otra motivación que la fiscal.

Así, la venta directa del inmueble habría conllevado que la entidad **AR., S.L.** tributara en el Impuesto sobre Sociedades por las plusvalías inherentes al mismo; por el contrario, la transmisión de participaciones sociales conllevaba la aplicación de coeficientes reductores a la ganancia patrimonial obtenida, generándose de este modo un importante ahorro fiscal.

De dicha manera se aprecia que el motivo que determinó el complejo negocial expuesto fue evitar la adquisición directa del inmueble. En lugar de dicha adquisición directa, la adquisición indirecta proyectada, es decir, primero compra de participaciones sociales y luego fusión con la entidad adquirida, conseguía el mismo objetivo económico: incorporar el mencionado inmueble a la actividad económica de **VCYDS, S.A.**, ahora bien, las ventajas fiscales obtenidas por los anteriores propietarios de la entidad **AR., S.L.** eran muy considerables.

En definitiva, fueron razones fiscales las que motivaron el desarrollo del complejo negocial expuesto, lo que impide la aplicación del Régimen Especial de diferimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y la consiguiente aplicación del régimen fiscal establecido con carácter general en el Impuesto sobre Sociedades, debiéndose desestimar por tanto las pretensiones actoras al respecto.

Igual criterio respecto de casos asimilables ha mantenido este Tribunal Central en sus resoluciones de 24-04-2013 (RG 1959/11) y la más reciente de 08-01-2015 (RG 3620/12), ninguna de las cuales consta recurrida.

Undécimo.

Además de lo anterior es preciso hacer hincapié en que la entidad absorbida estaba inactiva en el momento de la fusión ya que, como hemos señalado en el Fundamento de Derecho anterior, carecía de una verdadera estructura empresarial pudiendo ser considerada como una sociedad de mera tenencia de bienes, por lo que al no desarrollar una verdadera actividad empresarial difícilmente cabe hablar que la fusión persiguiera una finalidad de reestructuración empresarial.

A tales efectos debe señalarse que es doctrina reiterada por este Tribunal que para que considerar la existencia de un motivo de reestructuración económica la actividad empresarial es exigible a la entidad fusionada, siendo preciso, así mismo, traer de nuevo a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de 04-04-2012, derivada del recurso contencioso-administrativo nº 173/2009, interpuesto frente a la ya citada resolución de este TEAC de 03-04-2008 (RG 4214/2005) en la que se determinó lo siguiente:

"(...) Citamos, por todas, la sentencia de 13 de mayo de 2010, dictada en el recurso 167/2007, en la que declarábamos lo siguiente:

<<Efectuadas tales consideraciones previas, procede la Sala a examinar si en la fusión operada ha concurrido un motivo económico válido que justifique la aplicación del régimen especial por la parte pretendido.

A la hora de analizar cuál ha sido la finalidad o propósito de la operación, debe procederse a una valoración global de las circunstancias concurrentes, anteriores y posteriores a la fusión, y examinar si las mismas resultan adecuadas y responden a los objetivos de la ley, que no son otros que conseguir que la fiscalidad no resulte un obstáculo en la toma de decisiones sobre reestructuraciones de empresas, de manera que la fiscalidad se aprecie como un elemento neutral en dichas decisiones y no sea la causa principal de su realización.

(...)

Como ya se ha adelantado, la LIS exige que la existencia de evasión fiscal haya sido el objetivo principal que ha motivado la operación, por lo que a sensu contrario, si se prueba que los motivos principales han sido económicos y lo accesorio resulta la evasión fiscal, se deberá admitir la aplicación del régimen especial.

En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de los Tributos, que en resoluciones de 22-6-99 y 30-6-99, ha sostenido que "cuando concurra un motivo económico válido, diferente del puramente fiscal, la utilización por parte del contribuyente de aquel procedimiento que le permita pagar el mínimo de impuestos, no puede permitir por sí mismo, presumir un propósito de fraude o evasión fiscal e impedir la aplicación del régimen especial. En definitiva, existiendo un objetivo distinto del exclusivamente fiscal, el contribuyente tiene el derecho a utilizar los medios para conseguirlo que le parezcan más adecuados desde el punto de vista fiscal".

Cabe añadir, que en los casos que la Administración Tributaria, a través de la correspondiente comprobación, pruebe que la operación se ha instrumentalizado persiguiendo principalmente dicho objetivo de evasión fiscal y proceda a regularizar la situación aplicando las reglas generales de la Ley, como es el caso presente, compete a la parte, en aplicación del principio de la carga de la prueba contenido en el artículo 114 de la Ley General Tributaria, desvirtuar los hechos constatados. En resumen, y como sea que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos

normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven. Esto es, debe, ante todo, tenerse en cuenta que con arreglo al artículo 114 de la Ley General Tributaria: "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo" a lo que se añade que, con arreglo al artículo 115 de la misma Ley, "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil (LEG 1889,27) y en la Ley de Enjuiciamiento Civil (RCL 2000, 34 , 962 y RCL 2001, 1892) , salvo lo que se establece en los artículos siguientes".

Pues, bien, la Sala coincide con el Tribunal Económico Administrativo Central en la valoración de la operación de fusión operada en el ejercicio 2000, a cuyo efecto atiende tanto a la sucesión de hechos descritos, anteriores y posteriores, como a las consecuencias económicas derivadas de los mismos y a su repercusión fiscal.

En efecto, si bien es cierto que la recurrente alega como motivos económicos que justifican la fusión los siguientes: -necesidad de efectuar una simplificación administrativa, - ahorro de costes y -exigencia de llevar a término la fusión, en virtud de las obligaciones asumidas por la prestataria en la cláusula undécima del contrato de préstamo suscrito entrea cuyo tenor la prestataria "...deberá cumplir con los siguientes ratios financieros: Cobertura del servicio a la deuda. La prestataria se compromete a mantener una ratio mínimo de cobertura de servicios a la deuda de 1,00 para los dos primeros años, y del 1,50 para los sucesivos ejercicios", no es menos cierto que éstos no pueden reputarse como motivos económicos válidos en cuanto que respondan a una finalidad de reestructuración empresarial. Así, de un lado, tal y como se expone en la resolución que se revisa, la entidadno desarrollaba ninguna actividad ni poseía ningún bien salvo las acciones de la sociedad absorbida, de tal forma que lo que surge tras la fusión no es algo distinto de lo que ya existía. Además, con posterioridad a la fusión, la entidad absorbenteestaba participada por los mismos socios que poseían el capital de la entidad absorbida y, prácticamente, con el mismo personal y los mismos medios que con anterioridad a la fusión tenía la absorbida, incluso se cambia la denominación social de la sociedad absorbente por la de la sociedad absorbida, por lo que la sociedad resultante de la fusión se denomina (.....).

Consecuentemente, no aprecia la Sala, coincidiendo con el TEAC, que con dicha operación se pretendiese llevar a cabo ninguna operación de reestructuración o racionalización de las actividades que permita conseguir una mayor eficiencia en la gestión o funcionamiento de la actividad desarrollada.

En definitiva, de lo expuesto resulta que no se aprecia la existencia de un motivo económico válido que justifique la realización de la operación de fusión que tuvo lugar el 21 de septiembre de 2000, por lo que cabe ratificar la conclusión alcanzada en la resolución que se revisa consistente en que, de conformidad con lo establecido en el artículo 110.2 de la LIS, no resulta de aplicación a dicha operación el régimen establecido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

Lo expuesto comporta la desestimación del motivo de impugnación aducido."

En este mismo sentido, pueden señalarse las sentencias de la Audiencia Nacional de 23-12-2010 y de 24-01-2011, en las que se determina que, para casos asimilables al que ahora nos ocupa, no es aplicable el régimen especial de neutralidad al no apreciarse motivos económicos válidos.

Duodécimo.

En lo que respecta al Acuerdo sancionador, no presenta el interesado alegación alguna al respecto, si bien, no obstante lo anterior, pasaremos a continuación a analizar tanto su motivación como la apreciación de culpabilidad en la conducta del obligado tributario.

De acuerdo con reiteradas sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04-06-1991) la motivación del acto administrativo cumple diferentes funciones; ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración; pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda; además y, en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración, artículo 106.1 de la Constitución, que, sobre su base, podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios; en este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante: en el deslinde de ambos supuestos se ha de haber indagado si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.

Y acerca de la indefensión, tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión "(...) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión

“consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción” (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (...). Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...).”

Pues bien, en cuanto a la motivación del Acuerdo sancionador podemos comprobar que el mismo especifica la conducta sancionada con indicación de los hechos que fueron su causa (las causas de regularización ampliamente descritas en el Acuerdo que nos ocupa), la norma que tipifica tal conducta como infracción tributaria (artículo 191 de la LGT), alusión expresa e individualizada de la concurrencia de culpabilidad que, como mínimo a título de simple negligencia, requiere el artículo 183 de la LGT para poder sancionar tal conducta típica y el porqué de dicha apreciación, alusión expresa a la no apreciación de la concurrencia de ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad establecidas en el artículo 179.2 de la LGT, con especial referencia a que no se aprecia la posibilidad de interpretación razonable de la norma distinta de la realizada por la Inspección, y alusión expresa a las normas que regulan la sanción a imponer.

Así pues, a juicio de este Tribunal el Acuerdo sancionador está suficientemente motivado al contener la exteriorización de los fundamentos por cuya virtud la Administración aprecia la concurrencia de la conducta tipificada por la norma como de infracción tributaria y la sancionabilidad de la misma, no generando indefensión en el contribuyente.

En relación a la sanción impuesta es preciso traer a colación lo dispuesto en los artículos 183 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre y en particular el artículo 191.1 de la LGT en el que se indica que:

“1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.”

El marco normativo sustantivo al que nos hemos referido hace plena la recepción en el ámbito tributario del principio de inadmisión de la responsabilidad objetiva en el Derecho Administrativo sancionador que afirma nuestra jurisprudencia (sentencia de 26-04-1990 del Tribunal Constitucional y reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo). En consecuencia, para poder calificar la conducta del obligado tributario como infracción tributaria, con la consiguiente sanción, se precisa la concurrencia del elemento subjetivo en forma de dolo, culpa o simple negligencia junto a los elementos objetivos de antijuricidad y tipicidad.

Concurriendo según lo confirmado en fundamentos anteriores el hecho típico y antijurídico resta apreciar la concurrencia del elemento subjetivo, esto es, la culpabilidad.

El artículo 183 de la Ley 58/2003 establece que: *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”, de tal forma que la imposición de una sanción requiere “la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica conciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias...” (SAN de 07-12-1994).*

Tal y como dispone el artículo transcrito las infracciones tributarias serán sancionables incluso a título de simple negligencia.

Pues bien, como consecuencia de las actuaciones del contribuyente se produjo un considerable beneficio fiscal que, de no haber intervenido la Inspección de los Tributos, habría quedado definitivamente consolidado. En el caso concreto que nos ocupa se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, pues el obligado tributario, como empresario que venía tributando por el Impuesto sobre Sociedades desde su constitución el 26-04-1974, clasificado en el epígrafe 5011 *“CONSTRUCCIÓN COMPLETA, REPARACIÓN Y CONSERVACIÓN”* del IAE, debía de conocer sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, no pudiéndose apreciar la diligencia debida en la conducta del mismo en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, realizando las conductas tipificadas, ya con pleno conocimiento y conciencia de su gravedad, ya, al menos, con negligencia punible, esto es, con ausencia del cuidado y atención que le eran exigibles.

Por otro lado, este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo de forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que *“la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales”* (resoluciones de 21-10-1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable pudiera ser causa excluyente de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende, la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse como de difícilmente vencible. Pues bien, en el caso que nos ocupa, de lo dicho en los fundamentos que confirman la regularización tributaria realizada por la Inspección se desprende que no cabe apreciar interpretación razonable eximente de responsabilidad dada la claridad de las normas fiscales y contables que regulan la materia y que debían ser conocidas por el contribuyente.

Así pues, la concurrencia tanto de los elementos necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria como la apreciación de, cuanto menos, negligencia en dicha conducta, justifica la imposición de sanción, sin que pueda apreciarse ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179 de la Ley 58/2003.

-

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico-administrativas n.ºs 4830/12 y 833/13 interpuestas por la entidad **VCYDS, S.A.** ,

ACUERDA:

DESESTIMARLAS, confirmando los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción objeto de las mismas.

[1] Así por ejemplo, la STS de 02-01-2014, rec. n.º. 4269/2012 en Unificación de Doctrina, dictada respecto de un supuesto en el que la legislación aplicable era la Ley 43/1995 llega a la clara conclusión de que *“...la entrada en vigor de la Ley 43/1995 no operase, en lo sustancial, modificación alguna en lo referente al régimen fiscal de las retribuciones de los Administradores, que es la tesis de fondo que en el recurso que analizamos se sostiene.*

La cuestión por tanto no se centra en la “necesariedad” del gasto como a veces se pretende, sino en su “legalidad”, que, ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los Administradores en los respectivos textos que las regulan. Tal legalidad hay que entenderla referida, como también hemos señalado, no solo a los Estatutos sino a los límites que de la totalidad del ordenamiento jurídico pueden inferirse a la vista de las circunstancias concurrentes”

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.